Структурите и процесите, които подпомагат дейността на IAASB се поддържат от International Federation of Accountants® or IFAC®.

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

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Quality Management, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers и други издания на IAASB са публикувани от IFAC и са обект на авторско право на IFAC.

Copyright © април 2021 г. на IFAC. Всички права запазени. Тази публикация може да бъде изтеглена за лично ползване, с некомерсиална цел (т.е. професионална референция и изследване) или закупена от www.iaasb.org. Необходимо е писмено разрешение за превод, възпроизвеждане, съхранение, препредаване или сходна употреба на настоящия документ.

Логото на ‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, “International Standards on Quality Management”, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Control’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQC’, “ISQM”, ‘IAPN’ и логото на IAASB са търговски марки на IFAC, или регистрирани търговски марки и марки за услуги на IFAC в САЩ и другите държави.

За информация за авторски права, търговски марки и разрешения, моля посетете permissions или се свържете с permissions@ifac.org.

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

529 Fifth Avenue, New York, NY 10017

T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570

www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-476-0

Търговски марки, регистрирани търговски марки

и марки за услуги

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®

International Standards on Auditing®

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Control™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQC™

ISQM™

IAPN™

Настоящото *Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2020* на *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, публикувано от *International Federation of Accountants (IFAC)*, през септември 2021 г. на английски език, е преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през декември 2021 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, 2020* 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 , 2020* е този, публикуван от IFAC 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 2020 © 2021* 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 2020 © 2021* на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Оригинално заглавие: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2020 Edition, ISBN*: *978-1-60815-476-0.*

За разрешение за възпроизвеждане, съхранение или препращане, или за друга подобна употреба на този документ, моля да се свържете с permissions@ifac.org

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

ЧАСТ I

СЪДЪРЖАНИЕ

Промени по същество спрямо изданието на Ръководството от 2018 г. и последни изменения

Ролята на Международната федерация на счетоводителите

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

Речник на термините

МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ ЗА КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО (МСКК)

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 (преработен), Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети

МОС 260 (преработен), 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, 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 (преработен), Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания

МОС 550, Свързани лица

МОС 560, Последващи събития

МОС 570 (преработен), 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 (преработен), Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети

МОС 701, Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор

МОС 705 (преработен), Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор

МОС 706 (преработен), 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 (преработен), Отговорности на одитора относно друга информация

800–899 СПЕЦИАЛИЗИРАНИ ОБЛАСТИ

МОС 800 (преработен), Конкретни съображения – одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с рамки със специално предназначение

МОС 805 (преработен), Конкретни съображения – одити на отделни компоненти на финансов отчет и на конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет

МОС 810 (преработен), Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет

УКАЗАНИЯ ЗА МЕЖДУНАРОДНА ОДИТОРСКА ПРАКТИКА

УМОП 1000, Конкретни съображения при одита на финансови инструменти

НОВИ И ПРЕРАБОТЕНИ СТАНДАРТИ, КОИТО ОЩЕ НЕ СА В СИЛА

МОС 315 (преработен 2019 г.), Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания

Последвали съответни изменения в други международни стандарти, произтичащи от МОС 315 (преработен 2019 г.)

МСУК 1, Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги

МСУК 2, Прегледи за качеството на ангажимента

МОС 220 (преработен), Управление на качеството на одита на финансови отчети

Съответни изменения в Международните одиторски стандарти (МОС) и свързани по съдържание материали, произтичащи от проектите във връзка с управление на качеството

ПРОМЕНИ ПО СЪЩЕСТВО В СРАВНЕНИЕ С ИЗДАНИЕТО НА РЪКОВОДСТВОТО ОТ 2018 г. И ПОСЛЕДНИ ИЗМЕНЕНИЯ

Ръководство на СМОССИС 2019 г.

Не съществува Ръководство на СМОССИС за 2019 г. Единственият нов стандарт в сила през 2019 г. беше МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*, който е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2019 г. и е включен в Том 1 от Ръководството за 2018 г. МОС 540 (преработен) е включен в изданието на Ръководството на СМОССИС за 2020 г. (виж по-долу). Ръководство на СМОССИС за 2018 г. остава в сила за 2018 г. и 2019 г.

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 ангажименти 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 2020 г. заменя изданието на ръководството от 2018 г.

Допълнения и промени

Част I от Ръководството на СМОССИС

МОС 540 (преработен)

Международен одиторски стандарт (МОС) 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания* заменя МОС

540, *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания.*

МОС 540 (преработен) е включен в изданието на Ръководството на СМОССИС за 2020 г. Този стандарт е представен на стр. 1043–1113 от изданието на Ръководството за 2018 г. В целия текст са направени подходящи промени за препратка към преработения стандарт. Промените за съответните и произтичащи изменения в други международни стандарти, представени на стр. 1114–1146 от изданието на Ръководството за 2018 г., са нанесени също така и в изданието на Ръководството на СМОССИС за 2020 г. Други промени включват актуализиране на кръстосаните препратки, когато това е уместно, към промени, направени в други МОС в резултат на преработения стандарт.

УМОП 1000 не е актуализиран все още за отразяване на промените в МОС 540 (преработен) – съответните промени ще бъдат направени в УМОП 1000 за отразяване на промените в МОС 540 (преработен) и МОС 315 (преработен 2019 г.) в изданието на Ръководството на СМОССИС за 2021 г.

Съответни изменения в международните стандарти на СМОССИС в резултат на преработения Кодекс на СМСЕС

Промени за съответните изменения, произтичащи от преструктурирания Кодекс на СМСЕС, са направени в Части I и II от изданието на Ръководството на СМОССИС за 2020 г.

Част II от Ръководството на СМОССИС

С изключение на съответните изменения, произтичащи от преструктурирания Кодекс на СМСЕС, отбелязани по-горе, няма други допълнения към Част II от Ръководството на СМОССИС.

Част III от Ръководството

В част III от Ръководството на СМОССИС няма допълнения.

Отмяна

Следните стандарти, включени в Ръководството на СМОССИС от 2018 г., са отменени и заменени с преработени стандарти, които са в сила понастоящем:

Част I от Ръководството на СМОССИС

- МОС 540, *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания*

Част II от Ръководството на СМОССИС

Няма отменени стандарти в Част II от Ръководството на СМОССИС за 2020 г.

Стандарти, които още не са в сила

Следните стандарти, които още не са влезли в сила, са включени в края на Част I от изданието за 2020 г. на Ръководството на СМОССИС:

- МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания* (стр. 1059–1187)
- Последвали съответни изменения в други МОС, произтичащи от МОС 315 (преработен 2019 г.) (стр. 1188-1277)
- МСУК 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги* (стр. 1278–1364)
- МСУК 2, *Прегледи за качеството на ангажимента* (стр. 1365–1386)
- МОС 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети* (стр. 1387–1431)
- Последвали съответни изменения в други МОС, произтичащи от проектите във връзка с управление на качеството (стр. 1432–1464)

Редакционни и други промени, направени в Ръководството на СМОССИС за 2020 г.

В допълнение към направените незначителни редакционни промени, по-долу са изброени промените, които са направени в преди това публикуваното ръководство или становища.

Част I

- Речникът на термините е актуализиран с оглед на новите и преработени дефиниции в МОС 540 (преработен) и последвалите изменения в международните стандарти на СМОССИС в резултат на преработения Кодекс на СМСЕС
- МОС 210, бележка под черта 7─актуализирана препратка към „параграф 22”
- МОС 210, бележка под черта 9─ актуализирана препратка към „параграф 22(б)(ii)”
- МОС 240, параграф 10─отстранена звезда (*)
- МОС 500, параграф А41─5-ата подточка е променена от „….на уместността <u>и/или</u> надеждността…” на „….на уместността <u>или</u> надеждността… (този параграф е добавен от последвалите изменения от МОС 540 (преработен))

- МОС 705 (преработен), параграф А7─препратката във параграфа е променена на параграф А17 от МОС 450 (преди това параграф А13а от МОС 450)
- МСУК 1, параграф А177─последното изречение в края сега е включено като подточка
- МОС 220 (преработен), параграф А4─направена е промяна във второто изречение, за да се вмъкне „която“…“комуникиране на информация, <u>която</u> позволява…”
- Съответни изменения, произтичащи от проектите във връзка с управление на качеството, МОС 620─бележка под черта 58 следва да прави препратка към МОС 220 <u>(преработен)</u> и „параграф“ следва да е в множествено число (т.е. „параграфи“)
- Съответни изменения, произтичащи от проектите във връзка с управление на качеството, МОС 315 (преработен 2019 г.)─заглавието „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания“ е преместено под полето с текста на примера, отнасящ се до параграф А69.

Промени в МОС 315 (преработен 2019 г.) и произтичащите от него съответни изменения

- Параграф 4─последно изречение - …“своевременно от системата на вътрешния контрол на предприятието” е променено на „своевременно от контролите на предприятието.”
- Параграф 5─изречението „Както е пояснено в МОС 200, вътрешноприсъщият риск е по-висок по отношение на някои твърдения за вярност и свързаните с тях класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, отколкото по отношение на други” е заличено (то е заличено в МОС 200 и следователно трябва да бъде заличено във встъпителните параграфи на МОС 315 (преработен 2019 г.).
- Параграф А11─препратката към бележка под черта 22 във втора подточка (до МОС 550) е излишна и е отстранена.
- Параграф А83 – текстовото поле с примера─в последното излечение е вмъкната запетая … през периода<u>,</u> разбирането на одитора …
- Заглавието над параграф А90 е променено с оглед последователност на: *Разбиране на компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол*
- Приложение 3, параграф 9:
    - 7-а подточка – *Корпоративни преструктурирания* – следва да бъде

„система за вътрешен контрол“

- 10-а подточка – *Използване на ИТ* – втора подточка: променена на рискове за бизнес стратегията на предприятието

- Приложение 5, параграф 20─бележка под черта 77 е заличена

- Приложение 6, параграф 1(г)─в последното излечение думите „също така” са заличени – сега изречението гласи… Контролите на мрежата може да са уместни, когато …

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), бележка под черта 84 – препратката е променена на „параграф 13” (преди това параграфи 17-22)

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), МОС 230, параграф А28─изречението в края сега е включено в списъка с подточки

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), МОС 240─номерата на параграфите на изискванията и материалите за приложение са актуализирани, за да съответстват на версията на Ръководството на СМОССИС за 2018 г. Няма ефект върху параграфите, представени по отношение на МОС 240.

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), МОС 265─бележка под черта 88 е добавена към параграф 1, а в параграф 2, второто последно изречение, „вътрешен контрол“ е променено на „системата на предприятието за вътрешен контрол“.

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), МОС 330, параграф А42 – последната подточка е променена на самостоятелен параграф.

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), МОС 330, параграф А46─номерът на параграфа е променен на А46.

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), МОС 330, бележка под черта 118─е променена, така че да прави препратка към параграф 37.

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), МОС 402─бележки под черта 103 и 104 са добавени, така че да включват наименованията на съответните стандарти.

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), МОС 402, параграф А19─ добавена е бележка под черта 108.

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), МОС 500, параграф А1─ добавена е бележка под черта 119.

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), Наименованието на МОС 530 е коригирано на „Одиторски извадки”

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), МОС 540 (преработен), параграф А19─препратката към параграф 27 е зачертана, а не следва да бъде заличавана – зачертаването е отстранено.

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), МОС 540 (преработен), параграф 4─сега третото изречение е показано като зачертано: „~~Както е обяснено в МОС 200, вътрешноприсъщият риск за някои твърдения за вярност и свързаните с тях класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания е по-висок отколкото за други~~.”

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), МОС 540 (преработен), параграф А39─в края на второто изречение част от липсващото изречение е заменено: „…адресират тази сложност или субективност може да е по-вероятно да бъдат идентифицирани като имащи отношение към одита.”

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), МОС 540 (преработен), бележка под черта 142 следва да прави препратка само към параграф 22(б).

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), МОС 610, бележка под черта 153 е променена, така че да прави препратка към МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 24(а)(ii)(д) и Приложение 4.

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), МОС 610, бележка под черта 154 е променена, така че да прави препратка към МОС 315 (преработен 2019 г.) параграф 12(л)

- Съответни изменения към МОС 315 (преработен 2019 г.), МОС 720 (преработен), параграф А51─добавена е бележка под черта 157: МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 19-26 и 37

РОЛЯТА НА
МЕЖДУНАРОДНАТА ФЕДЕРАЦИЯ НА СЧЕТОВОДИТЕЛИТЕ

Международна федерация на счетоводителите (МФС) обслужва обществения 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 важността и значението на счетоводителите за глобалната финансова инфраструктура. Основана през 1977 г., МФС в момента включва 175 членове и асоциирани членове от 130 страни и юрисдикции, представляващи приблизително 3 милиона счетоводители в публичната практика, образованието, публичния сектор, промишлеността и търговията.

Като част от дейността в полза на обществения 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 обществения 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 5–19

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 20–24

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 Условията 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 неефикасна.

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 въведението 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 неправилни отчитания;
- 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

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 ТЕРМИНИТЕ[1]

(януари 2020 г.)

**Аналитични процедури* (*Analytical procedures*) — Оценяване на финансова информация чрез анализ на правдоподобни взаимовръзки между финансови и нефинансови 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, не му е станало известно нищо, 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.*

---

[1] В случай на ангажименти за публичния сектор, термините в настоящия речник следва да се разглеждат като реферираци 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 практикуващият професионален счетоводител се стреми да получи подходящи и уместни доказателства, за да изрази заключение, чиято цел е да повиши степента на доверие на предвидените потребители, различни от отговорното лице, в информацията за предмета (т.е. резултата от измерването или оценяването на съответния предмет на ангажимента спрямо определени критерии). Резултатът от количествената оценка или измерването на предмета е информацията, която се получава в резултат от прилагането на критериите (виж също и Информация за предмета). Всеки ангажимент за изразяване на сигурност се класифицира в две измерения:

i. Като ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност или ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност:
   (а) Ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност — Ангажимент за изразяване на сигурност, при който практикуващият професионален счетоводител намалява риска на ангажимента до приемливо ниско ниво съобразно конкретните обстоятелства на ангажимента като база за заключението на практикуващия професионален счетоводител. Заключението на практикуващия професионален счетоводител е изразено във форма, която представя мнението на практикуващия професионален счетоводител относно резултата от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо определени критерии.
   (б) Ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност — Ангажимент за изразяване на сигурност, при който практикуващият професионален счетоводител намалява риска на ангажимента 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 изразяване на заключение във форма, която съобщава дали въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства на практикуващия професионален счетоводител е станал известен въпрос или въпроси, които да го накарат да счита, че информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на процедурите, изпълнявани при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, са по-ограничени в сравнение с тези, необходими при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, но са планирани така, че да бъде получена степен на сигурност, която според

професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител, е смислена и съдържателна. За да бъде смислена и съдържателна, трябва да е вероятно, че степента на сигурност, получена от практикуващия професионален счетоводител ще повиши доверието на предвидените потребители в информацията за предмета до степен, която да е очевидно по-висока от незначителна.

ii. Като ангажимент за удостоверяване на съответствие или директен ангажимент:

(а) Ангажимент за удостоверяване на съответствие — Ангажимент за изразяване на сигурност, при който лице, различно от практикуващия професионален счетоводител, измерва или оценява съответния предмет спрямо критериите. Освен това, лице, различно от практикуващия професионален счетоводител, често представя получената в резултат информация за предмета във вид на доклад или изложение. В някои случаи обаче, информацията за предмета може да бъде представена от практикуващия професионален счетоводител в доклада за изразяване на сигурност. При ангажимент за удостоверяване на съответствие заключението на практикуващия професионален счетоводител адресира въпроса дали информацията за предмета не съдържа съществени неправилни отчитания. Заключението на практикуващия професионален счетоводител може да бъде формулирано чрез:

i. съответния предмет и приложимите критерии;

ii. информацията за предмета и приложимите критерии; или

iii. изявление, направено от съответната страна или страни.

(б) Директен ангажимент — Ангажимент за изразяване на сигурност, при който практикуващият професионален счетоводител измерва или оценява съответния предмет спрямо приложимите критерии и представя получената в резултат информация за предмета като част от доклада за изразяване на сигурност или в приложение към него. При директен ангажимент заключението на практикуващия професионален счетоводител адресира отчетения резултат от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо критериите.

Ангажимент за компилиране (Compilation engagement) — Ангажимент, при който практикуващият професионален счетоводител прилага експертни знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане, за да подпомогне ръководството при изготвянето и представянето на финансова информация на предприятието в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане и докладва съгласно изискванията на този МСССУ. В

МСССУ 4410 (преработен) думите „компилирам”, „компилиране” и „компилиран” са използвани в този контекст.

Ангажираща страна (Engaging party) - Страната(ите), която(които) ангажира(т) практикуващия професионален счетоводител да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност.

**Аномалия (Anomaly)* — Неправилно отчитане или отклонение, което очевидно не е представително за неправилните отчитания или отклоненията в дадена популация.

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

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

Базова година (Base year) - Конкретна година или усреднена величина за няколко години, с която се сравняват емисиите на предприятието в различни времеви периоди.

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.

Вид емисии (Type of emission) - Групиране на емисиите на базата, примерно, на източника на емисии, вида газ, региона или съоръжението.

**Всеобхватен (Pervasive)* – Термин, който се използва, в контекста на неправилните отчитания, за да опише ефекта на неправилните отчитания върху финансовия отчет, или възможния ефект на неправилните отчитания 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, електронен или друг носител.

**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 неправилни отчитания*)

Годишен доклад (*Annual report*) — документ или комбинация от документи, обикновено изготвяни ежегодно от ръководството или лицата, натоварени с общо управление, в съответствие със закон, нормативна разпоредба или обичайна практика, целта на които е да предостави на собствениците (или на други сходни заинтересовани страни) информация за дейността на предприятието и неговите финансови резултати и финансово състояние, изложени във финансовия отчет. Годишният доклад съдържа или съпътства финансовия отчет и одиторския доклад върху него и обикновено съдържа информация относно процесите и тенденциите в развитието на предприятието, бъдещите перспективи пред него, бъдещите рискове и елементи на несигурност, изложение на органа за общо управление на предприятието, както и доклади, разглеждащи въпроси, които касаят общото управление.

Грешка (Error) — Непреднамерено неправилно отчитане 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 професионален 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 700 (преработен)[2].

**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.

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

Доказателства (Evidence)— Информацията, използвана от практикуващия професионален счетоводител при достигане до заключението, което той прави. Доказателствата включват както информация, съдържаща се в съответните информационни системи, ако има такива, така и друга информация. За целите на МСАИС:

(i) Достатъчността на доказателствата е оценка за количеството на доказателствата;

(ii) Уместността на доказателствата е оценка за качеството на доказателствата.

**Доклад върху описанието и проектирането на контролите на обслужващата организация (който в МОС 402[3] 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.

---

[2] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*.

[3] МОС 402, *Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация*.

Доклад относно описанието и проектирането на контролите в обслужващата организация (който в МСАИС 3402[4] *се нарича доклад от тип 1) (Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISAE 3402 as a type 1 report))* - доклад, който включва:

(а) описание, изготвено от обслужващата организация, на нейната система;
(б) писмено твърдение за вярност от обслужващата организация, че във всички съществени аспекти и на базата на подходящи критерии:
   i. описанието представя достоверно системата на обслужващата организация, така както е проектирана и внедрена към определена дата;
   ii. контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието на системата на обслужващата организация, са подходящо проектирани към определената дата; и
(в) доклад от одитора на обслужващата организация, който изразява разумна степен на сигурност относно въпросите, изложени в точки (ii)а.–б. по-горе.

**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] МСАИС 3402, *Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация*

Доклад относно описанието, проектирането и оперативната ефективност на контролите в обслужващата организация (наричан в МСАИС 3402 „доклад от тип 2”) Report on the description, design and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in ISAE 3402 as a “type 2 report”) (в контекста на МСАИС 3402) - доклад, който включва:

(а) описание, изготвено от обслужващата организация, на нейната система;
(б) писмено твърдение за вярност от обслужващата организация, че във всички съществени аспекти и на базата на подходящи критерии:
  i. описанието представя достоверно системата на обслужващата организация, така както е проектирана и внедрена в течение на определения период;
  ii. контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието на системата на обслужващата организация, са подходящо проектирани в течение на определения период; и
  iii. контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието на системата на обслужващата организация са функционирали ефикасно в течение на определения период; и
(в) доклад за изразяване на сигурност от одитора на обслужващата организация, който:
  i. изразява разумна степен на сигурност относно въпросите, изложени в точки (ii)а.–в. по-горе; и
  ii. съдържа описание на тестовете на контролите и резултатите от тях.

†*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 отклонения (Tolerable rate of deviation)*– Процент на отклонения от установените вътрешни контролни процедури, определен от одитора, във връзка с който одиторът се опитва да получи подходящо ниво на сигурност, че процентът на отклоненията, определен от одитора, не е бил превишен от действителния процент на отклонения в популацията.

**Допустимо неправилно отчитане (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 неправилно отчитане 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 предприятията-потребители и които, ако е необходимо да се постигнат целите на контрола, са били конкретно посочени в описанието на нейната система.

Допълнителни процедури (Further procedures) – Процедури, изпълнени в отговор на оценените рискове от *съществени* неправилни отчитания, включително тестове на контролите (ако има такива), тестове на детайлите и аналитични процедури.

**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 неправилни отчитания, както и от качеството на такива одиторски доказателства.

**Друга информация (Other information)* — финансова или нефинансова информация (различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него), включена в годишния доклад на предприятието.

Друга информация (Other information) (в контекста на МСАИС 3000 (преработен)) — Информация (различна от информацията за предмета и доклада за изразяване на сигурност върху нея), която съгласно изискванията на законодателството, нормативна разпоредба или обичая е включена в документ, съдържащ информацията за предмета и доклада за изразяване на сигурност върху нея.

*†*Екип по ангажимента (Engagement team)* — Всички съдружници и служители, осъществяващи ангажимента и всички физически лица, наети от фирмата или от фирмата, част от мрежа от фирми, които изпълняват процедури по ангажимента. Това изключва външни експерти на одитора, ангажирани от фирмата или от фирмата, част от мрежа от фирми. Терминът "екип по ангажимента" изключва също така и лица от звеното за вътрешен одит на клиента, които оказват пряко съдействие при ангажимент за одит, когато външният одитор изпълнява изискванията на МОС 610 (преработен 2013 г.).[5]

*†*Екип по ангажимента (Engagement team) (в контекста на МСАИС 3000 (преработен)[6])* — Всички съдружници и служители, осъществяващи ангажимента и всички физически лица, наети от фирмата или от фирмата, част от мрежа от фирми, които изпълняват процедури по ангажимента. Това

---

[5] МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори*, установява граници на използването на пряко съдействие. Стандартът отчита също така, че закон или нормативна разпоредба може да забранява на външния одитор да получава пряко съдействие от вътрешните одитори. Следователно, използването на пряко съдействие е ограничено до ситуации, в които това е разрешено.

[6] МСАИС 3000 (преработен), *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити или прегледи на историческа финансова информация*

изключва външни експерти на практикуващия професионален счетоводител, ангажирани от фирмата или от фирмата, част от мрежа от фирми.

*†*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 неправилно отчитане във 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 съдружник[7] или служител, включително временно нает служител, на одиторската фирма или фирма, част от мрежа от фирми), или външен експерт на одитора.

Експерт на практикуващия професионален счетоводител (Practitioner's expert) - физическо лице или организация, притежаващи експертни знания и умения в област, различна от изразяването на сигурност, чиято работа в тази област се използва от практикуващия професионален счетоводител за получаване на достатъчни и уместни доказателства. Експертът на практикуващия професионален счетоводител може да бъде или вътрешен експерт (който е съдружник или служител, включително временно нает служител, на фирмата или на фирма, която е част от мрежа от фирми, на практикуващия професионален счетоводител), или външен експерт на практикуващия професионален счетоводител.

**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)*

---

[7] „Съдружник" и „фирма" следва да се разбират като реферираци към техните еквиваленти в публичния сектор, когато е уместно.

Елемент на финансов отчет (Element of a financial statement) (в контекста на МОС 805 (преработен)[8]*)* – Елемент, сметка или позиция във финансов отчет.

Емисии (Emissions) - ПГ, които в течение на съответния период са били изпуснати в атмосферата или биха били изпуснати в атмосферата, ако не бяха уловени и насочени към поглъщател. Емисиите могат да бъдат категоризирани като:

- Преки емисии (известни също като емисии от Обхват 1), които са емисиите от източници, притежавани или контролирани от предприятието;
- Непреки емисии, които са емисиите, представляващи последствие от дейността на предприятието, но които възникват при източници, притежавани или контролирани от друго предприятие. Непреките емисии могат да бъдат допълнително категоризирани на:
    - Емисии от Обхват 2, които са емисиите, свързани с енергия, която е пренесена до и се потребява от предприятието;
    - Емисии от Обхват 3, които са всички останали непреки емисии.

Емисионен фактор (Emissions factor) - Математически коефициент или съотношение за превръщане на измерителя на дадена дейност (например, литри изразходвано гориво, пропътувани километри, брой животни в стопанството или тонове произведена продукция) в приблизителна оценка на количеството ПГ, свързани с тази дейност.

Закупена компенсация (офсет) (Purchased offset) - Приспадане на емисии, при което предприятието заплаща за понижаването на емисиите на друго предприятие (намаления на емисии) или за увеличаване на отстраняването на емисии от друго предприятие (увеличение на отстраняването), сравнени с хипотетична база.

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

---

[8] МОС 805 (преработен), *Конкретни съображения – одити на отделни компоненти на финансов отчет и на специфични елементи, сметки или позиции във финансовия отчет*

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.

Източник (Source) - Физически обект или процес, който изпуска ПГ в атмосферата.

Изявление на обслужващата организация (Service organization's statement) – Писменото изявление относно въпросите, за които става дума в подточка (б) от дефиницията за доклад относно описанието, проектирането и оперативната ефективност на контролите в обслужващата организация (в случая на доклад „тип 2") или подточка (б) от дефиницията за доклад относно описанието и оперативната ефективност на контролите в обслужващата организация (в случая на доклад „тип 1").

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.

Информация за предмета (Subject matter information) — Резултатът от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо критериите, т.е. информацията, която се получава в резултат от прилагането на критериите спрямо съответния предмет.

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

**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.

Ключови одиторски въпроси (Key audit matters) - 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.

Количествено изразяване (Quantification) - Процесът на определяне на количеството ПГ, пряко или непряко свързани с предприятието, изпуснати (или отстранени) от конкретен източник (или поглъщатели).

Качествено оценяване (Assess) — Анализ на установените рискове от съществено неправилно отчитане 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.

Контроли в обслужващата организация (Controls at the service organization) – контроли върху постигането на целта на даден контрол, който е обхванат от доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация.

Контроли в под-обслужващата организация (Controls at a subservice organization) – контроли в под-обслужващата организация за предоставяне на разумна степен на сигурност относно постигането на цел на контрола.

**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 на:

- неоторизиран достъп до терминални устройства, програми и данни в реално време;
- въвеждане на неоторизирани операции;
- непозволени промени във файловете с информация;

- използването на компютърни програми от неоторизиран персонал; и
- 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) — Еталоните (базите за сравнение), използвани за измерване или оценяване на съответния предмет. „Приложими критерии" са критериите, използвани в конкретния ангажимент.

Лимити и търговия (*Cap and trade)* - Система, която определя общи лимити за емисиите, разпределя сред участниците квоти за емисии и им позволява да търгуват помежду си квотите и емисионните кредити.

**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. [9]

Лице, извършващо измерване или оценяване (Measurer or evaluator) — Лицето или лицата, които измерват или оценяват съответния предмет спрямо определените критерии. Лицето, извършващо измерването или оценяването притежава експертни знания и умения по съответния предмет.

**†Лице, извършващо прегледа за контрол върху качеството на ангажимент (Engagement quality control reviewer)* — Съдружник,

[9] За дискусията относно разнообразието на управленските структури, виж параграфи А1-А8 от МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*.

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.

Метод на включването (Inclusive method) – метод на разглеждане на услугите, предоставяни от под-обслужваща организация, съгласно който изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система включва естеството на услугите, предоставяни от под-обслужващата организация и уместните цели на контрола и свързаните с тях контроли в тази под-обслужваща организация са включени в описанието на системата на обслужващата организация и в обхвата на ангажимента на одитора на обслужващата организация.

Метод на изключването (Carve-out method) – метод на разглеждане на услугите, предоставяни от под-обслужваща организация, съгласно който изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система включва естеството на услугите, предоставяни от под-обслужващата организация, но уместните цели на контрола и свързаните с тях контроли в тази под-обслужваща организация са изключени от описанието на системата на обслужващата организация и от обхвата на ангажимента на одитора на обслужващата организация. Описанието на системата на обслужващата организация и обхватът на ангажимента на одитора на обслужващата организация включват контролите в обслужващата организация за текущо наблюдение на ефикасността на контролите в под-обслужващата организация, което може да включва и преглед от страна на обслужващата организация на доклад за изразяване на сигурност относно контролите в под-обслужващата организация.

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

*†*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, 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 неправилни отчитания във финансовия отчет; или
(б) липсва контрол, който е необходим за предотвратяване или своевременно разкриване и коригиране на неправилни отчитания във финансовия отчет.

Независимост[10] *(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 по този начин 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 вероятно би достигнала до заключение, че почтеността, обективността или професионалният скептицизъм на фирмата или на член на екипа за одит или 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

[10] Както е дефинирано в Етичния кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост) („Кодексът на СМСЕС“), издаден от СМСЕС.

да участва ръководството, което има по-големи възможности да прикрие или скрие злоупотребата по начини, които е трудно да бъдат разкрити.

Некоригирана финансова информация (Unadjusted financial information) - Финансовата информация на предприятието, спрямо която отговорното лице прилага проформа корекциите.

**Некоригирани неправилни отчитания (Uncorrected misstatements)* – Неправилни отчитания, 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 всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане[11].

Неправилно докладване в другата информация (Misstatement of the other information) - Неправилно докладване в другата информация е налице, когато тази друга информация е представена неточно или е подвеждаща по друг начин (включително поради това, че пропуска или прикрива информация, която е необходима за правилното разбиране на въпрос, оповестен в тази друга информация).

Неправилно докладване на даден факт (по отношение на друга информация) (Misstatement of fact (with respect to other information))(в контекста на МСАИС 3000) – Друга информация, която няма връзка с въпросите, засегнати в информацията за предмета или в доклада за изразяване на сигурност, която е посочена или представена неточно. Съществено неправилно докладване на даден факт може да компрометира достоверността на документа, съдържащ информацията за предмета.

**Неправилно отчитане (Misstatement)* — Разлика между отчетена сума, класификация, представяне или оповестяване на 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. Неправилно отчитане 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, неправилните отчитания включват и онези корекции на суми, класификации, представяне или оповестявания, които по преценката на одитора са

---

[11] МОС 700 (преработен), параграфи 25-26 разглеждат фразите, които се използват за изразяване на такова мнение в случай на обща рамка за достоверно представяне и съответно, обща рамка за съответствие.

необходими, за да бъде представен финансовият отчет достоверно във всички съществени аспекти, или да дава вярна и честна представа.

В контекста на МСАИС 3000 (преработен) неправилното отчитане се дефинира като разлика между информацията за предмета и подходящото измерване или оценка на съответния предмет в съответствие с критериите. Неправилните отчитания могат да бъдат умишлени или неумишлени, количествени или качествени, като включват и пропуските.

В контекста на МСССУ 4410 (преработен) неправилното отчитане се дефинира като разлика между сумата, класификацията, представянето или оповестяването на отчетена позиция във финансовата информация 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. Неправилно отчитане може да възникне в резултат на грешка или измама.

Когато финансовата информация е изготвена в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, неправилните отчитания включват също тези корекции на суми, класификации, представяне или оповестявания, които съгласно преценката на практикуващия професионален счетоводител са необходими, за да бъде финансовата информация достоверно представена, във всички съществени аспекти, или да дава вярна и честна представа.

**Несигурност на приблизителното оценяване (Estimation uncertainty)* — Податливост към вътрешноприсъщата липса на точност при оценяването.

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 (Non-compliance) (в контекста на МОС 250[12])* — 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.

---

[12] МОС 250, *Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансов отчет*

**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 неправилни отчитания 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. В контекста на МСАИС 3410, нивото на същественост на изпълнението се дефинира като сумата или сумите, определени от практикуващия професионален счетоводител в по-нисък размер от нивото на същественост за отчета за ПГ с цел намаляване до подходящо ниско ниво на вероятността общата сума от некоригирани и неразкрити неправилни отчитания да надвишава нивото на същественост за отчета за ПГ. Ако е приложимо, нивото на същественост на изпълнението се отнася също и до сумата или сумите, определени от практикуващия професионален счетоводител в по-нисък размер от нивото или нивата на същественост за конкретни видове емисии или оповестявания.

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

**Обобщен финансов отчет (Summary financial statements) (в контекста на МОС 810 (преработен))* — 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 време[13]. 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.

Обслужваща организация (Service organization) (в контекста на МСАИС 3402)) - организация–трето лице (или сегмент от организация–трето лице), която предоставя услуги на предприятия-потребители, които вероятно ще имат отношение към вътрешния контрол на предприятието-потребител, доколкото той е свързан с финансовото отчитане.

---

[13] МОС 200, параграф 13(е).

Обстоятелствата на ангажимента (Engagement circumstances) — Общият контекст, дефиниращ конкретния ангажимент, който включва: условията на ангажимента; характеристиките на съответния предмет, независимо дали става въпрос за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност или ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност; критериите за измерване или оценяване; информационните нужди на предвидените потребители; уместните характеристики на отговорното лице, на лицата, извършващи измерването или оценяването и на ангажиращата страна, както и средата, в която те функционират; други въпроси, например, събития, сделки или операции, условия и практики, които биха могли да имат съществен ефект върху ангажимента.

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

(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.[14].

**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 съответствие[15].

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.

Ограничена степен на сигурност (Limited assurance) (в контекста на МСАП 2400 (преработен)) — Получената степен на сигурност, когато рискът при ангажимента е намален до степен, която е приемлива при конкретните обстоятелства, свързани с ангажимента, но е по-висок от този при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, като база за изразяване на заключение в съответствие с този МСАП. Комбинацията от естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите за събиране на доказателства е като минимум достатъчна, за да може практикуващият професионален счетоводител да получи пълноценна и съдържателна степен на сигурност. За да бъде пълноценна и съдържателна, степента на сигурност, получена от практикуващия професионален счетоводител, трябва да е вероятно, че тя ще повиши доверието на предвидените потребители по отношение на финансовия отчет.

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

**Одитиран финансов отчет (в контекста на МОС 810 (преработен)) (Audited financial statements)* – Финансов отчет[16], одитиран от одитора в съответствие с МОС, от който се получава обобщеният финансов отчет.

**Одитор (Auditor)* — Терминът “одитор” се използва за реферирane към лицето или лицата, провеждащи одита, обикновено а съдружник, отговорен за

---

[14] МОС 200, параграф 13(а).

[15] МОС 200, параграф 13(а).

[16] 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”.

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 терминът „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.

**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 предприятие-потребител (User auditor) (в контекста на МСАИС 3402) - одитор, който извършва одит и издава доклад върху финансовия отчет на предприятието-потребител[17].

**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 на обслужваща организация (Service auditor) (в контекста на МСАИС 3402)) - професионален счетоводител на публична практика, който по искане на обслужващата организация, предоставя доклад за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация.

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

(а) одиторските процеси;

(б) МОС и приложимите законови и регулаторни изисквания;

(в) бизнес средата, в която функционира предприятието; и

(г) 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

[17] В случая на под-обслужваща организация, одиторът на обслужващата организация, която използва услугите на под-обслужващата организация, също е одитор на предприятие-потребител.

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 неправилни отчитания. Одиторският риск е функция на риска от съществени неправилни отчитания 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 Уместност 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.

Организационна граница (Organizational boundary) - Границата, която определя кои дейности да бъдат включени в отчета на предприятието за ПГ.

Отговорно лице (Responsible party) – Лицето или лицата, отговорни за съответния предмет.

Отстраняване (Removal) - ПГ, които, в течение на даден период, предприятието е отстранило от атмосферата или които биха били изпуснати в атмосферата, ако не бяха уловени и насочени към поглъщател.

Отчет за ПГ (GHG statement) — Отчет, представящ съставните елементи и изразяващ количествено емисиите на ПГ на предприятието за даден период (известен понякога като инвентаризация на емисиите) и когато е приложимо, сравнителна информация и пояснителни приложения, включително обобщение на значимата политика по отношение на количественото изразяване и отчитането. Отчетът на предприятието за ПГ може да включва и категоризиран

списък на отстраняванията и приспадането на емисии. Когато ангажиментът не обхваща целия отчет за ПГ, терминът „отчет за ПГ" следва да се разбира като тази част от отчета, която е обхваната от ангажимента. Отчетът за ПГ представлява „информацията за предмета" на ангажимента.[18]

* *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.

Парникови газове (ПГ) Greenhouse gases (GHGs) - Въглероден диоксид (CO_2) и други газове, които съгласно приложимите критерии трябва да бъдат включени в отчета за ПГ, като например: метан; диазотен оксид; серен хексафлоурид; хидрофлуоровъглероди; перфлуоровъглероди; и хлорофлуоровъглероди. Газовете, различни от въглероден диоксид често са изразявани в еквивалент въглероден диоксид (CO_2-е).

*†*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.

Поглъщател (Sink) - Физически обект или процес, който отстранява ПГ от атмосферата.

**Под-обслужваща организация (Sub-service organization)* – Обслужваща организация, използвана от друга обслужваща организация, за да изпълни някои от услугите, предоставяни на предприятията-потребители, които са част

[18] МСАИС 3000 (преработен), параграф 12 (ш)

от информационните системи на тези предприятия-потребители, свързани с финансовото отчитане.

Под-обслужваща организация (Sub-service organization) (вконтекста на МСАИС 3402)) - обслужваща организация, използвана от друга обслужваща организация да извърши някои от услугите, предоставяни на предприятията-потребители, които вероятно ще имат отношение към вътрешния контрол на предприятието-потребител, доколкото той е свързан 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.

Практикуващ професионален счетоводител (Practitioner) – Професионален счетоводител на публична практика.

Практикуващ професионален счетоводител (Practitioner) (в контекста на МСАИС 3000 (преработен)) - Лицето или лицата, изпълняващи ангажимента (обикновено съдружникът, отговорен за ангажимента, или други членове на екипа по ангажимента, или съобразно случая, фирмата). Когато този МСАИС изрично има предвид дадено изискване или задължение да бъде изпълнено от съдружника, отговорен за ангажимента, вместо „практикуващ професионален счетоводител" се използва терминът „съдружник, отговорен за ангажимента".

Практикуващ професионален счетоводител (Practitioner) (в контекста на МСАП 2400 (преработен)) - Професионален счетоводител на публична практика. Този термин включва съдружника, отговорен за ангажимента, други членове на екипа за ангажимента и когато това е приложимо – самата фирма. Когато настоящият МСАП изрично предвижда дадено изискване или отговорност да бъдат изпълнявани от съдружника, отговорен за ангажимента, се използва по-скоро терминът „съдружник, отговорен за ангажимента", а не „практикуващ професионален счетоводител". Когато това е уместно, термините „съдружник, отговорен за ангажимента" и „фирма" трябва да бъдат схващани като отнасящи се и до техните еквиваленти в публичния сектор.

Практикуващ професионален счетоводител (Practitioner) (в контекста на МСССУ 4410 (преработен)) - Професионален счетоводител на публична практика, който осъществява ангажимента за компилиране. Терминът включва съдружника, отговорен за ангажимента и други членове на екипа по ангажимента, или когато това е уместно – фирмата. Когато МСССУ 4410 (преработен) има за цел изрично да посочи, че дадено изискване или отговорност трябва да се изпълни от съдружника, отговорен за ангажимента, вместо „практикуващ професионален счетоводител" се използва по-скоро терминът „съдружник, отговорен за ангажимента". Когато това е уместно, термините „съдружник, отговорен за ангажимента" и „фирма" трябва да бъдат разглеждани като отнасящи се до равносилните понятия в публичния сектор.

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 достоверното 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 неправилни отчитания, 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(а) или организация(ии) или група(и) лица или организации, които практикуващият професионален счетоводител очаква, че ще използват доклада за изразяване на сигурност. В някои случаи може да има предвидени потребители, които са различни от тези, до които е адресиран докладът за изразяване на сигурност.

**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 условие[19], на базата на което се извършва одитът.

Предприятие (Entity) (в контекста на МСАИС 3410) - Юридическото лице, икономическо предприятие, или подлежаща на идентифициране част от юридическо лице или икономическо предприятие (например, отделна фабрика или друг вид обект, като площадка на сметище), или обединение на юридически и други лица или части от тези лица (например, съвместно предприятие), за които се отнасят емисиите в отчета за ПГ.

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

Предприятие-потребител (User entity) (в контекста на МСАИС 3402) - предприятие, което използва обслужваща организация.

**Предубеденост на ръководството (Management bias)* – липса 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.

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

**Приблизителна счетоводна оценка* (*Accounting estimate)* — Парична сума, по отношение на която оценката в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане е обект на несигурност на приблизителното оценяване.

**Приложени критерии (Applied criteria) (в контекста на МОС 810 (преработен)[20])* – 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. В контекста на МСССУ

---

[19] МОС 200, параграф 13.

[20] МОС 810 (преработен), *Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет*

4410 (преработен)[21], препратката е по-скоро към финансовата информация, а не към финансовия отчет.

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.

*†*Приложими етични изисквания (Relevant ethical requirements) (в контекста на МСКК 1)* – Етични изисквания, на които екипът по ангажимента и лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, са обект, когато извършват одит или преглед на финансови отчети, други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги, които обикновено включват разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост),* издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), заедно с национални изисквания, които са по-рестриктивни.

Приложими етични изисквания (Relevant ethical requirements) (в контекста на МОС)

Етични изисквания, на които екипът по ангажимента и лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, са обект, когато изпълняват ангажимент за одит, които обикновено включват разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост),* издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), отнасящи се до одита на финансови отчети, заедно с национални изисквания, които са по-рестриктивни.

---

[21] МСССУ 4410 (преработен), *Ангажименти за компилиране*

Приложими етични изисквания (Relevant ethical requirements) (в контекста на МСАП 2400 (преработен))

Етични изисквания, на които екипът по ангажимента е обект, когато изпълнява ангажимент за преглед, които обикновено включват разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост),* издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), отнасящи се до прегледа на финансови отчети, заедно с национални изисквания, които са по-рестриктивни.

Приложими етични изисквания (Relevant ethical requirements) (в контекста на МСССУ 4410 (преработен))

Етични изисквания, на които екипът по ангажимента е обект, когато изпълнява ангажимент за компилиране, които обикновено включват разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост),* издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), отнасящи се до ангажиментите за компилиране, заедно с национални изисквания, които са по-рестриктивни.

Приложими критерии (Applicable criteria) (в контекста на МСАИС 3410[22]*)* – Критериите, използвани от предприятието за количествено изразяване и докладване на емисиите на предприятието в отчета за ПГ.

Приложими критерии (Applicable criteria) (в контекста на МСАИС 3420[23]*)* - Критериите, използвани от отговорното лице при компилиране на проформа финансовата информация. Критериите могат да са установени от упълномощена или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти или от законодателството и нормативните разпоредби. Когато не съществуват установени критерии, те биват разработени от отговорното лице.

Приспадане на емисии (Emissions deduction) - Всяка позиция, включена в отчета на предприятието за ПГ, която се приспада от общите отчетени емисии и която не представлява отстраняване; обикновено тук се включват закупени компенсации (офсети), но може да се включват и различни други инструменти и механизми, като кредити за резултати и квоти, които се признават от регулаторна или друга схема, от която предприятието е част.

Прогнозна финансова информация (Prospective financial information) — Финансова информация, основана на предположения за събития, които могат

---

[22] МСАИС 3410, *Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове*

[23] МСАИС 3420, *Ангажименти за изразяване на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект*

да възникнат в бъдеще и за възможните действия на предприятието. 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*и).

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 предложения.

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

Проспект (Prospectus) - документ, издаван по силата на законови или регулаторни изисквания, отнасящи се до ценните книжа на предприятието, въз основа на който се предполага, че трета страна ще вземе инвестиционно решение.

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

Проучващо запитване (Inquiry) (в контекста на МСАП 2400 (преработен))— Проучващото запитване представлява търсене на информация от осведомени лица във или извън предприятието.

**Професионален скептицизъм (Professional skepticism)* — Нагласа или отношение, което включва подход на критическо мислене, запазване на повишено внимание спрямо условия, които биха могли да са индикация за възможно неправилно отчитане, дължащо се на грешка или на измама, както и критична оценка на доказателствата.

Професионален скептицизъм (Professional skepticism) (в контекста на МСАИС 3000 (преработен)) - Нагласа или отношение, което включва подход на критическо мислене, запазване на повишено внимание спрямо условия, които биха могли да са индикация за възможно неправилно отчитане, както и критична оценка на доказателствата.

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

**Професионални стандарти (Professional standards) (в контекста на МСКК 1[24])* – Стандарти за ангажименти на СМОССИС, както са дефинирани в „Предговор към Международните стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани услуги" на СМОССИС и съответните етични изисквания.

Професионален счетоводител[25] (Professional accountant)— Лице, което е член на организация-членка на МФС.

Професионален счетоводител на публична практика[26] (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 насоката на действията, които са подходящи при съществуващите обстоятелства на ангажимента за одит.

Професионална преценка (Professional judgment) (в контекста на МСАИС 3000 (преработен)) - Прилагане на съответното обучение, познания и опит, в рамките на контекста, предвиден в стандартите за изразяване на сигурност и етичните стандарти, при вземането на информирани решения за насоката на действията, които са подходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента.

Професионална преценка (Professional judgment) (в контекста на МСАП 2400 (преработен)) - Приложение на съответното обучение, познания и опит, в рамките на контекста, предвиден в стандартите за изразяване на сигурност, счетоводните и етичните стандарти, при вземането на информирани решения за насоката на действията, които са подходящи при съществуващите обстоятелства на ангажимента за изразяване на сигурност.

Проформа корекции (Pro forma adjustments) - По отношение на некоригираната финансова информация те включват:

---

[24] 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*

[25] Както е дефинирано в Кодекса на СМСЕС.

[26] Както е дефинирано в Кодекса на СМСЕС.

(а) корекции на некоригираната финансова информация, илюстриращи ефекта от значимо събитие или сделка („събитие” или „сделка”), така сякаш събитието е настъпило или сделката е осъществена към по-ранна дата, избрана за целите на илюстрирането; и

(б) корекции на некоригираната финансова информация, които са необходими, за да може проформа финансовата информация да бъде компилирана на база, съответстваща на приложимата обща рамка за финансово отчитане на отчитащото се предприятие („предприятието”) и неговата счетоводна политика съгласно тази рамка.

Проформа корекциите включват съответната финансова информация, на бизнес, който е бил или ще бъде придобит („придобиваното предприятие”) или бизнес, от който инвеститорът се е освободил или ще се освободи („предприятието, предмет на продажба”), до степента, в която подобна информация се използва при компилирането на проформа финансова информация („финансовата информация на придобиваното предприятие или на предприятието, предмет на продажба”).

Проформа финансова информация (Pro forma financial information) - Финансова информация, показана заедно с корекции, които да илюстрират ефекта от значимо събитие или сделка върху некоригираната финансова информация, така сякаш събитието е настъпило или сделката е осъществена към по-ранна дата, избрана за целите на илюстрирането. В този МСАИС се предполага, че проформа финансовата информация е представена в табличен формат по колони, състоящи се от (а) некоригираната финансова информация; (б) проформа корекциите; и (в) получаващата се в резултат коригирана проформа финансова информация.

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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания 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.

**Пряко съдействие (Direct assistance*) - Използването на вътрешните одитори за изпълнение на одиторски процедури под ръководството, надзора и прегледа на външния одитор.

Публикувана финансова информация (Published financial information) - Финансова информация на предприятието, или на придобиваното предприятие, или на предприятието, предмет на продажба, която се прави обществено достояние.

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).

**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 assusrance 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 ангажимента (Engagement risk) - Рискът практикуващият професионален счетоводител да изрази неподходящо заключение, когато информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания.

Риск на ангажимент за изразяване на сигурност (Assurance engagement risk) — Рискът практикуващият професионален счетоводител да изрази

неподходящо заключение, когато информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания.

**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 неправилно отчитане 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 са по-малко ефективни, отколкото са в действителност, или, в случай на тест на детайлите, че е налице съществено неправилно отчитане, 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 контрола (Control risk)*— (виж *Риск от съществени неправилни отчитания*)

Риск на разкритията (Detection risk) — Рискът, че процедурите, изпълнени от одитора за намаляване на риска до приемливо ниско ниво, няма да разкрият неправилно отчитане, което съществува и което би могло да бъде съществено, или индивидуално или в съвкупност с други неправилни отчитания.

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

(а) *Вътрешноприсъщ риск* — податливостта към неправилно отчитане 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 неправилни отчитания, преди да се вземат предвид каквито и да било свързани с него контроли.

(б) Риск на контрола —рискът, че може да съществуват неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, които няма да бъдат предотвратени, или открити и коригирани своевременно от вътрешния контрол на предприятието.

Риск от съществено неправилно отчитане (Risk of material misstatement)(в контекста на МСАИС 3000 (преработен)) - Рискът, че информацията за предмета може да съдържа съществено неправилно отчитане преди ангажимента.

**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.

**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.

Система на обслужващата организация (Service organisation's system) (в контекста на МСАИС 3402)) - политиката и процедурите, които са проектирани и внедрени от обслужващата организация, за да може тя да предостави на предприятията-потребители услугите, обхванати в доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация. Описанието, изготвено от обслужващата организация на нейната система, включва идентифицирането на: обхванатите услуги; периода, или в случай на доклад от тип 1 – датата, за който/която се отнася описанието; целите на контрола; и свързаните с тях контроли.

*†*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. В контекста на МАИС 3410, сравнителната информация е дефинирана като сумите и оповестяванията, съдържащи се в отчета за ПГ по отношение на един или повече предходни периоди.

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

(a) 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).

Схема за търговия с емисии (Emissions trading scheme) - Пазарно базиран подход, използван за контролиране на парниковите газове чрез осигуряване на икономически стимули за постигане на намаления в емисиите на такива газове.

**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)*[27]— 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. Терминът „съдружник, отговорен за ангажимента" следва да се възприема, когато това е уместно, като отнасящ се и до лицата, изпълняващи еквивалентни функции в публичния сектор.

**†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

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

съдружника, отговорен за ангажимента за групата и екипа за ангажимента за групата.

Съответен предмет (*Underlying subject matter)* — Явлението, което се измерва или оценява чрез прилагане на критериите.

**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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, който по преценка на одитора изисква специално разглеждане при одита.

Съществено съоръжение (Significant facility) – Съоръжение, което взето самостоятелно е съществено поради обема на емисиите му в съотношение към общия размер на емисиите, включени в отчета за ПГ, или поради специфичното му естество или обстоятелства, които пораждат конкретни рискове от съществени неправилни отчитания.

**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 неправилни отчитания, които могат да възникнат. В контекста на МСАИС 3410, твърденията за вярност се дефинират като изявления на предприятието, изразени изрично или по друг начин, заложени в отчета за ПГ, които са използвани от практикуващия професионален счетоводител при разглеждане на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли 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 система 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) (в контекста на МСАИС 3402)) – процедура, разработена с цел да се оцени оперативната ефективност на контролите при постигане на целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система.

**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 неправилни отчитания 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, разработени от одитора 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.

Умения и техники за изразяване на сигурност (*Assurance skills and techniques)* — Тези умения и техники, отнасящи се до планирането, събирането на доказателства, оценяването на доказателствата, комуникирането и докладването, демонстрирани от практикуващия професионален счетоводител, предоставящ услуги по изразяване на сигурност, които се отличават от експертните знания и умения, отнасящи се до съответния предмет на всеки конкретен ангажимент за изразяване на сигурност и неговото измерване или оценяване.

**Уместност (на одиторските доказателства) (Appropriateness (of audit evidence))* – Мярка за качество на одиторските доказателства; а именно, тяхната уместност 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 оповестявания, 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 "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. Оповестяванията включват пояснителна или описателна информация, изложена според съответните изисквания, изрично разрешена или позволена по друг начин от приложимата обща рамка за финансово отчитане, на лицевата страна на финансовия отчет, или в пояснителните приложения, или включена в тях посредством съответни препратки.

**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 неправилни отчитания, в това число пропуск на суми или оповестявания във финансовия отчет, с цел да се подведат потребителите на финансовия отчет.

**†Фирма (Firm)* — Самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество, капиталово търговско дружество или друго предприятие на професионални счетоводители. Терминът „фирма" следва да се възприема, когато това е уместно, като отнасящ се и до еквивалентните структури в публичния сектор.

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

**Функция „Вътрешен одит" (Internal audit function)* – 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.

Цел на контрола (Control objective) – целта или предназначението на конкретен аспект на контролите. Целите на контрола са свързани с рисковете, които контролите се опитват да смекчат.

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.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МСКК 1-3

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

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

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” 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[1], 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.

---

[1] 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"[2] – 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 ангажименти, ако има такива, за които фирмата е определила, че е необходим преглед за контрол върху качеството на ангажимента.

[2] 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.

(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 съществените 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 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).[3]

(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.

---

[3] МОС 610 (преработен 2013 г.) *Ползване работата на вътрешните одитори* установява границите при използването на пряко съдействие. Стандартът отчита също така, че закон или нормативна разпоредба 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.

(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 СМОССИС, както са дефинирани в „Предговор към Международните стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги” на СМОССИС и съответните етични изисквания.

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

(р) „Приложими етични изисквания” – Етични изисквания, на които екипът по ангажимента и лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, са обект, когато извършват одит или преглед на финансови отчети, други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги, които обикновено включват разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост),* издаден от 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

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 А1)

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 А2-А3)

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 персоналът на мрежата от фирми), поддържат състояние на независимост, където това се изисква от съответстващите етични изисквания. Тази политика и процедури позволяват на фирмата да: (вж. параграф А10)

    (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 заплахите за независимостта, да оцени дали идентифицираните заплахи са на приемливо ниво и ако това не е така, да ги адресира, като елиминира обстоятелствата,

които създават заплахите, приложи предпазни мерки, за да намали заплахите до приемливо ниво или се оттегли от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

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) персоналът да уведомява своевременно фирмата за обстоятелствата и взаимоотношенията, които създават заплахи 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 А10)

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

(а) персоналът 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:

(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 А10)

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 А10-А11)

25. Съответно, фирмата създава политика и процедури:

(а) за установяването на критерии за определяне на потребността от елиминиране на обстоятелствата, които създават заплаха от продължително асоцииране с предприятието до приемливо ниво, когато се използва един и същи старши персонал в ангажименти за изразяване на сигурност за дълъг период от време или критерии за прилагане на предпазни мерки за намаляване на заплахата; 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 А10, А12-А17).

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

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 А18, А23)

(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 А19-А20, А23)

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 А21, А23)

(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 й 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 А22-А23)

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 А24-А29)

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 А30)

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 А31)

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 А32 - А33)

    (б) отговорности за упражняване на надзор; и (вж. параграф А34)

    (в) отговорности за извършване на преглед. (вж. параграф А35)

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 й 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 А36 – А40)

Преглед за контрол върху качеството на ангажимента

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 А41)

(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 А42 – А43)

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 А44)

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)

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 А47)

    (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 А48)

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 А49 - А51)

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 А52 – А53)

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 своевременното приключване на събирането на окончателните файлове по ангажимента, след като докладите по ангажимента са финализирани. (вж. параграфи А54 – А55)

Поверителност, съхраняване, цялост, достъпност и възможност за възстановяване на документацията по 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 А56 – А59)

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 А60 – А63)

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)

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 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 ангажимента 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 – А75)

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 ангажимента (вж. параграф 31), за преглед на отговорностите (вж. параграф 33) и за годишно комуникиране на резултатите от текущото наблюдение на 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)

А2. 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

А3. 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)

А4. 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.

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 важността на качеството и как то ще бъде постигнато на практика.

А5. 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)

А6. 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)

А7. Кодексът на СМСЕС установява фундаменталните принципи на етиката, които са:

(а) почтеност;

(б) обективност;

(в) професионална компетентност и надлежно внимание;

(г) поверителност; и

(д) професионално поведение.

Фундаменталните принципи на етиката установяват стандарта на поведение, което се очаква от професионалния счетоводител.

А8. Кодексът на СМСЕС осигурява концептуална рамка, която установява подхода, който се изисква да бъде прилаган от професионалния счетоводител при идентифициране, оценяване и адресиране на заплахите за спазване на фундаменталните принципи. В случай на одит, преглед или други ангажименти за изразяване на сигурност, Кодексът на СМСЕС излага *Международни стандарти за независимост*, установени от прилагането на концептуалната рамка спрямо заплахите за независимостта във връзка с тези ангажименти.

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

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

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 СМСЕС 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 СМСЕС 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 нарушение, фирмата демонстрира отговорността, с която се отнася към независимостта и прави въпроса общоприет и видим за своя персонал.

Продължително асоцииране с предприятието (вж. параграф 25)

A12. Кодексът на СМСЕС разглежда заплахите, които може да бъдат създадени в резултат на продължителното асоцииране на дадено лице с:

- предприятието и неговата оперативна дейност;
- висшето ръководство на предприятието; или
- стоящия в основата предмет или информация за предмета на ангажимента за изразяване на сигурност.

A13. Кодексът на СМСЕС включва примери за факторите, които имат отношение към оценяването нивото на заплахата, която може да възникне, когато лицето участва в ангажимент за изразяване на сигурност в течение на дълъг период от време. Кодексът на СМСЕС предоставя също така примери за действията за адресиране на заплахите, включително:

- елиминиране на заплахата чрез ротация на лицето извън екипа по ангажимента; или

- прилагане на предпазни мерки за намаляване на заплахата до приемливо ниво, например, чрез извършване на редовни вътрешни или външни прегледи за качеството на ангажимента.

A14. Кодексът на СМСЕС изисква ротация на съдружника, отговорен за ангажимента, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента и други ключови съдружници по одита[4], по отношение на определени ангажименти. Националните изисквания може да установяват по-кратки периоди на ротация.

Въпроси, специфични за одиторски фирми в публичния сектор

A15. Законовите 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

[4] Както са дефинирани в Кодекса на СМСЕС

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.

А16. Регистрираните на борсата дружества, посочени в параграфи 25 и А14, 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 обществения 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.

А17. 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 А16, 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 ангажименти

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

А18. 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:

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

А21. 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 ангажименти, 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 ангажимент (вж. параграф 28)

А22. Политиката и процедурите за оттегляне от ангажимент, или от ангажимент 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 ангажимента или от ангажимента 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 ангажимента или да докладва пред регулаторните органи оттегляне от него, или от ангажимента 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.

А26. Постоянната компетентност на персонала на фирмата зависи до голяма степен от съответното ниво на продължаващо професионално образование и обучение, така че персоналът 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.
А27. Когато липсват вътрешни технически ресурси и ресурси за обучение, например, фирмата може да използва външно лице, подходящо квалифицирано за тази цел.

А28. 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 персоналът 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 длъжности 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.

Въпроси, специфични за по-малки фирми

А29. 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(а))

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.

А33. 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))

А34. 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))

А35. 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 ангажимента са били постигнати.

Консултиране (вж. параграф 34)

А36. Консултацията включва обсъждане на подходящо професионално ниво с лица, във или извън фирмата, които разполагат със специализирани експертни умения.

А37. 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.

А38. 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

- разполагат с необходимите познания, ранг и опит,

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

А39. 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

А40. 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))

А41. 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;
- 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)

А42. 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.

А43. 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.

А44. 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)

А45. 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 неправилни отчитания, установени по време на ангажимента;
- 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 ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги.

Въпроси, специфични за одиторски фирми от публичния сектор

А46. Макар и да не са посочени като регистрирани на борсата дружества, както е посочено в параграф А16, 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))

А47. 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))

А48. 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 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)

А49. 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

А50. 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 А47-А48.

Въпроси, специфични за одиторски фирми от публичния сектор

А51. 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 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)

А52. 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.

А53. 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

А54. Закон или разпоредба може да определят срокове, в рамките на които трябва да бъде приключено събирането на окончателните файлове по ангажимента за конкретни видове ангажименти. 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.

А55. 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)

А56. 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 не е било дадено конкретно пълномощие от клиента за разкриване на информация или ако не са налице отговорности съгласно закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания да бъде направено това[5]. 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.

А57. 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

[5] Виж например параграфи И114.1, 114.1 А1 и И360.26 от Кодекса на СМСЕС

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;

- 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 й в края на ангажимента;

- процедури за ограничаване на достъпа до документацията на ангажимента, изготвена на хартия, за осигуряване на възможност за правилното й разпределение и разпространение, и за конфиденциално й 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.

A61. В специфичния случай на одиторски ангажименти, 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.

A62. 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

A63. 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 й.

- 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)

А69. 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)

А70. 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)

А71. 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

А72. 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 й;
- 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.

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
Определения	A14-A15
Етични изисквания свързани с одита на финансови отчети	A16-A19
Професионален скептицизъм	A20-A24
Професионална преценка	A25-A29
Достатъчни и уместни одиторски доказателства и одиторски риск	A30-A54
Провеждане на одит в съответствие с МОС	A55-A78

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 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 законови, 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 А1)
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 А2-А11)

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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания) 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 А30-А54)
6. Концепцията за съществеността са прилага от одитора както при планирането и изпълнението на одита, така и при оценката на ефекта от идентифицираните неправилни отчитания върху одита и на некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет[1]. Като цяло неправилните отчитания, 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 неправилно отчитане, или комбинация от двете. Мнението на одитора разглежда финансовия отчет като цяло и следователно, одиторът не носи отговорност за разкриване на неправилни отчитания, 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 професионален скептицизъм през целия период на планиране и провеждане на одита, както и, наред с всичко останало:

- Да идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка, на

[1] МОС 320 "Ниво на същественост при планиране и изпълнение на одита" и МОС 450 "Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита"

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 неправилни отчитания, 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 А12-А13)
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 разпоредба[2].

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 неправилни отчитания, независимо дали се дължат се 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 оттегли (или откаже)[3] от ангажимента, когато такова оттегляне е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Определения

---

[2] Вижте, например, МОС 260 (преработен) "Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление" и параграф 44 от МОС 240 "Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети"

[3] В МОС се използва само терминът „оттегляне”

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 неправилни отчитания, 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.

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

(г) Одитор — Терминът “одитор” се използва за реферираме 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 неправилни отчитания, които съществуват и които биха могли да са съществени, индивидуално или като обща сума с други неправилни отчитания.

(е) Финансов отчет — Структурирано представяне на историческа финансова информация, включително оповестявания, 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 "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. Оповестяванията включват пояснителна или описателна информация, изложена според съответните изисквания, изрично разрешена или позволена по друг начин от приложимата обща рамка за финансово отчитане, на лицевата страна на финансовия отчет, или в пояснителните приложения, или включена в тях посредством съответни препратки. (Вж. параграфи А14 – А15)

(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) Неправилно отчитане – 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. Неправилно отчитане 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, неправилните отчитания 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, включитително 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 неправилни отчитания, 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 неправилно отчитане, 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 неправилно отчитане – Рискът, че финансовият отчет може да съдържа съществено неправилно отчитане преди одита. Това включва два компонента, описани както следва на ниво твърдение за вярност:

(i) Вътрешноприсъщ риск — Податливостта към неправилно отчитане 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 неправилни отчитания, преди да се вземат предвид каквито и да било свързани с него контроли.

(ii) Риск на контрола — Рискът, че може да съществуват неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, които няма да бъдат предотвратени, или открити и коригирани своевременно от вътрешения 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 А16-А19)

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 неправилни отчитания във финансовия отчет. (вж. параграфи А20-А24)

Професионална преценка

16.Одиторът упражнява професионална преценка при планирането и провеждането на одита на финансовите отчети. (вж. параграфи А25-А29)

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 А30-А54)

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 А55-А59)

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 А60-А68)

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 А69-А71)

(а) определяне дали са необходими други одиторски процедури в допълнение към посочените в МОС за постигане на целите, установени в МОС; и (вж. параграф А72)

(б) оценка дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства. (вж. параграф А73)

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 А74-А75)

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 А76)

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 А77-А78)

* * *

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 закони 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).

А2. 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 включитително 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 неправилни отчитания, 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.

А3. 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.

А4. 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 общи рамки, финансовият отчет е предвиден да предостави информация за финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието. За тези общи рамки, 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 общи рамки за финансово отчитане, един елемент на финансовия отчет и свързаните пояснителни приложения може да представлява пълен 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 финансовия 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. МОС 210 установява изискванията и предоставя насоки относно определянето на приемливостта на приложимата обща рамка за финансово отчитане[5]. МОС 800 (преработен) разглежда конкретните съображения в случаите когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение[6].

A10. Поради важността на предварителното условия 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 ангажимент[7].

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

---

[5] МОС 210 "Договаряне на условията на одиторските ангажименти, параграф 6 (а)

[6] МОС 800 (преработен) "Конкретни съображения - одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение", параграф 8

[7] МОС 210, параграф 6 (б)

резултат на това, предварителното условие, свързано с отговорностите на ръководството, върху което се провежда одита на финансовия отчет на 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 правомощие[8].

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.

Определения

Финансов отчет (вж. параграф 13(е))

A14. Възможно е някои общи рамки за финансово отчитане да се позовават на икономическите ресурси и задължения на предприятието, използвайки други термини. Така например, възможно е те да бъдат наричани активи и пасиви на предприятието, а остатъчната разлика между тях - собствен капитал или участия в собствения капитал (капиталови участия).

A15. Пояснителната или описателна информация, която приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква да бъде включена във финансовия отчет, може да бъде включена в него посредством съответни препратки към информация в друг документ, например, доклад на ръководството или доклад за риска. „Включена в него посредством съответни препратки" означава препратки от финансовия отчет към другия документ, но не и от другия документ към финансовия отчет. Когато приложимата обща рамка за финансово отчитане не забранява изрично препратки към мястото, където може да бъде намерена пояснителната или описателна информация, и информацията е била обект на подходящи препратки, тази информация съставлява част от финансовия отчет.

---

[8] Вж. параграф A59

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

A16. Одиторът е обект на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, засягащи ангажиментите за одит на финансови отчети. Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост),* издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), отнасящи се до одита на финансови отчети, заедно с национални изисквания, които са по-рестриктивни.

A17. Кодексът на СМСЕС установява фундаменталните принципи на етиката, които са:

(а) почтеност;

(б) обективност;

(в) професионална компетентност и надлежна грижа;

(г) конфиденциалност; и

(д) професионално поведение.

Фундаменталните принципи на етиката установяват стандарта на поведение, което се очаква от професионалния счетоводител.

Кодексът на СМСЕС осигурява концептуална рамка, която установява подхода, който се изисква да бъде прилаган от професионалния счетоводител при идентифициране, оценяване и адресиране на заплахите за спазване на фундаменталните принципи. В случай на одит, преглед или други ангажименти за изразяване на сигурност, Кодексът на СМСЕС излага *Международни стандарти за независимост*, установени от прилагането на концептуалната рамка спрямо заплахите за независимостта във връзка с тези ангажименти.

A18. В случая на ангажимент за одит е от публичен интерес и, поради това, че Кодексът на СМСЕС го изисква, одиторът трябва да е независим от предприятието, предмет на одита. Кодексът на СМСЕС 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.

A19. Международен стандарт за контрол върху качеството (МСКК) 1[9] или националните изисквания, които са поне толкова важни[10], 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,

---

[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.

разработени, за да й осигурят разумна степен на сигурност, че фирмата и нейният персонал спазват съответните етични изисквания, включително онези, свързани с независимостта[11]. 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 нарушения на приложимите 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 са нарушили приложимите етични изисквания, и достигане до заключение за спазването на изискванията за независимост, които са приложими към ангажимента за одит[12]. 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)

A20. 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.

A21. 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.

A22. 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

[11] МСКК 1 , параграфи 20-24
[12] МОС 220 , параграфи 9-11.

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.

A23. 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 доказателство[13]. 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 процедури[14].

A24. От одитора не може да се очаква да пренебрегне миналия опит по отношение честността и почтеността на ръководството предприятието и 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)

A25. 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;

---

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

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

- формирането на заключения на базата на получените одиторски доказателства, например, преценка на разумността на приблизителните оценки, направени от ръководството при изготвянето на финансовия отчет.

A26. 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.

A27. 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.

A28. 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.

A29. Професионална преценка е необходимо да се упражнява през целия одит. Тя трябва също така да бъде подходящо документирана. В това отношение от одитора са 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 одита[16]. 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

A30. В подкрепа на одиторското мнениеи 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 одит[17]) или процедурите за контрол върху качеството за приемане и продължаване на ангажименти за клиенти на

---

[15] МОС 220, параграф 18

[16] МОС 230, параграф 8

[17] МОС 315 (преработен) "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда", параграф 9

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.

A31. 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 неправилни отчитания (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 да са необходими). Получаването на повече одиторски доказателства, обаче, не може да компенсира тяхното лошо качество.

A32. 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.

A33. 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

A34. Одиторският риск е функция на рисковете от съществени неправилни отчитания 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.

A35. За целите на МОС одиторският риск не включва риска, че одиторът може да изрази мнение, че финансовият отчет съдържа съществени

неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания

A36. Рискове от съществени неправилни отчитания 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.

A37. Рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво цялостен финансов отчет се отнася за рисковете от съществени неправилни отчитания, които са широко разпространени във финансовия отчет като цяло и потенциално засягат множество твърдения за вярност.

A38. Рисковете от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания. 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.

A39. Рисковете от съществени неправилни отчитания 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.

A40. 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.

A41. 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 неправилни отчитания 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 изпълнени[18].

A42. Оценката на рисковете от съществено неправилно отчитане може да бъде изразена количествено, например, в проценти, или неколичествено. Във всеки случай необходимостта одиторът да извърши подходящо оценяване на риска е по-важна от различните подходи, чрез които става това. МОС обикновено не правят препратка отделно към вътрешноприсъщия риск и към риска на контрола, като вместо това правят препратка към комбинирана оценка на "рисковете от съществени неправилни отчитания". МОС 540 (преработен)[19] обаче изисква отделно оценяване на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола, за да се осигури база за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури с цел да се отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, включително съществените рискове, по отношение на приблизителните счетоводни оценки на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 330[20]. При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания по отношение на съществени класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, различни от приблизителните счетоводни оценки, одиторът може да направи отделни или комбинирани оценки на вътрешноприсъщия риск и на риска на контрола в зависимост от

---

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

[19] МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания,* параграф 16

[20] МОС 330, параграф 7(б)

предпочитаните одиторски техники или методологии и практически съображения.

A43. МОС 315 (преработен) определя изискванията и предоставя насоки за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност.

Риск на разкритията

A44. За определено ниво на одиторски риск, приемливото ниво на риска на разкритията е обратно пропорционално на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Например, колкото по-големи са рисковете от съществени неправилни отчитания, 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.

A45. 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.

A46. МОС 300 [21] 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 вътрешноприсъщите ограничения на одита. Съответно, винаги ще съществува известен риск на разкритията.

Вътрешноприсъщи ограничения на одита

A47. 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 неправилни отчитания, 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,

[21] МОС 300 "Планиране на одита на финансови отчети"

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

A48. 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 ръководството[22].

Характер на одиторските процедури

A49. 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 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 неправилно отчитане, 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

[22] МОС 540 (преработен) " *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания* " и МОС 700 (преработен) "Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети", параграф 12

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

A50. 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.

A51. 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 неправилни отчитания;
- да използва тестване и други средства за проверка на популациите за неправилни отчитания.

A52. В светлината на подходите, описани в параграф A51, МОС съдържат изисквания за планирането и провеждането на одита и изискват одитора, наред с всичко друго:

- да има база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност чрез изпълнение на процедури за оценка на риска и свързани действия[23]; 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 популацията[24].

---

[23] МОС 315 (преработен) , параграфи 5-10

[24] МОС 330; МОС 500 ; МОС 520 "Аналитични процедури и МОС 530 "Одиторски извадки"

Други въпроси, които се отразяват върху вътрешноприсъщите ограничения на одита

A53. В случая на някои твърдения за вярност или предмети, потенциалните ефекти на вътрешноприсъщите ограничения върху способността на одитора да разкрие съществени неправилни отчитания, 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 550[25];
- Възникване на несъответствие със закони и нормативни разпоредби. За подробна дискусия вижте МОС 250 (преработен)[26];
- Бъдещи събития или условия, които могат да принудят предприятието да преустанови съществуването си като действащо предприятие. За подробна дискусия вижте МОС 570 (преработен) [27].

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

A54. Поради вътрешноприсъщите ограничения в одита, съществува неизбежен риск, че някои съществени неправилни отчитания във финансовия отчет могат да останат неразкрити, дори ако одитът е правилно планиран и изпълнен в съответствие с МОС. Съответно, последващото разкриване на съществено неправилно отчитане 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 по-малко 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.

Провеждане на одит в съответствие с МОС

Характер на МОС (вж. параграф 18)

A55. 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.

---

[25] МОС 550 "Свързани лица"

[26] МОС 250 (преработен) "Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети"

[27] МОС 570 (преработен) "Действащо предприятие"

A56. 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.

A57. 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.

A58. 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 спази изискванията на съответните стандарти в тази юрисдикция или държава.

Въпроси, специфични за одити в публичния сектор

A59. 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)

A60. 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 на целите, упоменати в него и правилното приложение на неговите изисквания.

A61. 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.

A62. Съпътстващите приложения представляват част от приложението и другите пояснителни материали. Целта и предвидената употреба на тези съпътстващи приложения са обяснени в основния текст на съответните МОС или в заглавието и уводната част на самото приложение.

A63. 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.

A64. 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.

A65. 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

A66. 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.

А67. 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.

А68. МОС наричат собственика на малко предприятие, който ежедневно участва в ръководството на предприятието, "собственик – управител/директор".

Цели, посочени в индивидуални МОС (вж. параграф 21)

А69. 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.

А70. 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.

А71. При използването на целите от одитора се изисква да разглежда взаимовръзката между МОС. Това е така, защото както е посочено в параграф А55, 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 (преработен) и МОС 330 съдържат, наред с всичко останало, целите и изискванията, които разглеждат отговорностите на одитора да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания 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 (преработен) може да обяснява допълнително по какъв начин следва да се прилагат целите и изискванията на тези МОС, като например МОС 315 (преработен) и МОС 330 във връзка с предмета на МОС, но не ги повтарят. Следователно, за постигането на целта, упомената в МОС 540 (преработен), одиторът разглежда целите и изискванията на другите свързани МОС.

Използване на целите за определяне на потребността от допълнителни одиторски процедури (вж. параграф 21 (а))

A72. 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 ангажименти 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 ангажимента 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)

A73. 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 ангажимента.

Спазване на съответващи изисквания

С*ъответващи* изисквания (вж. параграф 22)

A74. 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 610 (преработен 2013 г.) [28] не е уместно.

A75. 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 обхвата[29], представлява изрично условно изискване.
- Изискването за комуникиране на съществени недостатъци във вътрешния контрол, идентифицирани по време на одита, с лицата, натоварени с общо управление[30], 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 отчитане[31], 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 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)

---

[28] МОС 610 (преработен 2013 г.), "Ползване работата на вътрешните одитори", параграф 2

[29] МОС 705 "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор", параграф 13

[30] МОС 265 "Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и ръководството", параграф 9

[31] МОС 501 "Одиторски доказателства - конкретни съображения по подбрани обекти", параграф 13

A76. МОС 230 определя изискванията към документацията в онези изключителни случаи, когато одиторът се отклонява от съответно уместно изискване[32]. 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)

A77. 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 спази 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.

A78. 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.

[32] МОС 230, параграф 12

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 …….А1

Предпоставки за извършване на одит ……...А2-А21

Договаряне на условията на одиторските ангажименти……..А22-А29

Повтарящи се одити…… А30

Приемане на промяна в условията на одиторския ангажимент…...А31-А35

Допълнителни съображения за приемане на ангажимента……..А36-А39

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 220[1] 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 условие[2], 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:

   (а) определя дали общата рамка за финансово отчитане, която ще бъде прилагана при изготвянето на финансовия отчет, е приемлива; и (вж.: параграфи А2-А10)

   (б) получава съгласието на ръководството, че то потвърждава и разбира своята отговорност: (вж.: параграфи А11-А14, А21)

      (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 А15)

      (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 неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или на грешка; и (вж.: параграфи А16-А19)

      (iii) да предостави на одитора:

         (а) 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;

         (б) допълнителна информация, която одиторът може да поиска от ръководството за целите на одита; и

         (в) неограничен достъп до лица в предприятието, от които одиторът прецени, че е необходимо да получи одиторски доказателства.

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 счете, 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 А22)

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 А23-А27)

   (а) целта и обхвата на одита на финансовия отчет;

   (б) отговорностите на одитора;

   (в) отговорностите на ръководството;

   (г) установяване на общата рамка за финансово отчитане, приложима при изготвянето на финансовия отчет; и

   (д) препратка към очакваната форма и съдържание на каквито и да било доклади, които следва да бъдат издадени от одитора; и (вж. параграф А24)

   (е) 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 А23, А28-А29)

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 А28)

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 А30)

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 А31-А33)

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 А34-А35)

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 :

    (а) се оттегля от одиторския ангажимент, където това е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба; и

    (б) 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 А36)

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 А37)

    (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 оповестявания в съответствие с МОС 706 (преработен);[4] и

---

3 МОС 705 “Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор”

4 МОС 706 (преработен) “Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор”

(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 А38-А39)

Приложение и други пояснителни материали

5 МОС 706 (преработен).

6 Вж. също МОС 700 (преработен) "Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети", параграф 43.

Обхват на настоящия МОС (вж.: параграф 1)

А1. 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 характеристики[7]. 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(а))

А2. 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.

А3. 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 А8-А9.

Определяне на приемливостта на общата рамка за финансово отчитане

А4. 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:

---

7 “Международна обща рамка за ангажименти за изразяване на сигурност", параграф 22.

8 МОС 220, параграфи 9-11.

9 “Международна обща рамка за ангажименти за изразяване на сигурност”, параграф 22(б)(ii).

- 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 отговоря 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]

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 й не е предвидено по

---

10 МОС 800 (преработен) “Конкретни съображения – одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение”, параграф 8.

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, изготвяни 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, (включително информация, получена от източници извън главната и спомагателните счетоводни книги) 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.

A12. Начинът, по който се разпределят отговорностите за финансовото отчитане между ръководството и лицата, натоварени с общо управление, варира

---

11 МОС 200, параграф А4.

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 си[12]. 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 доказателства[13]. 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, договорено с ръководството, включва специфична препратка към достоверното представяне или отговорността да се гарантира, че

---

12 МОС 580 “Писмени изявления”, параграфи 10-11.

13 МОС 580, параграф A26.

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 неправилни отчитания, 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 контрол[14].

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 компонент[15]. 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.

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

---

14 МОС 315 (преработен) “Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”, параграф А54.

15 МОС 315 (преработен), параграф А59 и Приложение 1.

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 А18, 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.

Допълнителна информация (Вж. параграф 6(б)(iii)б

А20. Възможно е допълнителната информация, която одиторът може да изиска от ръководството за целите на одита, да включва, когато това е приложимо, въпроси, отнасящи се до другата информация в съответствие с МОС 720 (преработен). Когато одиторът очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад, условията на ангажимента за одит може да потвърждават отговорностите на одитора, свързани с такава друга информация, включително, ако това е приложимо, действията, които е възможно да са целесъобразни или необходими, в случай че одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в другата информация, получена след датата на одиторския доклад.

Въпроси, специфични за малки предприятия (вж.: параграф 6(б))

А21. 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)

А22. 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)

A23. 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.

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

A24. 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 200[17]. 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:

- Уточняване 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 на резултатите от одиторския ангажимент.
- Изискването одиторът да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад в съответствие с МОС 701[18]

---

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.

17 МОС 200, параграфи 3-9.

18 МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

- Фактът, че поради вътрешно присъщите ограничения на одита, наред с вътрешно присъщите ограничения на вътрешния контрол, съществува неизбежен риск някои съществени неправилни отчитания 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 А13).
- Очакването ръководството да осигури достъп до цялата информация, която му е известна и която има отношение към изготвянето на финансовия отчет, включително очакване ръководството да осигури достъп до информацията, имаща отношение към оповестяванията.
- Съгласието на ръководството да предостави на одитора проекта на финансовия отчет включително цялата информация, имаща отношение към неговото изготвяне, независимо дали получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги (включително цялата информация, имаща отношение към изготвянето на оповестяванията), както и друга информация[19], ако има такава, своевременно, за да позволи на одитора да завърши одита в съответствие с предлагания времеви график.
- Съгласието на ръководството да информира одитора за факти, които биха могли да окажат влияние върху финансовия отчет, 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.

А25. Когато от одитора не се изисква да комуникира ключови одиторски въпроси, може да е целесъобразно одиторът да направи препратка в условията на ангажимента за одит към възможността за комуникиране на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад, като в някои

[19] Съгласно дефиницията в МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

юрисдикции може да е необходимо одиторът да включи препратка към тази възможност, за да запази правото си да постъпи по този начин.

A26. 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.
- Препратка към и описание на отговорностите на одитора съгласно закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания, които адресират докладване на идентифицирано или подозирано неизпълнение на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието.
- 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

A27. 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)

A28. Ако при обстоятелствата, описани в параграфи A23 и A29, 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

A29. 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)

A30. 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)

A31. 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.

A32. 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.

A33. 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)

A34. 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 последствия от промяната в допълнение към въпросите, посочени в параграфи A31-A33 по-горе.

A35. 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)

A36. 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 финансовия 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 изискваните от стандартите за финансово отчитане, или когато те стесняват обхвата на приемливия избор, който може да се направи в рамките на стандартите за финансово отчитане[20].

Обща рамка за финансово отчитане, предвидена по закон или нормативна разпоредба – други въпроси, свързани с приемането (вж.: параграф 19)

A37. 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 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)

---

20 МОС 700 (преработен), параграф 15 включва изискване относно оценката дали финансовият отчет прави подходяща препратка към или описва приложимата обща рамка за финансово отчитане.

A38. МОС изискват одиторът да не прави изявление за съответствие с МОС, освен ако не е спазил изискванията на всички МОС, свързани с одита[21]. 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

A39. 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.

---

21 МОС 200, параграф 20.

Приложение 1

(вж.: параграфи А24-26)

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). 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:[1]

[*Цел и обхват на одита*]

В отговор на Вашата[2] покана да извършим одит на финансовия отчет на Компанията АБВ, включващ отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща тогава, и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщение на съществените счетоводни политики, имаме удоволствието да потвърдим, че приемаме одиторския ангажимент и да изложим разбирането си за него в настоящото писмо.

Целите на нашия одит са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока

---

1 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 А22.

2 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.

степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС), винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет.

[*Отговорностите на одитора*]

Одита ще извършим съгласно изискванията на МОС. Тези стандарти изискват да спазваме етичните изисквания. Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол;

- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.[3] 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;

- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството;

- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност,

[3] Това изречение ще бъде съответно модифицирано в случаите, в които одиторът има и отговорност да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансовия отчет

отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие;

- оценяваме цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.

Поради вътрешно присъщите ограничения на одита, наред с вътрешно присъщите ограничения във вътрешния контрол, налице е неизбежният риск, че някои съществени неправилни отчитания могат да останат неразкрити, въпреки че одитът е надлежно планиран и изпълнен в съответствие с МОС.

[*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][4] потвърждават и разбират, че носят отговорност:

(а) за изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане;[5]

(б) за вътрешен контрол, какъвто [ръководството] счете за необходим, за да даде възможност за изготвянето на финансов отчет, който не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка; и

(в) да ни предоставят[6]:

---

4 Използвайте терминология, която е подходяща при съществуващите обстоятелства.

5 Или, ако е уместно, “За изготвяне на финансови отчети, които дават вярна и честна представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане”

6 Вж. параграф А24 относно примери за други въпроси, свързани с отговорностите на ръководството, които може да бъдат включени

(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 счетем, 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, включително, ако е приложимо, докладването относно друга информация в съответствие с МОС 720 (преработен)*]

Формата и съдържанието на нашия доклад може да трябва 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

(подпис)
.....
име и длъжност
дата

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 счетени 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.)

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

Съответстващи етични изисквания A4-A7

Приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиенти и одиторски ангажименти A8-A10

Определяне на екипи по ангажименти..... A11-A13

Изпълнение на ангажимента A14-A33

Текущо наблюдение A34-A36

Документация.....A37

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 обстоятелства[1].

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 А1)

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 й 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 А2)

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

[1] 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 ангажимента[2] – 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,

[2] 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 фирми[3]. 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]

(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.

---

[3] МОС 620 "Ползване работата на експерт на одитора", параграф 6(а) дефинира термина "експерт на одитора"

[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.

(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) Приложими етични изисквания - Етични изисквания, на които екипът по ангажимента и лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, са обект, когато изпълняват ангажимент за одит, които обикновено включват разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост),* издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), отнасящи се до одита на финансови отчети, заедно 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 за нарушения на приложимите 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 са нарушили приложимите етични 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 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 заплаха за независимостта за одиторския ангажимент.

(в) Оценява дали идентифицираните заплахи са на приемливо ниво; и

(г) Предприема подходящи действия да адресира заплахите, които не са на приемливо ниво, като елиминира обстоятелствата, които създават заплахите, прилага предпазни мерки за намаляване на заплахите до приемливо ниво или се оттегля от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва бързо да докладва до фирмата всяка невъзможност да разреши въпроса за предприемане на подходящи действия. (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-А10)

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 А10)

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 А11-А13)

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 (вж.: параграф А14-А16, А21)

(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 А17-А18, А21)

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 А19-А21)

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 А22-А23)

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 ангажименти, 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 А24-А26)

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 А27-А29, А31-А33)

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 А30-А33)

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 А34-А36)

Документация

24. Одиторът включва в одиторската документация:[5]

[5] МОС 230 „Одиторска документация”, параграфи 8-11 и параграф А6.

(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 А37)

25. По отношение на подложения на преглед одиторски ангажимент, лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, документира, 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)

А1. 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) важността 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 насъответстващите етични изисквания (*вж.: параграф 9)

A4. Кодексът на СМСЕС установява фундаменталните принципи на етиката, които включват:

а. почтеност;

б. обективност;

в. професионална компетентност и надлежно внимание;

г. конфиденциалност;

д. професионално поведение.

Фундаменталните принципи на етиката установяват стандарта на поведение, което се очаква от професионалния счетоводител.

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 степента, 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 заплаха за независимостта по отношение на одиторския ангажимент, която може да не е на приемливо ниво. В този случай, както се изисква от параграф 11 (г), съдружникът, отговорен за ангажимента, докладва на съответното(ите) лице(а) във фирмата с цел на определяне на подходящите действия, които може да включват елиминиране на обстоятелството, което създава заплахата, прилагане на предпазни мерки за намаляване на заплахата до приемливо ниво 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)

A8. 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 клиент[6]. 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.

A9. Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания[7] може да изискват одиторът, преди да приеме ангажимента, да поиска предходният одитор да предостави известна му информация относно факти или обстоятелства, които по преценка на този предходен одитор трябва да са известни на одитора, преди той да вземе решение дали да приеме ангажимента. В някои случаи от предходния одитор може да се изисква, по искане на предложения последващ одитор, да предостави информация относно идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби на предложения последващ одитор. Например, когато предходният одитор се е оттеглил от ангажимента в резултат на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби, Кодексът на СМСЕС изисква предходният одитор, по искане на предложен последващ одитор, да предостави всички такива факти и друга информация относно подобно неспазване на изискванията, които според мнението на предходния одитор

[6] МСКК 1 , параграф 27 (а)

[7] Вж., например, параграф И320.8 от Кодекса на СМСЕС

трябва да са известни на предложения последващ одитор преди да вземе решения дали да приеме ангажимента за одит[8].

*Въпроси, специфични за предприятия в публичния сектор (*вж.: параграф 12-13)

A10. 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, A8 и A9, 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)

A11. 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 ангажимента е само като консултант. Консултациите са разглеждат в параграф 18 и параграфи A22 – A23.

A12. 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

[8] Вж., например, параграфи И360.22 и И360.23 от Кодекса на СМСЕС

A13. 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))

A14. Инструктирането на екипа по ангажимента включва информиране на членовете му по такива въпроси, като например:

- техните отговорности, включително необходимостта да се спазят 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)[9];
- 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.

A15. 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.

A16. Надзорът включва такива въпроси, като например:

- Проследяване напредъка по изпълнението на одиторския ангажимент.
- Разглеждане на възможностите и компетентността на индивидуалните

[9] МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти", параграф 15

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)

A17. Съгласно МСКК 1 политиката и процедурите на фирмата за отговорностите за преглед се определят въз основа та това, че работата на по-неопитните членове на екипа се подлага на преглед от по-опитните членове[10].

A18. Прегледът включва преценка, дали например:

- Работата е извършена в съответствие с професионалните стандарти 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)

A19. Своевременните прегледи от страна на съдружника, отговорен за

[10] МСКК 1 , параграф 33

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 прегледите[11].

A20. Нов съдружник, отговорен за ангажимента, който поема одита по време на самия ангажимент, може да приложи процедурите за преглед, описани в параграфи A19, за да извърши преглед на работата до датата на смяната, за да поеме отговорностите в качеството си на такъв съдружник.

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)

A21. 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)

A22. 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

[11] МОС 230 "Одиторска документация", параграф 9 (в)

предоставят информирана консултация; и

- разполагат с подходящи познания, позиция и опит.

A23. 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))

A24. МОС 700 (преработен) 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 отчет[12]. 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 доказателства.

A25. 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.

A26. 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 въпрос[13].

Характер, обхват и време на изпълнение на прегледа за контрол върху качеството (вж.: параграф 20)

A27. 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.

---

[12] МОС 700 (преработен) "Формиране на мнение и докладване върху финансовия отчет", параграф 49.
[13] МОС 230 , параграфи 14-16

A28. 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.

A29. Когато е приложим МОС 701[14]_заключенията, до които достига екипът по ангажимента при формулирането на одиторския доклад включват определяне:

- на ключовите одиторски въпроси, които да бъдат включени в одиторския доклад;
- на ключовите одиторски въпроси, които няма да бъдат комуникирани в одиторския доклад в съответствие с параграф 14 от МОС 701, ако има такива; и
- в случай че е приложимо, в зависимост от фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието и одита, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад.

В допълнение, прегледът на предложения одиторски доклад в съответствие с параграф 20(б) включва разглеждане на предложената формулировка на текста, който ще бъде включен в раздела „Ключови одиторски въпроси”.

Преглед за контрол върху качеството на ангажименти за дружества, търгувани на фондови борси (вж.: параграф 21)

A30. 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 ангажименти за търгувани на фондови борси предприятия, включват:

- Идентифицираните съществени рискове по време на ангажимента в съответствие с МОС 315 (преработен)[15] и отговорите на тези рискове в съответствие с МОС 330[16], включително оценката от страна на екипа по ангажимента и отговора на риска от измами в съответствие с МОС 240[17].
- Направените преценки, в частност по отношение на съществеността и значимите рискове.
- Значимостта и характерът на коригирани и некоригирани неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита.

---

[14] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*
[15] МОС 315 (преработен) "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда"
[16] МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове"
[17] МОС 240 "Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети"

- 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)

A31. 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)

A32. 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.

A33. Дружествата, търгувани на фондови борси, както е посочено в параграфи 21 и A30, 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)

A34. 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 ефективно[18].

A35. 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.

A36. 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))

A37. Документирането на консултациите с други професионалисти, които включват трудни или спорни въпроси, което е достатъчно пълно и подробно, спомага да се осигури разбиране за:

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

[18] 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.[2]
   - 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 1[3] или с националните изисквания, които са поне толкова високи[4].
- Осигуряване на възможност за провеждане на външни проверки в съответствие с приложимите законови, 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 законови 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;

      (ii) МОС и приложимите законови и регулаторни изисквания;

---

[3] 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.

[4] МОС 220, параграф 2

(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. А15)

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. А18-А19)

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. А20)

    (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. А21-А22)

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. А23)

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. А24)

    (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 неправилни отчитания;
- 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 определима от документацията за извършената работа или за получените одиторски доказателства;
- използвани одиторски методология и средства.

A3. 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.

A4. 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.

A5. 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))

A6. 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.

A7. 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 професионалния скептицизъм на одитора. Но независимо от това одиторската документация може да предоставя доказателства за упражнения от одитора професионален скептицизъм съгласно изискванията на МОС. Така например, по отношение на приблизителните счетоводни оценки, когато получените одиторски доказателства включват доказателства, които както потвърждават, така и противоречат на твърденията за вярност на ръководството, документирането на начина, по който одиторът е оценил тези доказателства, включително професионалните преценки, направени при формиране на заключение относно достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства.
    - 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 (преработен).[5]

[5] МОС 315 (преработен), "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда", параграф 10

Документиране на съществени въпроси и свързаните с тях съществени професионални преценки (вж.: пар. 8(в))

A8. Преценката за важността 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 (преработен)[6]).
- Резултати от одиторски процедури, показващи (а), че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания; или (б) необходимост от ревизиране на предишната оценка на одитора относно рисковете от съществени неправилни отчитания 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 професионална преценка, включват, когато въпросите и преценките са съществени:

- Обосновката за заключението на одитора, когато дадено изискване предвижда той да "вземе под внимание" определена

[6] МОС 315 (преработен), параграф 4(д).

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, направени от ръководството.
- Базата за оценката на одитора относно това дали приблизителна счетоводна оценка и свързаните с нея оповестявания са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане или съдържат неправилно отчитане.
- Когато е приложим МОС 701[7], определянето от страна на одитора на ключовите одиторски въпроси или на липсата на ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани.

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 попречило 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,

[7] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

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.[8] 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 дискутира съществени въпроси, могат да включват друг персонал в

[8] МОС 220 , параграф 17

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 документирани 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 документирани 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[9], 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. Съответно, освен в изключителни

[9] МОС 320, „Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита"

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 съществено[10] единствено в случаите, когато:

(а) Целият МОС не е съществен (например ако предприятието няма функция вътрешен одит, нищо от МОС 610 (преработен 2013 г.)[11] 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.[12] Възникващите промени в одиторската документация се подлагат на преглед в съответствие с отговорностите за преглед, изложени в МОС 220,[13] 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.[14] Подходящ времеви срок, в рамките на който да се приключи окомплектоването на окончателното одиторско досие,

---

10 МОС 200, параграф 22

11 МОС 610 (преработен 2013 г.), “Ползване работата на вътрешните одитори”, параграф 2

12 МОС 560 "Последващи събития ”, параграф 14

13 МОС 220 параграф 16

14 МСКК 1, параграф 45

обикновено е не повече от 60 дни след датата на одиторския доклад.[15]

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 реферираме 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.[16] 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.[17]

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.

---

15 МСКК 1, параграф A54

16 МСКК 1 , параграф 47

17 МСКК 1, параграф A61

Приложение

(Вж.: пар. 1)

Специфични изисквания към одиторската документация в други МОС

Това приложение идентифицира параграфите в други МОС, 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 45-48
- МОС 250 (преработен) „Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети" – параграф 30
- МОС 260 (преработен) "Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление" – параграф 23
- МОС 300 "Планиране на одита на финансови отчети" – параграф 12
- МОС 315 (преработен) "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита" – параграф 15
- МОС 540 (преработен) "Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания" – параграф 39
- 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 (преработен 2013 г.) „Ползване работата на вътрешните одитори” – параграфи 36-37
- МОС 720 (преработен), „Отговорности на одитора относно друга информация” – параграф 25

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..... 4-9

Д ата на влизане в сила 10

Цели 11

Определения 12

Изисквания

Професионален скептицизъм 13-15

Обсъждане между членовете на екипа за ангажимента 16

Процедури за оценка на риска и свързани дейности 17-25

Идентифициране и оценка на риска от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама 26-28

Отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама 29-34

Оценка на одиторските доказателства 35-38

Одитор, който не е в състояние да продължи ангажимента 39

Писмени изявления 40

Комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление 41-43

Докладване на случаи на измама до компетентен орган извън предприятието 44

Документация 45-48

Приложение и други пояснителни материали

Характеристики на измамата A1-A5

Отговорност за предотвратяване и разкриване на измами A6-A7

Професионален скептицизъм A8-A10

Обсъждане между членовете на екипа по ангажимента A11-A12

Процедури за оценка на риска и свързани дейности A13-A28

Идентифициране и оценка на риска от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама A29-A33

Отговори на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама A34-A49

Оценка на одиторските доказателства A50-A54

Одитор, който не е в състояние да продължи ангажимента A55-A58

Писмени изявления A59-A60

Комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление A61-A66

Докладване на случаи на измама до компетентен орган извън предприятието A67-A69

Приложение 1: Примери за рискови фактори, свързани с измама

Приложение 2: Примери за възможни одиторски процедури за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, 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 (преработен)[1] и МОС 330[2] следва да бъдат прилагани във връзка с рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

Характеристики на измамата

2. Неправилните отчитания във финансовия отчет могат да възникнат в резултат на измама или грешка. Разграничаващият фактор между измамата и грешката е дали залегналото действие, което води до неправилното отчитане 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 неправилни отчитания във финансовия отчет. Два типа преднамерени неправилни отчитания са съществени за одитора – неправилни отчитания, възникващи в резултат от подправена финансова отчетност и неправилни отчитания, 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-А7)

Отговорност за предотвратяване и разкриване на измами

4. Основната отговорност за предотвратяване и разкриване на измами е на лицата, натоварени с общото равление 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

REDRAFTED STANDARDS

[1] МОС 315 (преработен) "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда."

[2] МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове"

неподходящи въздействия върху процеса на финансова отчетност, като например усилия от страна на ръководството за управление на 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 неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или грешка. Поради вътрешноприсъщите ограничения на одита, съществува неизбежен риск, че някои съществени неправилни отчитания 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[4], потенциалният ефект от вътрешноприсъщи ограничения е особено значим в случаите на съществени неправилни отчитания, произтичащи от измама. Рискът от неразкриване на съществени неправилни отчитания, произтичащи от измама, е по-голям отколкото рискът от неразкриване на съществени неправилни отчитания, 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 неправилно отчитане 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 неправилни отчитания, произтичащи от измама, извършена от ръководството е по-

---

[3] МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти", параграфи А53-А54.

[4] МОС 200, параграф А53.

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 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама и при разработването на процедури за разкриването на такива неправилни отчитания.

9. Възможно е съгласно закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания, одиторът да има и допълнителни отговорности във връзка с неспазването от страна на предприятието на изискванията на закони и нормативни разпоредби, включително измама, които може да се различават или надхвърлят тези по настоящия и други МОС, например: (Вж. параграф А6)

   (а) Да отговори на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, включително изисквания във връзка със специфични комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, да оцени уместността на техния отговор на случаите на неспазване на изискванията и да реши дали са необходими допълнителни действия;

   (б) Да комуникира идентифицираните или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби с други одитори (например, при одит на финансов отчет на група); и

   (в) Изисквания за документиране във връзка с идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на закони и нормативни разпоредби.

   Съблюдаването на допълнителните отговорности може да предостави по-нататъшна информация, която да е уместна за работата на одитора в съответствие с този и други МОС (например, във връзка с почтеността на ръководството или, съобразно случая, на лицата, натоварени с общо управление).

Дата на влизане в сила

REDRAFTED STANDARDS

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

Цели

11. Целите на одитора са:

    (а) да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, дължащи се на измама;

    (б) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за оценените рискове от съществени неправилни отчитания, 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

12. 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

13. В съответствие с МОС 200[5] одиторът запазва професионален скептицизъм по време на целия одит, отчитайки възможността да съществуват съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, независимо от предишния му опит с предприятието относно честността и почтеността на ръководството и лицата, натоварени с общо управление. (вж.: пар. А8- А9)

14. 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

[5] МОС 200, параграф 15

са оповестени пред него, той прави допълнителни проучвания. (вж.: пар. A10)

15. Когато отговорите на проучващите запитвания към ръководството или лицата, натоварени с общо управление, не са последователни, одиторът проучва тези непоследователности.

Обсъждане между членовете на екипа по ангажимента

16. МОС 315 (преработен) 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 дискусията.[6] Това обсъждане отдава особено значение на това как и къде финансовия отчет на предприятието може да е податлив на съществени неправилни отчитания, 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. A11-A12)

Процедури за оценка на риска и свързани дейности

17. 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 (преработен),[7] одиторът изпълнява процедурите в параграфи 18-25 за получаване на информация, която се използва за идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

Ръководство и други лица в предприятието

18. Одиторът отправя проучващи запитвания към ръководството относно:

    (а) оценката на ръководството за риска, че във финансовия отчет може да са налице съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, включително характера, обхвата и честотата на тези оценки; (вж.: пар. A13-A14)

    (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. A15)

REDRAFTED STANDARDS

---

6 МОС 315 (преработен), параграф 10.

7 МОС 315 (преработен) , параграфи 5-24.

(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

(г) комуникацията на ръководството, ако съществува такава, със служителите относно неговите виждания за бизнес практиката и етичното поведение.

19. 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. А16-А18)

20. За предприятия, които имат функция за вътрешен одит, одиторът отправя проучващи запитвания към подходящите лица в рамките на звеното, изпълняващо тази функция, 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. А19)

Лица, натоварени с общо управление

21. Освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието[8], одиторът получава разбиране за това как лицата, натоварени с общото управление, упражняват надзор върху процесите на ръктоводството за идентифициране и отговор на рисковете от измама в предприятието и вътрешния контрол, който ръководството е установило за намаляване на тези рискове. (вж.: пар. А20-А22)

22. 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

23. 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

[8] МОС 260 (преработен) „Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление", параграф 13.

индикация за рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

Друга информация

24. Одиторът преценява дали другата получена информация показва рискове от съществени неправилни докладвания, дължащи се на измама. (вж.: пар. А23)

Оценка на факторите за риск от измама

25. 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама. (вж.: пар. А24-А28)

Идентифициране и оценка на риска от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама

26. В съответствие с МОС 315 (преработен) одиторът идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност за групи сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.[9]

27. При идентифицирането и оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания, 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 48 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама. (вж.: пар. А29-А31)

28. Одиторът третира тези оценени рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, като съществени рискове и, съответно, в степента, 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. А32-А33)

Отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама

[9] МОС 315 (преработен) , параграф 25.

REDRAFTED STANDARDS

Общи отговори

29. В съответствие с МОС 330, одиторът определя общите отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама на ниво финансов отчет.[10] (вж.: пар. А34)

30. При определянето на общите отговори за адресиране на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама на ниво финансов отчет, одиторът:

    (а) 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 от неправилни отчитания, дължащи се на измама за ангажимента; (вж.: пар. А35-А36)

    (б) 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

    (в) включва елемент на непредсказуемост при избора на характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури. (вж.: пар. А37)

Одиторски процедури в отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност

31. 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност.[11] (вж.: пар. А38-А41)

---

10 МОС 330 , параграф 5.

11 МОС 330 , параграф 6.

Одиторски процедури в отговор на рисковете, свързани с пренебрегването на контролите от страна на ръководството

32. 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама, и поради това представлява съществен риск.

33. Независимо от оценката на одитора за рисковете от заобикаляне на контролите от страна на ръководството, той разработва и изпълнява одиторски процедури:

(а) 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. А42-А45)

(б) за преглед на приблизителните счетоводни оценки за предубеденост и за оценка дали обстоятелства, пораждащи предубеденост, ако съществува такова, представляват риск от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама.

REDRAFTED STANDARDS

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. A46-A48)

(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. A49)

34. 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 33).

Оценка на одиторските доказателства (вж.: пар. A50)

35. 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама. (вж.: пар. A51)

36. Ако одиторът идентифицира неправилно отчитане, той оценява дали то е показателно за наличие на измама. Ако съществува такава индикация, одиторът оценява последствията от неправилното отчитане 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. A52)

37. Ако одиторът идентифицира неправилно отчитане, 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 неправилни отчитания, 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. A53)

38. Ако одиторът потвърди или не е в състояние да направи заключение дали финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама, той оценява последиците за одита. (вж.: пар. A54)

Одитор, който не е в състояние да продължи ангажимента

39. Ако в резултат на неправилно отчитане, 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. A55-A58)

Писмени изявления

40. 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 неправилни отчитания в резултат на измама;

REDRAFTED STANDARDS

(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. A59-A60)

Комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

41. Ако одиторът е идентифицирал измама или е получил информация, която показва, че е възможно да е налице измама, той съобщава, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, 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. A61-A62)

42. 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 доведе до съществено неправилно отчитане във 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. Тези комуникации с лицата, натоварени с общо управление са задължителни, освен ако закон или нормативна разпоредба не ги забранява. (вж.: пар. A61, A63-A65)

43. Одиторът съобщава, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, 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. A61 , A66)

Докладване на случаи на измама до компетентен орган извън предприятието

44. Ако одиторът е идентифицирал или подозира съществуването на измама, одиторът следва да определи дали закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания: (вж.: пар. A67-A69)

(а) изискват одиторът да докладва да компетентен орган извън предприятието;

(б) установяват отговорности, съгласно които докладването до компетентен орган извън предприятието би могло да е целесъобразно при конкретните обстоятелства.

Документация

45. Одиторът включва следното в одиторската документация[12] за разбирането на одитора за предприятието и неговата среда и оценката му за рисковете от съществени неправилни отчитания, изисквана от МОС 315 (преработен):[13]

(а) Съществените взети решения по време на дискусията в екипа по ангажимента относно податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама; и

(б) Идентифицираните и оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност.

46. Одиторът включва следното в одиторската документация за отговорите на одитора спрямо оценените рискове от съществени неправилни отчитания, изисквана от МОС 330:[14]

(а) Общите отговори по отношение на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност; и

REDRAFTED STANDARDS

[12] МОС 230 „Одиторска документация", параграфи 8-11 и параграф A6

[13] МОС 315 (преработен) , параграф 32.

[14] МОС 330 , параграф 28.

(б) Резултатите от одиторските процедури, включително разработените с цел адресиране на риска от пренебрегване от страна на ръководството на контролите.

47. Одиторът включва в одиторската документация комуникациите относно измама с ръководството, с лицата, натоварени с общо управление, с регулаторните органи и други лица.

48. Ако одиторът е достигнал до заключение, че предположението, че е налице риск от съществени неправилни отчитания, 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 й 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания 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 преднамерено:

- 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;

REDRAFTED STANDARDS

- пропускане, предварително признаване или отлагане на признаването на събития и сделки във финансовия отчет, които са възникнали през отчетния период;
- пропускане, прикриване или неточно представяне на оповестявания, изисквани от приложимата обща рамка за финансово отчитане, или оповестявания, които са необходими, за да бъде постигнато достоверно представяне;
- прикриване 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.

Отговорност за предотвратяване и разкриване на случаи на измама

Отговорности на одитора (Вж. параграф 9)

A6. Възможно е закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания да изискват одиторът да изпълни допълнителни процедури и да предприеме допълнителни мерки. Така например, *Международният етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост*), издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС), изисква одиторът да предприеме стъпки, за да отговори на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби и да реши дали са необходими допълнителни действия. Тези стъпки биха могли да включват комуникиране на идентифицираните или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби до други одитори в рамките на групата, включително съдружника, отговорен за ангажимента за групата, одиторите на компоненти или други одитори, изпълняващи работа в компонентите на групата с цел, различна от одита на финансовия отчет на групата[15].

Въпроси, специфични за предприятия в публичния сектор

A7. 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 разгледани отделно в мандата на одитора. Следователно, отговорностите на одитор в публичния сектор може да не се ограничават до разглеждане на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, а може да включват по-широкообхватна отговорност за разглеждане на рисковете от измама.

Професионален скептицизъм (вж.: пар. 13-15)

A8. Запазването на професионален скептицизъм изисква непрекъснато поставяне под въпрос на това дали информацията и получените одиторски доказателства предполагат, че е възможно да съществуват съществени неправилни отчитания, 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 рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

[15] Вж.,например, параграфи И360.16–360.18 А1 от Кодекса на СМСЕС

REDRAFTED STANDARDS

A9. 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама, тъй като е възможно да са налице промени в обстоятелствата.

A10. 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.[16] 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. 16)

A11. Обсъждането в екипа по ангажимента на податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама;
- дава възможност на одитора да прецени какъв е подходящият отговор на податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама и да определи кои членове на екипа по ангажимента ще изпълнят определени одиторски процедури;
- 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.

A12. Обсъждането може да включва такива въпроси като например:

[16] МОС 200, параграф А49

- обмен на идеи между членовете на екипа по ангажимента за това как и къде те считат, че финансовият отчет (включително отделните финансови отчети и оповестяванията) може да е податлив на съществени неправилни отчитания, 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 риска, че ръководството може да се опита да представи оповестяванията по начин, който да затрудни правилното разбиране на оповестените въпроси (например, чрез включване на твърде много несъществена информация или чрез използване на неясен или двусмислен език);
- 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама (вж.: пар. 18(а))

A13. 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

A14. 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. 18(б))

A15. 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. 19)

A16. Проучващите запитвания на одитора към ръководството могат да предоставят полезна информация относно рисковете от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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.

A17. 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 инициирането, 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.

A18. Ръководството често е в най-подходящата позиция да извърши измама. Следователно, когато с отношение на професионален скептицизъм

REDRAFTED STANDARDS

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 лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" (вж.: пар. 20)

A19. МОС 315 (преработен) и МОС 610 (преработен 2013 г.) излагат изискванията и предоставя насоки, уместни за одита на онези предприятия, които разполагат с функция по вътрешен одит[17]. За изпълнение на изискванията на тези МОС в контекста на измамите, одиторът може да отправи проучващи запитвания относно специфични дейности на лицата, изпълняващи функцията, например:

- изпълнените през годината от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" 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. 21)

A20. 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 лица[18] надзор.

A21. 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

---

[17] МОС 315 (преработен), параграф 6(а) и 23 и МОС 610 (преработен 2013 г.) „Ползване работата на вътрешните одитори".

[18] В МОС 260 (преработен), параграфи А1-А8, се третира въпросът с кого комуникира одиторът, когато управленската структура на предприятието не е добре дефинирана.

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.

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия

A22. 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. 24)

A23. 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 неправилни отчитания, 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 ангажименти, например ангажименти за преглед на междинна финансова информация, може да бъдат съществени за идентифицирането на рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

Оценка на факторите за риск от измама (вж.: пар. 25)

A24. 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.

A25. Факторите за риск от измама не могат лесно да бъдат подредени по важност. Тяхната значимост варира в широки граници. Някои от тези

REDRAFTED STANDARDS

фактори са налице в предприятия, където конкретните условия не пораждат рискове от съществени неправилни отчитания. 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 неправилни отчитания във финансовия отчет, дължащи се на измама.

A26. 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.

A27. 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

A28. 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама

Рискове от измама при признаването на приходи (вж.: пар. 27)

A29. Съществени неправилни отчитания, 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.

A30. 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.

A31. Предположението, че съществуват рискове от измама при признаването на приходите, може да бъде оборено. Например, одиторът може да заключи, че няма риск от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама и разбиране за свързаните контроли на предприятието (вж.: пар. 28)

A32. Ръководството може да прави преценки относно естеството и обхвата на контролите, които то избира да внедри и естеството и обхвата на

REDRAFTED STANDARDS

рисковете, които то избира да поеме.[19] 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама, което следва да бъде постигнато.

A33. 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама.

Отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама

Общи отговори (вж.: пар. 29)

A34. Определянето на общите отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, 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 30, които са дискутирани по-долу.

Назначаване и надзор над персонала (вж.: пар. 30(а))

A35. Одиторът може да отговори на идентифицираните рискове от съществени

[19] МОС 315 (преработен), параграф A56

неправилни отчитания, дължащи се на измама, като например, определи допълнителни лица със специализирани познания и умения, като например криминалисти или ИТ - експерти, или чрез включването на по-опитни лица в ангажимента.

A36. Степента на надзор отразява оценката на одитора за рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама и компетентността на членовете на екипа по ангажимента, изпълняващи работата.

Непредсказуемост при избора на одиторски процедури (вж.: пар. 30(в))

A37. 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност (*вж.: пар. 31)

A38. Отговорите на одитора с цел адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, 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

REDRAFTED STANDARDS

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 неправилни отчитания, дължащи се на измама. Одиторът може също така, да заключи, че имайки предвид рисковете от преднамерени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, например неправилно отчитане, 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 неправилни отчитания, 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.

A39. Ако одиторът идентифицира риск от съществени неправилни отчитания, 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.

A40. Одиторът може да идентифицира риск от съществени неправилни отчитания, 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, преструктурирания 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.

A41. Примери за възможни одиторски процедури за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, 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. 33(а))

A42. Съществените неправилни отчитания 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.

A43. В допълнение, вземането под внимание от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания, 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.

A44. 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, 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 финансовия 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, 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.

A45. 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

REDRAFTED STANDARDS

регистрите и другите корекции често се правят в края на отчетния период, параграф 33(а)(ii) изисква от одитора да избере направените по това време. В допълнение, тъй като съществените неправилни отчитания, 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 33(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. 33(б))

A46. 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 неправилни отчитания 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.

A47. 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.

A48. Преглед със задна дата се изисква и от МОС 540 (преработен).20 Този преглед се извършва като процедура за оценка на риска, за получаване на информация относно ефективността на предходни приблизителни счетоводни оценки на ръководството, одиторски доказателства за изхода, или където е приложимо, тяхната последваща преоценка за подпомагане идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане през текущия период, и одиторски доказателства за въпроси, като например несигурност на приблизителните счетоводни оценки,

20 МОС 540 (преработен) “Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания”, параграф 14.

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 неправилни отчитания, дължащи се на измама в съответствие с настоящия МОС, могат да бъдат изпълнени във връзка с прегледа, изискван от МОС 540 (преработен).

Икономическа обосновка за съществени сделки и операции (вж.: пар. 33(в))

A49. 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. 35-38)

A50. МОС 330 изисква одиторът, въз основа на изпълнените одиторски процедури и получените одиторски доказателства, да прецени дали оценките на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдения за вярност, остават подходящи.[21] Тази оценка основно е качествен въпрос, базиран на преценката на одитора. Подобна оценка може да предостави допълнителни задълбочени познания относно

[21] МОС 330, параграф 25.

REDRAFTED STANDARDS

рисковете от съществени неправилни отчитания, 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.

Аналитични процедури, изпълнени към края на одита при формирането на цялостни заключения (вж.: пар. 35)

A51. Определянето за това кои конкретни тенденции и взаимоотношения може да показват риск от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания (вж.: пар. 36-38)

A52. Тъй като измамата включва мотивация или натиск за извършването й, усетена възможност за извършването й и определена организация за улесняване извършването на това действие, един случай на измама е малко вероятно да бъде изолирано събитие. Съответно, неправилни отчитания, като например, множество такива на определено местоположение, дори ако кумулативният им ефект не е съществен, може да са индикатор за риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

A53. 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.

A54. МОС 450[22] и МОС 700 (преработен)[23] установяват изискванията и предоставят насоки относно оценката и групирането на неправилните отчитания и ефекта върху изразеното от одитора мнение в одиторския доклад.

---

22 МОС 450 “Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита”.

23 МОС 700 (преработен) “Формиране на мнение и докладване върху финансов отчет”.

Одитор, който не е в състояние да продължи ангажимента (вж.: пар. 39)

A55. 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 съществуващите обстоятелства, дори когато измамата не е съществена за финансовия отчет;
- Разглеждането от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания, 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.

A56. 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 асоциираме с предприятието.

A57. 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.[24]

Специфични въпроси за предприятията в публичния сектор

A58. 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.

[24] Кодексът на СМСЕС предоставя насоки за комуникациите с одитора, който заменя настоящия одитор.

REDRAFTED STANDARDS

Писмени изявления (вж.: пар. 40)

A59. МОС 580[25] 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 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.

A60. Поради естеството на измамите и трудностите, пред които са изправени одиторите при разкриването на съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 (вж.: пар. 41-43)

A61. В някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да ограничава комуникирането от страна на одитора на определени въпроси с ръководството и лицата, натоварени с общо управление. Закон или нормативна разпоредба може изрично да забранява комуникация или друго действие, което би могло да попречи на разследване от страна на компетентен орган на действително извършено или подозирано незаконно деяние, включително предупреждаване на предприятието, когато например от одитора се изисква да докладва случай на измама до компетентен орган по силата на законодателство за противодействие на изпирането на пари. При такива обстоятелства въпросите, обект на преценка от одитора, може да са сложни и одиторът може да счете за целесъобразно да получи правен съвет.

Комуникации с ръководството (вж.: пар. 41)

A62. Когато одиторът е получил доказателства, че е налице или е възможно да е налице измама, е важно въпросът да бъде повдигнат пред подходящото

[25] МОС 580 “Писмени изявления”

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. 42)

A63. Комуникацията на одитора с лицата, натоварени с общото управление, може да бъде устно или в писмена форма. МОС 260 (преработен) посочва факторите, които одиторът взема под внимание при определянето дали да комуникира устно или в писмена форма.[26] Поради естеството и чувствителността на измами, в които участва висшето ръководството или измами, които водят до съществени неправилни отчитания 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.

A64. 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 неправилни отчитания. 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.

A65. 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. 43)

A66. Други въпроси, свързани с измами, които следва да бъдат дискутирани с лицата, натоварени с общото управление на предприятието, могат да включват например:

[26] МОС 260 (преработен) , параграф A38.

REDRAFTED STANDARDS

- 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 неправилни отчитания;
- 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.

Докладване на случаи на измама до компетентен орган извън предприятието (вж.: пар. 44)

A67. МОС 250 (преработен)[27] предоставя допълнителни насоки във връзка с определянето от страна на одитора дали докладването на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието се изисква или е целесъобразно при конкретните обстоятелства, включително вземане под внимание задължението на одитора за спазване на конфиденциалност.

A68. Вземането на решението, изисквано съгласно параграф 44, може да включва сложни съображения и професионални преценки. Съответно одиторът може да обмисли дали да не се консултира вътрешнофирмено (например, в рамките на фирмата или с фирма, част от мрежата от фирми) или, при условия на конфиденциалност, с регулаторен орган или професионална организация (освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба или ако би нарушило задължението за

[27] МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансовите отчети,* параграфи A28–A34

конфиденциалност). Одиторът може да обмисли също така и получаването на правен съвет, за да разбере възможностите, които са на негово разположение, както и професионалните и законови последствия от предприемането на определен курс на действие.

Специфични въпроси, свързани с предприятия от публичния сектор

A69. 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. А26)

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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност

Представените по долу са примери за рискови фактори, свързани с неправилни отчитания, 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 потоци[1];

[1] 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.

REDRAFTED STANDARDS

- 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 непринудителни;
- 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 в информационни технологии или в звеното за вътрешен одит;
- 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 съществените 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.

REDRAFTED STANDARDS

- 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 неправилни отчитания, дължащи се на незаконно присвояване на активи

Рисковите фактори, които са свързани с неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност, могат също да са налице, когато възникват неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, дължащи се или на подправена финансова отчетност, или на незаконно

присвояване на активи. Изброеното по-долу са примери за рискови фактори, свързани с неправилни отчитания, 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 плановете 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. A41)

Примери за възможни одиторски процедури за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама

Изброените по-долу са примери за възможни одиторски процедури за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, 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 близко до края на годината, проучване на

REDRAFTED STANDARDS

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 неправилни отчитания, 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 риска от съществени неправилни отчитания, 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 оценениятриск от неправилно отчитане, 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 — неправилни отчитания, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност

Примерите за отговори на оценката на одитора за риска от съществени

неправилни отчитания, 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 документирани. 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 планове, които са от значение при разработването на приблизителните оценки.

Специфични отговори – неправилни отчитания, дължащи се на незаконно присвояване на активи

Различните обстоятелства непременно налагат различни отговори. Обикновено отговорът в одита на риска от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, 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. А50)

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 неправилни отчитания, 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 неодобрени 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 (ПРЕРАБОТЕН)

СЪОБРАЗЯВАНЕ СЪС ЗАКОНИ И НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2017 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1

Ефект от законите и нормативните разпоредби 2

Отговорност за спазване на изискванията на законите и нормативните разпоредби..... 3-9

Дата на влизане в сила 10

Цели 11

Дефиниция 12

Изисквания

Разглеждане от страна на одитора на спазването на изискванията на законите и нормативните разпоредби 13-18

Одиторски процедури в случай на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията..... 19-22

Комуникиране и докладване на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията..... 23-29

Документация 30

Материали за приложение и други пояснителни материали

Отговорност за спазване на изискванията на законите и нормативните разпоредби..... A1-A8

Дефиниция..... A9-A10

Разглеждане от страна на одитора на спазването на изискванията на законите и нормативните разпоредби..... A11-A16

Одиторски процедури в случай на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията A17-A25

Комуникиране и докладване на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията A26-A34

Документация A35-A36

Международен одиторски стандарт (МОС) 250 (преработен) *Съобразяване със закони и нормативни разпоредби 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 отговорността на одитора при одита на финансови отчети да се съобрази със законите и нормативните разпоредби. Този МОС не се прилага по отношение на други ангажименти за изразяване на сигурност, при които одиторът е специално ангажиран да тества и докладва отделно относно спазване изискванията на конкретни закони или нормативни разпоредби.

Ефект от законите и нормативните разпоредби

2. Ефектът от законите и нормативните разпоредби върху финансовите отчети варира съществено. Законите и нормативните разпоредби, на които предприятието е обект, образуват законовата и регулаторна рамка. Предписанията на някои закони и нормативни разпоредби имат пряко отражение и ефект върху финансовите отчети, тъй като те определят отчитаните суми и оповестяванията във финансовия отчет на предприятието. Други закони и нормативни разпоредби трябва да бъдат спазвани от ръководството или въвеждат разпоредби, съгласно които на предприятието е разрешено да извършва своята стопанска дейност, но нямат пряко отражение и ефект върху финансовия отчет на предприятието. Някои предприятия работят в силно регулирани отрасли (като например банки и химически компании). Други са само обект на множеството закони и нормативни разпоредби, които се отнасят по принцип до оперативните аспекти на стопанската дейност (като например, тези, свързани със здравословните и безопасни условия на труд и осигуряването на равни възможности за заетост). Неспазването на изискванията на законите и нормативните разпоредби може да доведе до глоби, съдебни процеси или други последици за предприятието, които биха могли да имат съществено отражение и ефект върху финансовия отчет.

Отговорност за спазване на изискванията на законите и нормативните разпоредби (вж. параграфи А1 – А8)

3. Ръководството носи отговорност, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, да гарантира, че дейността на предприятието се извършва в съответствие с предписанията на законите и нормативните разпоредби, включително спазвайки предписанията на законите и нормативните разпоредби, които определят отчетените суми и оповестяванията във финансовия отчет на предприятието.

Отговорност на одитора

4. Изискванията на настоящия МОС имат за цел да подпомогнат одитора при идентифициране на съществено неправилно отчитане във финансовия отчет, дължащо се на неспазване на изискванията на законите или нормативните разпоредби. Одиторът, обаче, не носи отговорност за предотвратяване на неспазването им и от него не може да се очаква да разкрива случаите на неспазване на изискванията на всички закони и нормативни разпоредби.

5. Одиторът носи отговорност за получаването на разумна степен на сигурност, че финансовият отчет, като цяло, не съдържа съществено неправилно отчитане, независимо дали дължащо се на измама или грешка[1]. При извършването на одит на финансовия отчет, одиторът взема под внимание приложимата законова и регулаторна рамка. Поради вътрешноприсъщите ограничения на одита, налице е незбежният риск, че някои съществени неправилни отчитания във финансовия отчет могат да останат неразкрити дори когато одитът е надлежно планиран и извършен в съответствие с МОС[2]. В контекста на законите и нормативните разпоредби, потенциалният ефект от вътрешноприсъщите ограничения върху способността на одитора да разкрива съществени неправилни отчитания и/или неправилни докладвания е по-изразен поради причини, като посочените по-долу:

   - налице са многобройни закони и нормативни разпоредби, отнасящи се основно до аспектите на оперативната дейност на предприятието, които обичайно не оказват влияние върху финансовия отчет и не се обхващат от информационните системи на предприятието, имащи отношение към финансовото отчитане;

   - неспазването на изискванията на законите и нормативните разпоредби може да включва поведение, имащо за цел неговото прикриване, като например тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерен пропуск да се отразят сделки или операции, пренебрегване или заобикаляне на контрола от страна на ръководството или изявления за умишлено въвеждане на одитора в заблуждение.

---

[1] МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 5.

[2] МОС 200, параграфи А53 - А54.

- дали едно действие представлява неспазване на изискванията на закон или нормативна разпоредба е в крайна сметка въпрос, подлежащ на решаване от съд или друг компетентен съдебен орган.

Обикновено, колкото по-отдалечено е неспазването на изискванията на законите и нормативните разпоредби от събитията и операциите, отразявани във финансовия отчет, толкова по-малко вероятно е одиторът да узнае за него или да разпознае случаите на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби.

6. Настоящият МОС разграничава отговорностите на одитора във връзка със спазването на изискванията на законите или нормативните разпоредби от гледна точка на две различни категории закони и нормативни разпоредби, както следва: (вж. параграфи А6, А12-А13)

   (а) предписанията на тези закони и 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 нормативни разпоредби (вж. параграф А12); и

   (б) други закони и нормативни разпоредби, които нямат пряко отражение и ефект върху определянето на сумите и оповестяванията във финансовия отчет, но спазването на които може да бъде от съществено значение за оперативните аспекти на дейността, способността на предприятието да продължи своята стопанска дейност или да се избегне налагането на съществени санкции (например, спазване на условията на лиценз за извършване на съответната дейност, спазване на регулаторни изисквания за платежоспособност или спазване на нормативните разпоредби във връзка с опазването на околната среда); следователно, неспазването на изискванията на тези закони и нормативни разпоредби може да има съществено отражение и ефект върху финансовия отчет (вж. параграф А13).

7. В настоящия МОС са определени различни изисквания по отношение на всяка от посочените по-горе категории закони и нормативни разпоредби. По отношение на категорията, посочена в параграф 6(а), отговорността на одитора е да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно спазването на предписанията на тези закони и нормативни разпоредби. По отношение на категорията, посочена в параграф 6(б), отговорността на одитора е ограничена до изпълнението на посочените одиторски процедури, които да му помогнат да идентифицира случаи на неспазване на изискванията на тези закони и нормативни разпоредби, които биха могли да имат

съществено отражение и ефект върху финансовия отчет (вж. параграф 14).

8. Настоящият МОС изисква от одитора да запази повишено внимание по отношение на възможността други одиторски процедури, приложени с цел формиране на мнение относно финансовия отчет, да привлекат вниманието на одитора към случаи на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби. Запазването на отношение на професионален скептицизъм по време на целия одит, така, както това се изисква от МОС 200 [3], е важно в този контекст, като се има предвид обхватът на законите и нормативните разпоредби, касаещи предприятието.

9. Възможно е съгласно закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания, одиторът да има и допълнителни отговорности във връзка с неспазването от страна на предприятието на изискванията на закони и нормативни разпоредби, които може да се различават или надхвърлят тези по настоящия МОС, например: (вж. параграф А8)

   (а) Да отговори на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, включително изисквания във връзка със специфични комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, да оцени уместността на техния отговор на случаите на неспазване на изискванията и да реши дали са необходими допълнителни действия;

   (б) Да комуникира идентифицираните или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби с други одитори (например, при одит на финансов отчет на група); и

   (в) Изисквания за документиране във връзка с идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на закони и нормативни разпоредби.

Съблюдаването на допълнителните отговорности може да предостави по-нататъшна информация, която да е уместна за работата на одитора в съответствие с този и други МОС (например, във връзка с почтеността на ръководството или, съобразно случая, на лицата, натоварени с общо управление).

---

[3] МОС 200, параграф 15.

Дата на влизане в сила

10. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2017 г.

Цели

11. Целите на одитора са:

    (а) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно спазването на предписанията на тези закони и нормативни разпоредби, за които по принцип се счита, че имат пряко отражение и ефект върху определянето на съществени суми и оповестявания във финансовия отчет;

    (б) да изпълни посочените одиторски процедури, които да му помогнат да идентифицира случаи на неспазване на изискванията на 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 идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, установени по време на одита.

Дефиниция

12. За целите на настоящия МОС, следният термин има посоченото по-долу значение:

Неспазване на изискванията - преднамерени или непреднамерени действия или бездействия от страна на предприятието, на лицата, натоварени с общо управление, на ръководството или на други лица, работещи за или под ръководството на предприятието, които противоречат на действащите закони или нормативни разпоредби. Неспазването на изискванията не включва личното неправомерно поведение (несвързано със стопанската дейност на предприятието). (Вж. параграфи А9 – А10)

Изисквания

Разглеждане от страна на одитора на спазването на изискванията на законите и нормативните разпоредби

13. Като част от получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира в съответствие с МОС 315 (преработен) [4], одиторът следва да получи общо разбиране за:

    (а) законовата и регулаторна рамка, приложима по отношение на предприятието и отрасъла или сектора, в който предприятието осъществява своята дейност; и

    (б) как предприятието спазва изискванията на тази рамка. (вж. параграф А11).

14. Одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно спазването на предписанията на тези закони и нормативни разпоредби, за които по принцип се счита, че имат пряко отражение и ефект върху определянето на съществени суми и оповестявания във финансовия отчет. (вж. параграф А12).

15. Одиторът следва да изпълни посочените по-долу одиторски процедури, които да му помогнат да идентифицира случаи на неспазване на изискванията на други закони и нормативни разпоредби, които биха могли да имат съществено отражение и ефект върху финансовия отчет: (вж. параграфи А13 – А14)

    (а) отправяне на проучващи запитвания към ръководството и съобразно случая към лицата, натоварени с общо управление, относно това дали предприятието спазва изискванията на тези закони и нормативни разпоредби; и

    (б) фактическа проверка на кореспонденцията, ако има такава, със съответните лицензиращи или регулаторни органи.

16. По време на одита одиторът следва да запази повишено внимание по отношение на възможността приложените други одиторски процедури да привлекат неговото внимание към случаи на неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби. (Вж. параграф А15).

17. Одиторът следва да изиска ръководството и съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, да предоставят писмени изявления, че пред одитора са били оповестени всички известни им случаи на неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, ефектът от които би следвало да е взет под внимание при изготвянето на финансовия отчет. (Вж. параграф А16)

---

[4] МОС 315 (преработен) *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*, параграф 11.

18. При отсъствието на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията, от одитора не се изисква да изпълнява одиторски процедури относно спазването от страна на предприятието на изискванията на закони и нормативни разпоредби, извън тези, посочени в параграфи 13-17.

Одиторски процедури в случай на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията

19. Ако на одитора стане известна информация, отнасяща се до случай на неспазване или подозирано неспазване на закони или нормативни разпоредби, одиторът следва да получи: (вж. параграфи А17 – А18)

    (а) разбиране за характера на деянието и обстоятелствата, при които то е настъпило; и

    (б) допълнителна информация, с цел да оцени възможния ефект върху финансовия отчет. (Вж. параграф А19)

20. Ако одиторът подозира, че може да е налице случай на неспазване на изискванията, одиторът следва да обсъди въпроса, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, с подходящото ниво на ръководството и съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление. Ако ръководството или съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, не предоставят достатъчно информация, която да потвърди, че предприятието спазва изискванията на законите и нормативните разпоредби, и съгласно преценката на одитора ефектът от подозираното неспазване на изискванията би могъл да е съществен за финансовия отчет, одиторът следва да прецени необходимостта от получаване на правен съвет. (Вж. параграфи А20 - А22)

21. В случай че не може да бъде получена достатъчно информация за подозираното неспазване на изискванията, одиторът следва да оцени ефекта от липсата на достатъчни и уместни одиторски доказателства върху одиторското мнение.

22. Одиторът следва да оцени последствията от идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията по отношение на останалите аспекти на одита, включително оценката на риска от страна на одитора и надеждността на писмените изявления, и да предприеме необходимите действия. (Вж. параграфи А23-А25)

Комуникиране и докладване на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията

Комуникиране на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията с лицата, натоварени с общо управление

23. Освен в ситуации, при които всички лица, натоварени с общото управление, участват в ръководството на предприятието и следователно са запознати с въпросите, свързани със случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията, вече комуникирани от одитора[5], одиторът следва да комуникира, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, с лицата, натоварени с общо управление, въпросите, касаещи неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби, станали известни на одитора в хода на одита, с изключение на случаите, при които тези въпроси са очевидно незначителни.

24. Ако съгласно преценката на одитора, неспазването на изискванията, посочено в параграф 23, се счита за преднамерено и съществено, одиторът следва да комуникира този въпрос с лицата, натоварени с общо управление, във възможно най-кратък от практическа гледна точка срок.

25. В случай че одиторът подозира, че ръководството или лицата, натоварени с общото управление, са замесени в случаи на неспазване на изискванията, одиторът следва да комуникира този въпрос до следващото по-високо ниво на правомощия в предприятието, ако такова съществува, например одитен комитет или надзорен съвет. Когато не съществува по-високо ниво на правомощия или ако одиторът счита, че е възможно да не бъдат предприети мерки във връзка с неговата комуникация или не е сигурен относно това до кое лице да докладва, одиторът следва да прецени необходимостта от получаване на правен съвет.

Потенциални последствия от идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията за одиторския доклад (вж. параграфи А26 – А27)

26. В случай че одиторът достигне до заключение, че идентифицираното или подозирано неспазване на изискванията има съществено отражение и ефект върху финансовия отчет и не е било адекватно отразено във финансовия отчет, одиторът следва да изрази в

[5] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 13.

съответствие с МОС 705 (преработен) квалифицирано или отрицателно мнение относно този финансов отчет[6].

27. В случай че одиторът е възпрепятстван от ръководството или лицата, натоварени с общо управление да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да оцени дали е възникнал или е вероятно да е възникнал случай на неспазване на изискванията, който може да е съществен за финансовия отчет, одиторът следва да изрази квалифицирано мнение или да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет на базата на ограничение в обхвата на одита в съответствие с МОС 705 (преработен) [7].

28. В случай че одиторът не е в състояние да реши дали е възникнал случай на неспазване на изискванията поради ограничения, наложени от обстоятелствата, а не от ръководството или лицата, натоварени с общо управление, одиторът следва да оцени ефекта върху одиторското мнение в съответствие с МОС 705 (преработен).

Докладване за случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията до компетентен орган извън предприятието

29. В случай че одиторът е идентифицирал или подозира неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби, одиторът следва да реши дали закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания: (вж. параграфи А28 – А34)

    (а) изискват одиторът да докладва до компетентен орган извън предприятието;

    (б) установяват отговорности, съгласно които докладването до компетентен орган извън предприятието може да е целесъобразно при конкретните обстоятелства.

Документация

30. Одиторът следва да включи в одиторската документация[8] идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби и: (вж. параграфи А35 – А36)

    (а) изпълнените одиторски процедури, направените съществени професионални преценки и заключенията, до които е достигнато във връзка с тях; и

---

[6] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*, параграфи 7-8.

[7] МОС 705 (преработен), параграфи 7 и 9.

[8] МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8-11 и параграф А6.

(б) обсъжданията на съществените въпроси, свързани със случаите на неспазване на изискванията, с ръководството, лицата, натоварени с общо управление и други лица, включително как ръководството и когато е приложимо лицата, натоварени с общо управление, са отговорили на този въпрос.

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Отговорност за спазване на изискванията на законите и нормативните разпоредби (вж. параграфи 3-9)

A1. Ръководството носи отговорност, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, да гарантира, че дейността на предприятието се извършва в съответствие със законите и нормативните разпоредби. Законите и нормативните разпоредби биха могли да оказват ефект върху финансовия отчет на предприятието по различни начини: например, най-пряко, те биха могли да оказват ефект върху конкретни оповестявания, които се изисква да бъдат направени от предприятието във финансовия отчет, или да определят приложимата обща рамка за финансово отчитане. Също така, те биха могли да установяват определени законови права и задължения на предприятието, някои от които ще бъдат признати във финансовия му отчет. В допълнение, законите и нормативните разпоредби биха могли да налагат санкции в случаите, когато техните изисквания не се спазват.

A2. По-долу са дадени примери за видовете политики и процедури, които предприятието може да въведе в помощ на предотвратяването и разкриването на случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби:

- Текущо наблюдение 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 поведение.
- Гарантиране, че служителите са обучени по подходящ начин и разбират кодекса за поведение.
- Текущо наблюдение върху спазването на изискванията на кодекса за поведение и предприемане на подходящи дисциплинарни мерки по отношение на служители, които не го спазват.
- Ангажиране на правни консултанти, които да съдействат при осъществяването на текущо наблюдение върху законовите изисквания.
- Поддържане на регистър със съществените закони и нормативни разпоредби, изискванията на които предприятието трябва да спазва в отрасъла, в който осъществява своята дейност и документация за жалбите.

В по-големите предприятия тези политики и процедури биха могли да бъдат допълнени с възлагането на съответните отговорности на:

- звено за вътрешен одит;
- одитен комитет;
- звено по обезпечаване спазването на изискванията.

Отговорност на одитора

А3. Неспазването от страна на предприятието на изискванията на законите и нормативните разпоредби би могло да доведе до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет. Разкриването на случаи на неспазване на изискванията, 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, на лицата, натоварени с общо управление или на служителите.

А4. Дали едно действие представлява неспазване на изискванията на закон или нормативна разпоредба е въпрос, подлежащ на решаване от съд или друг компетентен съдебен орган, като определянето му като такова обикновено надхвърля професионалната компетентност на одитора. Независимо от това, обучението на одитора, неговият опит и разбиране за предприятието и за отрасъла или сектора, в който то осъществява своята дейност, биха могли да осигурят база за одитора да разпознае, че някои действия, станали негово достояние, биха могли да представляват неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби.

А5. В съответствие със специфични законови изисквания, одиторът може да бъде изрично задължен да докладва, като част от одита на финансовия отчет, относно това дали предприятието спазва определени предписания на закони и нормативни разпоредби. При тези обстоятелства, МОС 700 (преработен) [9] или МОС 800 (преработен) [10] разглеждат начините, по които да бъдат адресирани 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 спазване на тези предписания на закони и нормативни разпоредби.

Категории закони и нормативни разпоредби (вж. параграф 6)

А6. Естеството и обстоятелствата, отнасящи се до предприятието, биха могли да оказват влияние върху това дали съответните закони и нормативни

---

[9] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, параграф 43.

[10] МОС 800 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение*, параграф 11.

разпоредби попадат в категориите закони и нормативни разпоредби, описани в параграфи 6(а) или 6(б). Примерите за закони и нормативни разпоредби, които биха могли да бъдат включени в категориите, описани в параграф 6 включват тези, които разглеждат:

- случаи на измама, корупция и даване или получаване на подкупи;
- случаи на изпиране на пари, финансиране на тероризъм и постъпления от престъпна дейност;
- пазари на ценни книжа и търгуване на ценни книжа;
- банково дело и други финансови продукти и услуги;
- защита на данни;
- данъчни и пенсионни задължения и плащания;
- защита на околната среда;
- здравословни и безопасни условия на труд.

Въпроси, специфични за предприятия в публичния сектор

А7. В публичния сектор може да има допълнителни одиторски отговорности във връзка със съобразяването със законите и нормативните разпоредби, които да се отнасят до одита на финансовия отчет или да обхващат и други аспекти от дейността на предприятието.

Допълнителни отговорности, установени от закон, нормативна разпоредба или от приложимите етични изисквания (вж. параграф 9)

А8. Възможно е закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания да изискват одиторът да изпълни допълнителни процедури и да предприеме допълнителни мерки. Така например *Международният етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост),* издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС), изисква одиторът да предприеме стъпки, за да отговори на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби и да реши дали са необходими допълнителни действия. Тези стъпки биха могли да включват комуникиране на идентифицираните или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби до други одитори в рамките на групата, включително съдружника, отговорен за ангажимента за групата, одиторите на компоненти или други одитори, изпълняващи работа в компонентите на групата с цел, различна от одита на финансовия отчет на групата[11].

[11] Вж. например параграфи И360.16–360.18 А1 от Кодекса на СМСЕС.

Дефиниция (вж. параграф 12)

A9. Действията по неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби включват сделки, сключени от предприятието, или от негово име, или за негова сметка, от лицата, натоварени с общо управление, от ръководството или от други лица, работещи за или под ръководството на предприятието.

A10. Неспазването на изискванията включва също така и личното неправомерно поведение, свързано със стопанската дейност на предприятието, например, при обстоятелства, когато лице на ключова позиция в ръководството приема в лично качество подкуп от доставчик на предприятието, като в замяна осигурява избирането на този доставчик за предоставянето на услуги или изпълнението на договори за предприятието.

Разглеждане от страна на одитора на спазването на изискванията на законите и нормативните разпоредби

Получаване на разбиране за законовата и регулаторна рамка (вж. параграф 13)

A11. За да получи общо разбиране за законовата и регулаторна рамка и как предприятието спазва изискванията на тази рамка, одиторът може, например:

- да използва разбирането, което има към момента, за отрасъла, регулаторните и другите външни фактори, отнасящи се до предприятието;
- да актуализира разбирането си за тези закони и нормативни разпоредби, които пряко определят отчетените суми и направените оповестявания във финансовия отчет;
- да отправи проучващи запитвания до ръководството относно други закони и нормативни разпоредби, за които може да се очаква да имат фундаментално отражение и ефект върху дейността на предприятието;
- да отправи проучващи запитвания до ръководството относно политиките и процедурите на предприятието, свързани със спазването на изискванията на законите и нормативните разпоредби; и
- да отправи проучващи запитвания до ръководството относно политиките или процедурите, който са възприети по отношение идентифицирането, оценяването и счетоводното отчитане 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. параграфи 6 и 14)

А12. Определени закони и нормативни разпоредби са добре установени, познати на предприятието и в рамките на отрасъла или сектора, в който то осъществява дейността си и имат отношение към финансовия отчет на предприятието (както е описано в параграф 6(а)). Те биха могли да включват такива, свързани например със:

- формата и съдържанието на финансовия отчет;
- специфични за отрасъла въпроси, свързани с финансовото отчитане;
- счетоводното отчитане на сделките по договори с държавата; или
- начисляването или признаването на разходите за данък върху доходите/печалбата или разходите за пенсионно осигуряване.

Някои предписания в тези закони и нормативни разпоредби може да имат пряко отношение към конкретни твърдения за вярност във финансовия отчет (например, пълнотата на провизиите за данък върху доходите/печалбата), докато други може да се отнасят до финансовия отчет като цяло (например, изискваните отчети, съставляващи пълния комплект на финансовия отчет). Целта на изискването в параграф 14 е одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства по отношение на определянето на сумите и оповестяванията във финансовия отчет в съответствие с приложимите предписания в тези закони и нормативни разпоредби.

Неспазването на други предписания в тези закони и нормативни разпоредби, както и на други закони и нормативни разпоредби, може да доведе до налагането на глоби, до 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 идентифициране на случаи на неспазване на изискванията – други закони и нормативни разпоредби (вж. параграфи 6 и 15)

А13. Определени други закони и нормативни разпоредби може да се нуждаят от специално внимание от страна на одитора, тъй като имат фундаментално отражение и ефект върху дейността на предприятието (както е описано в параграф 6(б)). Неспазването на изискванията на законите и нормативните разпоредби, които имат фундаментално отражение и ефект върху дейността на предприятието, може да доведе до прекратяването на дейността на предприятието или до поставянето под съмнение на неговата способност да

продължи да функционира като действащо предприятие[12]. Например, неспазването на изискванията на лицензa на предприятието или на друго разрешение да извършва своята дейност, би могло да има такъв ефект (например, по отношение на банка, неспазването на изискванията за капитал или инвестиции). Съществуват и много закони и 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, имащи отношение към финансовото отчитане.

А14. Доколкото последиците върху финансовото отчитане от други закони и нормативни разпоредби могат да са различни в зависимост от дейността на предприятието, одиторските процедури, изисквани съгласно параграф 15, са насочени към привличането на вниманието на одитора към случаи на неспазване на изискванията на законите и нормативните разпоредби, които биха могли да имат съществено отражение и ефект върху финансовия отчет.

Случаи на неспазване на изискванията, към които вниманието на одитора е било привлечено в резултат на други одиторски процедури (вж. параграф 16)

А15. Одиторските процедури, приложени, за да се формира мнение относно финансовия отчет, може да привлекат вниманието на одитора към случаи на неспазване или подозрения за неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби. Например, такива одиторски процедури биха могли да включват:

- запознаване с протоколи;
- отправяне на проучващи запитвания към ръководството на предприятието, към вътрешен или външен за предприятието юридически съветник, относно съдебни процеси, искове и преценки; и
- провеждане на тестове на детайлите по същество за класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.

Писмени изявления (вж. параграф 17)

А16. Доколкото ефектът върху финансовия отчет от законите и нормативните разпоредби може да се различава съществено, писмените изявления осигуряват необходимите одиторски доказателства относно информираността на ръководството за идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, последствията от които биха могли да имат съществено отражение и ефект върху финансовия отчет. Писмените изявления обаче, сами по себе си, не предоставят достатъчни и

[12] Вж. МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

уместни одиторски доказателства и съответно не оказват влияние върху естеството и обхвата на останалите одиторски доказателства, които трябва да бъдат получени от одитора[13].

Одиторски процедури в случай на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията

Индикации за неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби (вж. параграф 19)

A17. Освен в резултат на изпълнение на процедурите в параграфи 13 – 17, на одитора може и по друг начин да стане известна информация, касаеща случай на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби (например, когато вниманието на одитора е привлечено към случай на неспазване на изискванията от лице, подаващо сигнал за нарушения).

A18. Посочените по-долу въпроси може да са индикация за неспазване на изискванията на закони и 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, наети лица или държавни служители;
- комисионни по продажби или възнаграждения на представители, които изглеждат прекомерно високи спрямо тези, плащани обичайно от предприятието или в отрасъла, в който то осъществява дейността си, или спрямо действително получените услуги;
- покупки по цени, значително над или под пазарната цена;
- необичайни плащания в брой, покупки с чекове, платими на приносител, или преводи към кодирани/анонимни банкови сметки;
- необичайни сделки или операции с дружества, регистрирани в данъчни убежища;
- плащания за стоки или услуги, извършени към държави, различни от държавата, от която произхождат тези стоки или услуги;
- плащания без подходяща документация за валутен контрол;

[13] МОС 580, *Писмени изявления*, параграф 4.

- наличие на информационна система, която не осигурява, независимо дали поради начина, по който е проектирана или случайно, адекватна одиторска следа или достатъчно доказателства;
- неразрешени или неправилно документирани сделки и операции;
- неблагоприятни коментари в медиите.

Въпроси, имащи отношение към оценката на одитора (вж. параграф 19(б))

А19. Въпросите, имащи отношение към оценката на одитора за възможния ефект върху финансовия отчет, включват:

- потенциалните финансови последици от идентифицираното или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби за финансовия отчет, включително, например, налагането на глоби, санкции, настъпването на вреди, заплаха 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 да поставят под съмнение достоверното представяне на финансовия отчет или по друг начин да правят финансовия отчет подвеждащ.

Одиторски процедури и комуникиране на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията с ръководството и с лицата, натоварени с общо управление (вж. параграф 20)

А20. От одитора се изисква да обсъди подозираното от него неспазване на изискванията с подходящото ниво на ръководството и съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление, тъй като те може да са в състояние да предоставят допълнителни одиторски доказателства. Например, одиторът може да потвърди дали ръководството и съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, имат същото разбиране за фактите и обстоятелствата, свързани със сделките или събитията, които са довели до подозираното от него неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби.

А21. В някои юрисдикции обаче, закон или нормативна разпоредба може да ограничава комуникирането от страна на одитора на определени въпроси с ръководството и лицата, натоварени с общо управление. Закон или нормативна разпоредба може изрично да забранява комуникация или друго действие, което би могло да попречи на разследване от страна на компетентен орган на действително извършено или подозирано незаконно деяние, включително предупреждаване на предприятието, когато например от одитора се изисква да докладва идентифицирания или подозиран случай на неспазване на изискванията до компетентен орган по силата на законодателство за противодействие на изпирането на пари. При такива

обстоятелства въпросите, обект на преценка от одитора, може да са сложни и одиторът може да счете за целесъобразно да получи правен съвет.

А22. Ако ръководството или съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, не предоставят достатъчно информация на одитора, че предприятието в действителност спазва изискванията на законите и нормативните разпоредби, одиторът може да счете за целесъобразно да се консултира с вътрешен или външен за предприятието юридически съветник относно прилагането на законите и нормативните разпоредби при конкретните обстоятелства, включително относно възможността за наличие на измама и евентуалното отражение и ефект върху финансовия отчет. Ако не бъде счетено за целесъобразно да се проведе консултация с юридическия съветник на предприятието или ако одиторът не е удовлетворен от становището на юридическия съветник, одиторът може да счете за целесъобразно да се консултира при условия на конфиденциалност с други лица в рамките на фирмата, или на фирма, част от мрежата от фирми, или с професионална организация, или със свой юридически съветник, относно това, дали е налице противоречие със закон или нормативна разпоредба, включително възможността за наличие на измама, евентуалните правни последствия, както и какви допълнителни действия, ако има такива, да бъдат предприети от одитора.

Оценяване на последствията от идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията (вж. параграф 22)

А23. Съгласно изискването в параграф 22, одиторът оценява последствията от идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията във връзка с останалите аспекти на одита, включително оценката на риска от страна на одитора и надеждността на писмените изявления. Последствията от конкретен случай на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията ще зависят от връзката между извършването и укриването, ако има такова, на деянието от съответните контролни дейности и нивото на ръководството или лицата, работещи за или под ръководството на предприятието, замесени в това, особено последствията, произтичащи от участието на лица с най-големи правомощия в рамките на предприятието. Както е отбелязано в параграф 9, спазването от страна на одитора на изискванията на закон, нормативна разпоредба или приложими етични изисквания може да осигури допълнителна информация, която да има отношение към отговорностите на одитора в съответствие с параграф 22.

А24. Примерите за обстоятелства, които биха могли да станат причина одиторът да оцени последствията от идентифициран или подозиран случай на неспазване на изискванията за надеждността на писмените изявления, получени от ръководството и когато е приложимо, лицата, натоварени с общо управление, включват ситуации, при които:

- одиторът подозира или има доказателства за участието или намерението за участие на ръководството и когато е приложимо, лицата, натоварени с общо управление, в идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията;
- на одитора е известно, че ръководството и когато е приложимо, лицата, натоварени с общо управление, са информирани за такова неспазване и в нарушение на законови или регулаторни изисквания не са докладвали или не са разрешили докладването на въпроса до компетентен орган в рамките на разумен период от време.

A25. При определени обстоятелства одиторът може да обмисли да се оттегли от ангажимента, при условие че това е разрешено от закон или нормативна разпоредба, когато, например, ръководството или лицата, натоварени с общо управление, не предприемат коригиращите действия, които той счита за целесъобразни при конкретните обстоятелства, или идентифицираното или подозирано неспазване на изискванията поражда въпроси относно почтеността на ръководството или лицата, натоварени с общо управление дори когато случаят на неспазване на изискванията не е съществен за финансовия отчет. Одиторът може да счете за подходящо да получи правен съвет, за да реши дали оттеглянето от ангажимента е целесъобразно. Когато одиторът реши, че оттеглянето от ангажимента би било целесъобразно, това му действие не замества изпълнението на други отговорности съгласно закон, нормативна разпоредба или приложими етични изисквания да отговори на идентифициран или подозиран случай на неспазване на изискванията. Нещо повече, параграф A9 от МОС 220[14] посочва, че някои етични изисквания може да задължават предходния одитор, при искане от страна на предложения нов одитор, да му предостави информация относно случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби.

Комуникиране и докладване на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията

Потенциални последствия от идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията за одиторския доклад (вж. параграфи 26 - 28)

A26. Идентифицираното или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби се комуникира в одиторския доклад, когато одиторът модифицира мнението си в съответствие с параграфи 26 – 28. При определени други обстоятелства одиторът може да комуникира идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията в одиторския доклад, например:

[14] МОС 220, *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*.

- когато одиторът има други отговорности за докладване, в допълнение към отговорностите на одитора съгласно МОС, както е предвидено от параграф 43 на МОС 700 (преработен);
- когато одиторът реши, че идентифицираното или подозирано неспазване на изискванията представлява ключов одиторски въпрос и съответно комуникира този въпрос в съответствие с МОС 701[15], освен ако не е приложим параграф 14 от този МОС; или
- в изключителни случаи, когато ръководството или лицата, натоварени с общо управление, не предприемат коригиращите действия, които одиторът счита за целесъобразни при конкретните обстоятелства, а оттеглянето от ангажимента не е възможно (вж. параграф А25), одиторът може да обмисли да опише идентифицираното или подозирано неспазване на изискванията в параграф „Други въпроси" в съответствие с МОС 706 (преработен)[16].

А27. Възможно е закон или нормативна разпоредба да възпрепятства публичното оповестяване на конкретен въпрос от страна на ръководството, лицата, натоварени с общо управление или одитора. Така например, закон или нормативна разпоредба може изрично да забранява комуникацията или друго действие, което би могло да попречи на разследване от страна на компетентен орган на действително извършено или подозирано незаконно деяние, включително забрана предприятието да бъде предупредено. Когато одиторът възнамерява да комуникира случай на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията в одиторския доклад при обстоятелствата, изложени в параграф А26 или в други ситуации, такъв закон или нормативна разпоредба може да има последствия за възможността на одитора да опише въпроса в одиторския доклад или при определени обстоятелства да издаде одиторския доклад. В такива случаи одиторът може да обмисли получаването на правен съвет, за да определи целесъобразния начин на действие.

Докладване за случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията до компетентен орган извън предприятието (вж. параграф 29)

А28. Докладването за случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията до компетентен орган извън предприятието може да се изисква или да е целесъобразно при конкретните обстоятелства, защото:

---

[15] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

[16] МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*

(а) закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания задължават одиторът да докладва (вж. параграф А29)

(б) одиторът е решил, че докладването е целесъобразното действие, за да се отговори на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията в съответствие с приложимите етични изисквания (вж. параграф А30); или

(в) закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания предоставят на одитора правото да постъпи по този начин (вж. параграф А31).

А29. В някои юрисдикции закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания може да изискват одиторът да докладва случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието. Така например, в някои юрисдикции съществуват законови изисквания одиторът на финансова институция да докладва случаи или подозрения за случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до надзорен орган. Също така, неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби може да стане причина за неправилно отчитане и/или неправилно докладване и в някои юрисдикции от одитора може да се изисква да докладва неправилните отчитания и/или неправилните докладвания до компетентен орган в случаите, когато ръководството или лицата, натоварени с общо управление, не предприемат корективни действия.

А30. В други случаи приложимите етични изисквания може да изискват одиторът да реши дали докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието представлява целесъобразно действие при конкретните обстоятелства. Така например, Кодексът на СМСЕС изисква одиторът да предприеме стъпки, за да отговори на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби и да реши дали са необходими допълнителни действия, които е възможно да включват и докладване до компетентен орган извън предприятието[17]. Кодексът на СМСЕС пояснява, че това докладване няма да се счита за нарушаване на задължението за конфиденциалност съгласно Кодекса на СМСЕС[18].

А31. Дори ако закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания не съдържат изисквания, които да адресират докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване, те може да

---

[17] Вж., например, параграфи 360.21 А1 и 360.25 А1–И360.27от Кодекса на СМСЕС.

[18] Вж., например, параграфи И114.1–114.1 А1 и И360.26 от Кодекса на СМСЕС.

предоставят на одитора правото да докладва такива случаи до компетентен орган извън предприятието. Така например, при одита на финансовите отчети на финансови институции, одиторът може да има право съгласно закон или нормативна разпоредба да обсъжда въпроси като идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията с надзорен орган.

A32. При други обстоятелства докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието може да е възпрепятствано от задължението на одитора за конфиденциалност, наложено от закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания.

A33. Вземането на решението, изисквано от параграф 29, може да включва сложни съображения и професионални преценки. Съответно одиторът може да обмисли дали да не се консултира вътрешнофирмено (например, в рамките на фирмата или на фирма, част от мрежата от фирми) или, при условия на конфиденциалност, с регулаторен орган или професионална организация (освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба или ако би нарушило задължението за конфиденциалност). Одиторът може да обмисли също така и получаването на правен съвет, за да разбере възможностите, които са на негово разположение, както и професионалните и законови последствия от предприемането на определен курс на действие.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

A34. Одиторът на предприятие от публичния сектор може да е задължен да докладва относно идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията до законодателен или друг контролен орган или да докладва тези случаи в одиторския си доклад.

Документация (вж. параграф 30)

A35. Документацията на одитора за констатации относно случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, може да включва, например:

- копия на записи или документи;
- протоколи от обсъждания, проведени с ръководството, с лицата, натоварени с общо управление или с лица извън предприятието.

A36. Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания може да определят и допълнителни изисквания по отношение на

документацията относно случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби[19].

[19] Вж., например, параграф ИЗ60.28 от Кодекса на СМСЕС.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 260 (ПРЕРАБОТЕН) КОМУНИКАЦИЯ НА ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

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 да бъдат комуникирани	14–17
Процесът на комуникация	18–22
Документация	23
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Лица, натоварени с общо управление	A1–A8
Въпроси, които да бъдат комуникирани	A9–A36
Процесът на комуникация	A37–A53
Документация	A54
Приложение 1: Специфични изисквания в 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 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, 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 отговорността на одитора да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, при извършване на одит на финансовите отчети. Въпреки, че настоящият МОС се прилага независимо от управленската структура или размера на предприятието, конкретни съображения са в сила, когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, както и в случая на регистрирани за търгуване на борсата 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 функции по общо управление.

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 и 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 важността на ефективната двустранна комуникация по време на одита на финансовия отчет, настоящият МОС предоставя комплексна обща рамка за комуникация на одитора с лицата, натоварени с общо управление, и идентифицира някои специфични въпроси, които да бъдат комуникирани с тях. Допълнителни 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 265[1] установява специфични изисквания по отношение на комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, на съществени недостатъци във вътрешния контрол, които одиторът е идентифицирал по време на одита. Може да се изисква комуникирането и на допълнителни въпроси, които не се изискват от настоящия или от други МОС, но които са обект на изискванията на закон или нормативна разпоредба, на договор с предприятието или съгласно допълнителни изисквания, приложими по отношение на конкретния ангажимент, например, стандартите на национален професионален счетоводен орган или организация. Нищо в настоящия МОС не възпрепятства одитора да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, и всякакви други въпроси. (Вж. параграфи А33–А36)

Роля на комуникацията

4. Настоящият МОС се фокусира основно върху комуникациите от одитора към лицата, натоварени с общо управление. Независимо от това, ефективната двустранна комуникация е важна за оказване на съдействие на:

   (а) одитора и лицата, натоварени с общо управление, при получаването на разбиране по въпроси, свързани с одита, в съответния контекст 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 подпомогнат одитора при получаването на разбиране за предприятието и неговата среда, при

[1] МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*

идентифицирането на подходящите източници на одиторски доказателства и при предоставянето на информация за конкретни сделки и 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 неправилни отчитания във финансовия отчет.

5. Въпреки че одиторът носи отговорност за комуникиране на въпросите, изисквани от настоящия МОС, ръководството също носи отговорност за комуникирането на въпроси, свързани с общото управление с лицата, натоварени с общо управление. Комуникацията от одитора не освобождава ръководството от тази отговорност. По аналогичен начин, комуникацията от ръководството с лицата, натоварени с общо управление, на въпроси, които се изисква да бъдат комуникирани от одитора, 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 комуникирани от МОС, е неразделна част от всеки одит. МОС обаче не изискват от одитора да изпълнява процедури, чиято конкретна цел е идентифицирането на някакви други въпроси, които да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление.

7. В някои юрисдикции е възможно закон или нормативна разпоредба да ограничава комуникацията на одитора на определени въпроси с лицата, натоварени с общо управление. Закон или нормативна разпоредба може изрично да забранява комуникация или друго действие, което би могло да попречи на разследване от компетентен орган на действително или подозирано незаконно действие, включително предупреждаване на предприятието, когато например от одитора се изисква да докладва идентифицирания или подозиран случай на неспазване на изискванията до компетентен орган по силата на законодателство за противодействие на изпирането на пари. При такива обстоятелства въпросите, обект на преценка от одитора, може да са сложни и одиторът може да счете за целесъобразно да получи правна консултация.

Дата на влизане в сила

8. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

Цели

9. Целите на одитора са:

(а) да комуникира ясно с лицата, натоварени с общо управление, отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовия отчет, както и планирания обхват и време на изпълнение на одита;

(б) да получи от лицата, натоварени с общо управление, информация, имаща отношение към одита;

(в) своевременно да предостави на лицата, натоварени с общо управление, резултатите от наблюденията, направени в хода на одита, които са съществени и имат отношение към 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.

Определения

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

(а) Лица, натоварени с общо управление – Лицето(ата) или организацията(ите) (например, корпоративен попечител) с отговорност за упражняването на надзор върху стратегическата насока на развитие на предприятието и със задължения, свързани с отчетността на предприятието. Това включва надзор върху процеса на финансово отчитане. При някои предприятия в някои юрисдикции, лицата, натоварени с общо управление, могат да включват ръководния персонал, например, изпълнителните членове на органа за общо управление на предприятие от частния или публичния сектор или собственика-управител. За коментар относно разнообразието на управленски структури, вж. параграфи А1–А8.

(б) Ръководство – Лицето(ата) с изпълнителна отговорност за осъществяването на дейността на предприятието. При някои предприятия в някои юрисдикции, ръководството включва част или всички лица, натоварени с общо управление, например, изпълнителните членове на органа за общо управление или собственика-управител.

Изисквания

Лица, натоварени с общо управление

11. Одиторът следва да определи подходящото(ите) лице(а) в рамките на управленската структура на предприятието, с което(които) да комуникира. (Вж. параграфи 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 определи дали трябва да комуникира и с органа за общо управление. (Вж. параграфи 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 оперативно предприятието и никое друго лице не изпълнява функции по общо управление. В тези случаи, ако въпросите, изисквани от настоящия МОС, бъдат комуникирани с лице(а) с отговорности, свързани с изпълнителното ръководство, и това(тези) лице(а) има(т) и отговорности, свързани с общото управление, не е необходимо въпросите да бъдат обсъждани отново със същото(ите) това(тези) лице(а) в неговата(тяхната) роля на лице(а), натоварено(и) с общо управление. Тези въпроси са разгледани в параграф 16(в). Независимо от това, одиторът следва да се увери, че комуникацията с лицето(ата) с отговорности, свързани с изпълнителното ръководство, 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. параграф А8)

Въпроси, които да бъдат комуникирани

Отговорности на одитора във връзка с одита на финансов отчет

14. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовия отчет, включително, че:

    (а) одиторът отговаря за формирането и изразяването на мнение относно 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. параграфи А9–А10)

Планиран обхват и време на изпълнение на одита

15. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, общ преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита, което включва комуникиране и относно съществените рискове, идентифицирани от одитора. (Вж. параграфи А11–А16)

Съществени констатации от одита

16. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление: (Вж. параграфи А17–А18)

    (а) вижданията на одитора относно съществените качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително счетоводните политики, счетоводните приблизителни оценки и оповестяванията във финансовия отчет. Когато е приложимо, одиторът следва да обясни 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 най-подходяща за конкретната ситуация на предприятието; (вж. параграфи А19–А20)

    (б) съществените трудности, ако има такива, изпитани по време на одита; (вж. параграф А21)

    (в) освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието:

        (i) съществените въпроси, възникнали по време на одита, които са били обсъдени, или са предмет на кореспонденция, с ръководството; и (вж. параграф А22)

        (ii) писмените изявления, поискани от одитора;

    (г) обстоятелства, които оказват влияние върху формата и съдържанието на одиторския доклад, ако има такива; и (вж. параграфи А23–А25)

    (д) други съществени въпроси, възникнали по време на одита, които съгласно професионалната преценка на одитора имат отношение към надзора върху процеса на финансово отчитане. (Вж. параграфи А26–А28)

Независимост на одитора

17. В случая на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление:

    (а) изявление, че екипът по ангажимента и съобразно случая други лица във фирмата, фирмата и, когато е приложимо, фирмите, част от мрежата от фирми, са спазили приложимите етични изисквания относно независимостта; и

        (i) всички взаимоотношения и други въпроси между фирмата, фирмите, част от мрежата от фирми и предприятието, които съгласно професионалната преценка на одитора, биха могли разумно да бъдат разглеждани като свързани с независимостта. Това следва да включва общите възнаграждения, фактурирани през периода, обхванат от финансовия отчет, за одиторски и други, различни от одита, услуги, предоставени от фирмата и от фирмите, част от мрежата от фирми, на предприятието или на компонентите, контролирани от предприятието. Тези възнаграждения следва да бъдат разпределени към категории, които са подходящи, за да помогнат на лицата, натоварени с общо управление, да оценят ефекта от услугите върху независимостта на одитора; и

        (ii) по отношение на заплахи за независимостта, които не са на приемливо ниво, действията, предприети за адресиране на заплахите, включително действията, предприети за елиминиране на обстоятелствата, които създават заплахите, или прилагането на предпазни мерки за намаляване на заплахите до приемливо ниво. (Вж. параграфи А29–А32)

Процесът на комуникация

Установяване на процес на комуникация

18. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, формата, времето на провеждане и очакваното общо съдържание на комуникациите. (Вж. параграфи А37–А45)

Форми на комуникация

19. Одиторът следва да 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. параграфи А46–А48)

20. Одиторът следва да 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 следва да комуникира своевременно с лицата, натоварени с общо управление. (Вж. параграфи А49–А50)

Адекватност на процеса на комуникация

22. Одиторът следва да оцени дали двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление, е адекватна за целите на одита. Ако не е, одиторът следва да оцени ефекта, ако има такъв, върху оценката на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания и способността за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, като следва да предприеме подходящи действия. (Вж. параграфи А51–А53)

Документация

23. Когато въпроси, които настоящият МОС изисква да бъдат комуникирани, са комуникирани устно, одиторът следва да ги включи в одиторската документация, като документира също кога и с кого са били комуникирани тези въпроси. Когато въпросите са били комуникирани в писмена форма, одиторът следва да запази един екземпляр от комуникацията като част от одиторската документация.[2] (Вж. параграф А54)

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Лица, натоварени с общо управление (Вж. параграф 11)

А1. Управленските структури се различават между отделните юрисдикции и предприятия, отразявайки влияния, като например, различни културни и правни традиции, размер и характеристики на собствеността. Така например:

- В някои юрисдикции съществува надзорен (изцяло или основно неизпълнителен) съвет, който е юридически отделен от изпълнителния (управителен) съвет (двустепенна структура на

[2] МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11 и А6

управление). В други юрисдикции, както надзорните, така и изпълнителните функции, са правна отговорност на един и същ, единен, орган (едностепенна структура на управление).

- В някои предприятия лицата, натоварени с общо управление, заемат длъжности, които са неразделна част от правната структура на предприятието, например директори на дружеството. В други, например в някои държавни предприятия, с общото управление е натоварен орган, който не е част от предприятието.
- В определени 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, носят отговорност за одобряване[3] финансовите отчети на предприятието (в други случаи, ръководството носи тази отговорност).

A2. В повечето предприятия, общото управление е колективна отговорност на орган за общо управление, като например, съвет на директорите, надзорен съвет, съдружници, собственици, управителна комисия, 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 общото управление е колективна отговорност, подгрупа, като например одитния комитет или дори отделно лице, може да бъде натоварено с конкретни задачи в подкрепа на органа за общо управление при изпълнението на неговите отговорности. По същия начин, подгрупа или отделно лице може да има конкретни, правно установени отговорности, които се различават от тези на органа за общо управление.

A3. Това разнообразие означава, че не е възможно настоящият МОС да конкретизира за всички одити лицето(ата), с което(които) одиторът трябва да комуникира определени въпроси. Също така, в някои случаи подходящото(ите) лице(а), с което(които) ще се комуникира, може да не е(са) ясно разграничимо(и) 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 нестопанска цел и някои държавни предприятия. В тези случаи може да е необходимо одиторът да обсъди и договори с договарящата страна съответното(ите) лице(а), с което(които) да комуникира. При вземането на решение с кого да комуникира, от значение е разбирането на одитора за управленската структура и процесите на предприятието, получено в съответствие с МОС 315 (преработен)[4]. Подходящото лице или лица, с които да се комуникира, може да са различни в зависимост от въпроса, който ще бъде комуникиран.

A4. МОС 600 включва специфични въпроси, които да бъдат комуникирани от одиторите на група с лицата, натоварени с общо управление.[5] Когато предприятието е компонент на група, подходящото лице или лица, с които одиторът на компонента комуникира зависят от обстоятелствата, свързани с конкретния

---

[3] Както е описано в параграф А68 от МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, носенето на отговорност за одобряване в този контекст означава разполагането с правомощия да се достигне до заключение, че всички компоненти (отделни отчети), съставляващи финансовия отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени.

[4] МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*

[5] МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, параграф 49

ангажимент и въпросите, които ще бъдат комуникирани. В някои случаи, няколко компонента могат да изпълняват едни и същи дейности в рамките на една и съща система за вътрешен контрол и прилагайки едни и същи счетоводни практики. Когато лицата, натоварени с общото управление на тези компоненти, са едни и същи (например, общ съвет на директорите), дублирането може да бъде избегнато посредством успоредната работа с тези компоненти за целите на комуникацията.

Комуникация с подгрупа от лица, натоварени с общо управление (Вж. параграф 12)

A5. 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 органа за общо управление;
- естеството на въпроса, предмет на комуникацията;
- приложимите законови 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, и с органа за общо управление, одиторът може да бъде повлиян от одиторската оценка за това, доколко ефективно и по подходящ начин подгрупата комуникира съответната информация с органа за общо управление. При договарянето на условията на ангажимента одиторът може да посочи изрично, че одиторът си запазва правото да комуникира директно с органа за общо управление, освен ако това не е забранено съгласно закон или нормативна разпоредба.

A7. Одитни комитети (или сходни подгрупи с различни наименования) съществуват в много юрисдикции. Въпреки, че техните конкретни правомощия и функции може да се различават, комуникацията с одитния комитет, където съществува такъв, се превърна в ключов елемент от комуникацията на одитора с лицата, натоварени с общо управление. Принципите на доброто общо управление предполагат, че:

- одиторът ще бъде канен 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;
- минимум един път в годината одитният комитет ще провежда среща с одитора без присъствието на ръководството.

Когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието (Вж. параграф13)

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(ата), отговорно(и) за управлението, може да не осигури по подходящ начин информация за всички лица, с които в противен случай одиторът би комуникирал в тяхното качество на лица, натоварени с общо управление. Например в дружество, в което всички директори участват в ръководството на предприятието, някои от тези директори (например, този, който отговаря за маркетинга) може да не знаят за съществени въпроси, обсъдени с друг директор (например, с този, отговорен за изготвянето на финансовия отчет).

Въпроси, които да бъдат комуникирани

Отговорности на одитора във връзка с одита на финансов отчет (Вж. параграф 14)

A9. Отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовия отчет често се включват в писмото за поемане на ангажимент или в друга подходяща форма на писмено споразумение, което отразява договорените условия по ангажимента.[6] Възможно е закон, нормативна разпоредба или управленската структура на предприятието да изисква лицата, натоварени с общо управление, да договарят условията на ангажимента с одитора. Когато случаят не е такъв, предоставянето на лицата, натоварени с общо управление, на екземпляр от писмото за поемане на ангажимент или на друга подходяща форма 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, насочен към изразяването на мнение относно финансовия отчет. Следователно, въпросите, които МОС изисква да бъдат комуникирани, включват съществените въпроси, възникнали в хода на одита на финансовия отчет, които са от значение за лицата, натоварени с общо управление, при осъществяването на надзора върху процеса на финансово отчитане;
- факта, че МОС не изискват от одитора да разработва процедури с цел идентифициране на допълнителни въпроси, които да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление;
- когато е приложим МОС 701[7], отговорностите на одитора за определянето и комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад;
- когато е приложимо, отговорността на одитора за комуникирането на специфични въпроси, изисквани съгласно закон или нормативна разпоредба, съгласно договор с предприятието или съгласно допълнителни изисквания, приложими към конкретния ангажимент, например, стандартите на национален професионален счетоводен орган или организация.

A10. Закон или нормативна разпоредба, договорът с предприятието или допълнителните изисквания, приложими към ангажимента, могат да предвиждат по-разширена 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 от фирма, част от мрежата от фирми, 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 изпълнение на одита (Вж. параграф 15)

A11. Комуникацията относно планирания обхват и време на провеждане на одита може:

(а) да помогне на лицата, натоварени с общо управление, да разберат по-добре последиците от работата на одитора, да обсъдят с одитора въпроси, свързани с риска и концепцията за ниво на същественост и да идентифицират области, в които биха могли да изискат от одитора да изпълни допълнителни процедури; и

(б) да помогне на одитора да разбере по-добре предприятието и неговата среда.

---

[6] Вж. параграф 10 от МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*.

[7] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

A12. Комуникирането на съществените рискове, идентифицирани от одитора, помага на лицата, натоварени с общо управление, да разберат тези въпроси и причините, поради които те изискват специално разглеждане от страна на одитора. Комуникацията относно съществените рискове може да помогне на лицата, натоварени с общо управление, да изпълнят своите отговорности да осъществят надзор върху процеса на финансово отчитане.

A13. Въпросите, предмет на комуникация, може да включват:

- как одиторът предлага да адресира съществените рискове от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка;
- как одиторът планира да разгледа области с по-високо оценени рискове от съществени неправилни отчитания;
- подхода на одитора към вътрешния контрол, имащ отношение към одита;
- прилагането на концепцията за ниво на същественост в контекста на одита;[8]
- естеството и степента на специализираните умения или знания, необходими за изпълнение на планираните одиторски процедури или оценяване на резултатите от одита, включително използването на експерт на одитора;[9]
- когато е приложим МОС 701, предварителните виждания на одитора относно области, които е възможно да са области на значително внимание от страна на одитора при одита и следователно е възможно да са ключови одиторски въпроси;
- планирания от одитора подход за разглеждане на последствията върху отделните компоненти и оповестяванията от съществени промени в приложимата обща рамка за финансово отчитане или средата, в която функционира предприятието, финансовото му състояние или неговата дейност.

A14. Други въпроси, свързани с планирането, които може да е подходящо да бъдат обсъдени с лицата, натоварени с общо управление, включват:

- когато предприятието има звено за вътрешен одит, как външният одитор и вътрешните одитори могат да работят 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;[10]
- вижданията на лицата, натоварени с общо управление, за:
  - подходящото(ите) лице(а) в рамките на управленската структура на предприятието, с което(които) да се осъществява комуникацията;
  - разпределението на отговорностите между лицата, натоварени с общо управление, и ръководството;
  - целите и стратегиите на предприятието и свързаните с тях бизнес рискове, които могат да доведат до съществени неправилни докладвания;

---

[8] МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*

[9] Вж. МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*

[10] МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори*, параграфи 20 и 31

  - въпроси, които лицата, натоварени с общо управление, считат за изискващи особено внимание по време на одита, както и области, във връзка с които те изискват изпълнението на допълнителни процедури;
  - съществените комуникации между предприятието и регулаторните органи;
  - други въпроси, които според лицата, натоварени с общо управление, могат да окажат влияние върху одита на финансовия отчет.

- нагласите, информираността и действията на лицата, натоварени с общо управление, във връзка с: (а) вътрешния контрол на предприятието и значението му за предприятието, включително как лицата, натоварени с общо управление, осъществяват надзор върху ефективността на вътрешния контрол, и (б) разкриването на случаи на измама или възможността от възникване на такива случаи;
- действията на лицата, натоварени с общо управление, в отговор на развитието в областта на счетоводните стандарти, практиките за корпоративно управление, правилата за регистрация на фондовата борса и свързаните с това въпроси, както и ефекта от тези развития върху, например цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително:
  - уместността, надеждността, съпоставимостта и разбираемостта на информацията, представена във финансовия отчет; и
  - преценката относно това дали финансовият отчет не е повлиян негативно от включването на информация, която не е уместна или която замъглява правилното разбиране на оповестените въпроси.
- отговорите на лицата, натоварени с общо управление, на предишни комуникации с одитора.
- документите, съставляващи другата информация (съгласно дефиницията в МОС 720 (преработен)) и планирания начин и момент на публикуване на тези документи. Когато одиторът очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад, обсъжданията с лицата, натоварени с общо управление може да включват също действията, които биха могли да са целесъобразни или необходими, в случай че одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в другата информация, получена след датата на одиторския доклад.

A15. Макар комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, да може да помогне на одитора да планира обхвата и времето на изпълнение на одита, тя не променя изключителната отговорност на одитора за изготвянето на цялостна стратегия и план на одита, в това число за естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които са необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

A16. При комуникирането с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с планирания обхват и време на изпълнение на одита, е необходимо да се внимава, така че да не се компрометира ефективността на одита, особено в случаите, когато част или всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието. Така например, комуникирането на естеството и времето на изпълнение на детайлните одиторски процедури може да намали ефективността на тези процедури, като ги направи твърде предсказуеми.

Съществени констатации от одита (Вж. параграф 16)

A17. Комуникирането на констатациите от одита може да включва изискването на допълнителна информация от лицата, натоварени с общо управление, за да се допълнят получените одиторски

доказателства. Така например, одиторът може да потвърди, че лицата, натоварени с общо управление, имат същото разбиране за фактите и обстоятелствата, свързани с конкретни сделки или събития.

A18. Когато е приложим МОС 701, комуникациите с лицата, натоварени с общо управление, изисквани съгласно параграф 16, както и комуникацията относно идентифицираните от одитора съществените рискове, изисквана съгласно параграф 15, са особено важни, за да може одиторът да определи въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора и които поради това е възможно да са ключови одиторски въпроси.[11]

Съществени качествени аспекти на счетоводните практики (Вж. параграф 16(а))

A19. Общите рамки за финансово отчитане обикновено допускат предприятието да прави счетоводни приблизителни оценки и преценки относно счетоводните политики и оповестяванията във финансовия отчет, например, във връзка с използването на допускания при разработването на счетоводни приблизителни оценки. Наред с това, законодателството, нормативна разпоредба или общите рамки за финансово отчитане може да изискват оповестяване на обобщена информация за значимите счетоводни политики или да правят препратка към „критично важни счетоводни приблизителни оценки" или „критично важни счетоводни политики и практики", за да се идентифицира и предостави допълнителна информация за потребителите относно най-трудните, субективни или сложни преценки, направени от ръководството при изготвянето на финансовия отчет.

A20. В резултат на това, вижданията на одитора относно субективните аспекти на финансовия отчет може да са особено важни за лицата, натоварени с общо управление, при изпълнение на техните отговорности за осъществяване на надзор върху процеса на финансово отчитане. Така например, във връзка с въпросите, описани в параграф A19, възможно е лицата, натоварени с общо управление, да проявяват интерес към вижданията на одитора относно степента, в която сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху избора или прилагането на методите, предположенията и данните, използвани при изготвянето на значима приблизителна счетоводна оценка, както и оценката на одитора относно това дали точковата приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания във финансовия отчет са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане. Откритата и конструктивна комуникация за съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието може да включва също коментари относно приемливостта на съществените счетоводни практики и относно качеството на оповестяванията. Когато е приложимо, това може да включва дали съществена счетоводна практика на предприятието, свързана с приблизителните счетоводни оценки, е счетена от одитора за не най-подходяща за конкретните обстоятелства на предприятието, например, когато алтернативен приемлив метод за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка би бил според преценката на одитора по-подходящ. Приложение 2 идентифицира въпроси, които биха могли да бъдат включени в тази комуникация.

Съществени трудности, изпитани в хода на одита (Вж. параграф 16(б))

A21. Съществените трудности, изпитани в хода на одита, може да включват такива проблеми, като:

- съществени закъснения от страна на ръководството, недостъпност на персонала на предприятието или нежелание на ръководството да предостави информация, необходима, за да може одиторът да изпълни одиторските процедури;

[11] МОС 701, параграфи 9–10

- неразумно кратко време, в рамките на което да бъде приключен одитът;
- значителни, неочаквани усилия, необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства;
- недостъпност или липса на очаквана информация;
- ограничения наложени върху одитора от ръководството;
- нежелание на ръководството да изготви или да удължи валидността на своята оценка относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, когато такава е била поискана.

В някои ситуации е възможно тези трудности да представляват ограничение в обхвата, което води до модифициране на одиторското мнение.[12]

Съществени въпроси, които са обсъдени или са предмет на кореспонденция с ръководството (Вж. параграф 16(в)(i))

A22. Съществените въпроси, които са обсъдени или са предмет на кореспонденция с ръководството може да включват въпроси като:

- значими събития или сделки, възникнали или осъществени през годината;
- икономически условия, оказващи влияние върху предприятието, както и бизнес планове и стратегии, които могат да повлияят върху рисковете от съществени неправилни докладвания;
- 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 по отношение на счетоводни практики, прилагането на одиторските стандарти или възнаграждението за одита или за други услуги;
- съществени въпроси, по които е имало разногласия с ръководството, с изключение на случаите на първоначални различия в мнението, дължащи се на непълнота във фактите или първоначалната информация, които са разрешени на по-късен етап чрез получаването от одитора на уместни факти или информация.

Обстоятелства, които оказват влияние върху формата и съдържанието на одиторския доклад (Вж: параграф 16(г))

A23. МОС 210 изисква одиторът да договори условията на ангажимента с ръководството или съобразно случая, с лицата, натоварени с общо управление.[13] Договорените условия на ангажимента за одит се изисква да бъдат документирани в писмо за поемане на одиторски ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение и включват, наред с другото, препратка към очакваната форма и съдържание на одиторския доклад.[14] Както е обяснено в параграф А9, ако условията на ангажимента не са договорени с лицата, натоварени с общо управление, одиторът може да предостави на лицата, натоварени с общо управление, копие от писмото за ангажимент, за да комуникира въпроси, имащи

---

[12] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

[13] МОС 210, параграф 9

[14] МОС 210, параграф 10

отношение към одита. Комуникацията, изисквана от параграф 16(г), има за цел да информира лицата, натоварени с общо управление, относно обстоятелства, при които е възможно одиторският доклад да се различава от очакваната си форма и съдържание или да включва допълнителна информация относно извършения одит.

A24. Обстоятелствата, при които от одитора се изисква или одиторът може да счете на други основания за необходимо да включи допълнителна информация в одиторския доклад в съответствие с МОС и за които се изисква комуникация с лицата, натоварени с общо управление, включват случаите, когато:

- одиторът очаква да модифицира мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705 (преработен);[15]
- съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, е докладвана в съответствие с МОС 570 (преработен);[16]
- ключови одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701;[17]
- одиторът счита за необходимо да включи параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в съответствие с МОС 706 (преработен)[18] или други МОС изискват одиторът да постъпи по този начин.
- одиторът е достигнал до заключение, че е налице некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация в съответствие с МОС 720 (преработен)[19].

При такива обстоятелства, одиторът може да счете за целесъобразно да предостави на лицата, натоварени с общо управление, проект на одиторския доклад, за да улесни обсъждането на начина, по който тези въпроси ще бъдат адресирани в одиторския доклад.

A25. В редките случаи, в които одиторът възнамерява да не включва името на съдружника, отговорен за ангажимента, в одиторския доклад в съответствие с МОС 700 (преработен), от одитора се изисква да обсъди това свое намерение с лицата, натоварени с общо управление, за да ги информира за оценката си относно вероятността и сериозността на съществената заплаха за личната безопасност.[20] Одиторът може да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, и при обстоятелства, когато одиторът избира да не включва описание на отговорностите на одитора в текста на одиторския доклад, както това е разрешено съгласно МОС 700 (преработен).[21]

Други съществени въпроси, имащи отношение към процеса на финансово отчитане (Вж. параграф 16(д))

A26. МОС 300[22] отбелязва, че като резултат от неочаквани събития, промени в условията или получени одиторски доказателства от одиторските процедури, може да е необходимо одиторът да модифицира общата одиторска стратегия и плана на одита и в тази връзка планираното естество, време на

---

15 МОС 705 (преработен), параграф 30

16 МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*, параграф 25(г)

17 МОС 701, параграф 17

18 МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*, параграф 12

19 МОС 720 (преработен), Отговорности на одитора относно друга информация, параграф 18(а)

20 МОС 700 (преработен), параграфи 46 и A63

21 МОС 700 (преработен), параграф 41

22 МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*, параграф A15

изпълнение и обхват на допълнителните одиторски процедури, на базата на преразгледаната преценка на оценените рискове. Одиторът може да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с такива въпроси, например, като актуализация на първоначалните дискусии относно планирания обхват и време на изпълнение на одита.

A27. Други съществени въпроси, възникващи по време на одита, които имат пряко отношение към лицата, натоварени с общо управление, при осъществяването на надзор върху процеса на финансово отчитане, може да включват такива въпроси, като съществени неправилни докладвания в другата информация, които са били коригирани.

A28. До степента, в която не са вече адресирани от изискванията в параграфи 16(а)–(г) и свързаните с тях материали за приложение, одиторът може да обмисли комуникирането във връзка с други въпроси, обсъдени или разгледани от лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, в случай че такова лице е назначено, в съответствие с МОС 220.[23]

Независимост на одитора (Вж. параграф 17)

A29. От одитора се изисква да спазва приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, свързани с ангажиментите за одит на финансови отчети.[24]

A30. Комуникацията относно взаимоотношения и други въпроси и как заплахите за независимостта, които не са на приемливо нива са били адресирани варира в зависимост от обстоятелствата на ангажимента и по принцип адресира заплахите за независимостта, предпазните мерки за намаляване на заплахите и мерките за елиминиране на обстоятелствата, които създават заплахите.

A31. Приложимите етични изисквания или закон, или нормативна разпоредба също може да посочва конкретни комуникации с лицата, натоварени с общо управление, при обстоятелства, при които са идентифицирани нарушения на изискванията за независимост. Така например, *Международният етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС) изисква одиторът да комуникира писмено с лицата, натоварени с общо управление, относно евентуално нарушение и мерките, които фирмата е предприела или предлага да предприеме.[25]

A32. Изискванията за комуникиране, свързани с независимостта на одитора, които са приложими в случай на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, може да са подходящи и при някои други предприятия, включително такива, които може да са от значителен обществен интерес, например, поради това, че имат голям брой и широк кръг заинтересовани страни или вземайки под внимание естеството и размера на бизнеса. Примерите за такива предприятия може да включват финансови институции (като банки, застрахователни компании и пенсионни фондове), както и други субекти, като например, благотворителни организации. От друга страна, възможно е да има ситуации, при които комуникациите относно независимостта може да не са уместни, например, когато всички лица, натоварени с общо управление, са информирани за съответните факти посредством дейностите си в качеството на участници в ръководството на предприятието. Твърде вероятно случаят ще е такъв, когато предприятието се управлява от собственика си, а фирмата на одитора и фирмите, част от

---

[23] Вж. параграфи 19–22 и А24–А34 от МОС 220, *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*

[24] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 14

[25] Вж. например, параграфи И400.80–И400.82 и И400.84 от Кодекса на СМСЕС

мрежата от фирми, имат ограничени взаимоотношения с предприятието извън одита на финансовия отчет.

Допълнителни въпроси (Вж. параграф 3)

A33. Надзорът над ръководството от страна на лицата, натоварени с общо управление, включва гарантиране, че предприятието е проектирало, внедрило и поддържа подходящ вътрешен контрол по отношение надеждността на финансовото отчитане, ефективността и ефикасността на операциите и спазването на приложимите закони и нормативни разпоредби.

A34. На одитора могат да станат известни допълнителни въпроси, които не е задължително да са свързани с надзора върху процеса на финансово отчитане, но които, независимо от това, е вероятно да са съществени за отговорностите на лицата, натоварени с общо управление, при осъществяването на надзор върху стратегическата насока на развитие на предприятието или задълженията на предприятието, свързани с отчетността. Тези въпроси може 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.

A35. 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, с подходящото ниво на управление, освен ако при конкретните обстоятелства това не е уместно.

A36. Ако бъде комуникиран допълнителен въпрос, може да е подходящо одиторът да информира лицата, натоварени с общо управление, че:

(а) идентифицирането и комуникирането на такива въпроси е от второстепенно значение спрямо целта на одита, която е да се формира мнение относно финансовия отчет;

(б) не са изпълнявани процедури във връзка с въпрос, различен от въпрос, който е необходим за формирането на мнение относно финансовия отчет; и

(в) не са изпълнявани процедури, за да се установи дали съществуват и други подобни въпроси.

Процесът на комуникация

Установяване на процес на комуникация (Вж. параграф 18)

A37. Ясната комуникация на отговорностите на одитора, на планирания обхват и време на изпълнение на одита, както и на очакваното общо съдържание на комуникациите, помага за установяване на база за ефективна двустранна комуникация.

A38. 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 която ще бъде осъществена комуникацията;
- лицето(ата) в екипа по ангажимента и между 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 имат отношение към одита,

например, стратегически решения, които могат да окажат съществено влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, подозрения за измама или разкриване на случаи на измама, както и опасения, свързани с почтеността или компетентността на висшето ръководство;

- процеса на предприемане на действия и обратната информация по въпроси, комуникирани от одитора;
- процеса на предприемане на действия и обратната информация по въпроси, комуникирани от лицата, натоварени с общо управление.

A39. Процесът на комуникация е различен при различните обстоятелства, 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 A52)

Съображения, специфични за по-малките предприятия

A40. В случая с одити на по-малки предприятия, одиторът може да комуникира по един по-малко формален начин с лицата, натоварени с общо управление, отколкото в случая с регистрирани за търгуване на борсата или по-големи предприятия.

Комуникация с ръководството

A41. Възможно е много въпроси да бъдат обсъждани 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 финансовия отчет.

A42. 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 аналогичен начин, когато предприятието има звено за вътрешен одит, одиторът може да обсъди въпросите с вътрешния одитор преди да ги комуникира с лицата, натоварени с общо управление.

Комуникация с трети лица

A43. От лицата, натоварени с общо управление, може да се изисква по силата на закон или нормативна разпоредба, или те може да решат, 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, може да се окаже важно при конкретните обстоятелства 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) ограничения върху оповестяването или разпространението сред трети лица.

А44. В някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да изисква от одитора, например:

- да уведоми регулаторен или правоприлагащ орган за определени въпроси, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление. Така например, в някои държави одиторът е задължен да докладва за неправилни отчитания на органите, когато ръководството и лицата, натоварени с общо управление, не предприемат корективни действия;
- да предостави копия от определени доклади, изготвени за лицата, натоварени с общо управление, на съответните регулаторни или финансиращи органи или на други органи, като например, централизиран орган в случая на някои предприятия от публичния сектор; или
- да направи публично достояние доклади, изготвени за лицата, натоварени с общо управление.

А45. Освен ако закон или нормативна разпоредба не изисква от одитора 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 постъпи по този начин.

Форми на комуникация (Вж. параграф 19)

А46. 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.

А47. В допълнение към значимостта на конкретен въпрос, формата на комуникация (например, дали да се комуникира в устна или писмена форма, степента 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 обсъждането на този въпрос ще бъде включено в одиторския доклад. Така например, когато в одиторския доклад се комуникират ключови одиторски въпроси, одиторът може да счете за необходимо да комуникира в писмен вид във връзка с въпросите, определени като ключови одиторски въпроси;
- 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;
- законовите изисквания. В някои юрисдикции местното законодателство изисква писмената комуникация с лицата, натоварени с общо 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 са настъпили съществени промени сред членовете на органа за общо управление.

A48. Когато съществен въпрос се обсъжда с отделен член измежду лицата, натоварени с общо управление, например, с председателя на одитния комитет, може да е 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. параграф 21)

A49. Своевременната комуникация по време на целия одит спомага за постигането на надежден двустранен диалог между лицата, натоварени с общо управление и одитора. Подходящото време за провеждане на комуникациите обаче е различно в зависимост от обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент. Съществените обстоятелства включват значимостта и естеството на въпроса, както и действията, които се очаква да бъдат предприети от лицата, натоварени с общо управление. Така например:

- комуникациите, свързани с въпроси, касаещи планирането, често е възможно да бъдат осъществени на ранен етап от одиторския ангажимент, а за първоначален ангажимент, биха могли да бъдат осъществени като част от договарянето на условията на ангажимента;
- може да бъде подходящо съществена трудност, изпитана в хода на одита, да бъде комуникирана 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 аналогичен 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;[26]
- когато е приложим МОС 701, одиторът може да комуникира предварителните си виждания относно ключови одиторски въпроси по време на обсъждането на планирания обхват и времето на изпълнение на одита (вж. параграф A13), като е възможно одиторът да проведе по-чести комуникации с цел допълнително обсъждане на тези въпроси, когато комуникира във връзка със съществените констатации от одита;
- комуникациите по въпроси, свързани с независимостта, може да са подходящи, когато по отношение на заплахите за независимостта и как заплахи за независимостта, които не са на приемливо ниво ще бъдат адресирани, са направени съществени преценки, например, когато се приема ангажимент за предоставяне на услуги, различни от одита, както и по време на заключителната дискусия;
- комуникациите относно констатациите от одита, включително виждания на одитора относно качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, биха могли да бъдат проведени и като част от заключителната дискусия;

[26] МОС 265, параграфи 9 и A14

- когато се одитира както финансов отчет с общо предназначение, така и финансов отчет със специално предназначение, може да е целесъобразно времето за провеждане на комуникациите да бъде координирано.

A50. Други фактори, които е възможно да имат отношение към времето на провеждане на комуникациите включват:

- размера, оперативната структура, контролната среда и правната структура на предприятието, обект на одит;
- законови задължения за комуникиране на определени въпроси в рамките на конкретен срок;
- очакванията на лицата, натоварени с общо управление, включително постигнати договорености за периодични срещи или комуникации с одитора;
- моментът, в който одиторът идентифицира определени въпроси, например, възможно е одиторът да не идентифицира навреме конкретен проблем (като неспазване на законодателството), така че да бъдат предприети превантивни мерки, но комуникирането на въпроса може да позволи предприемането на корективни действия.

Адекватност на процеса на комуникиране (Вж. параграф 22)

A51. Не е необходимо одиторът да разработва специални 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 може 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 адресирани по ефективен начин, може да е целесъобразно одиторът да отправи запитване защо не са били предприети подходящи действия и да обмисли повторното повдигане на въпроса. Така се избягва рискът от създаване на впечатление, че одиторът е удовлетворен, че въпросът е бил адекватно адресиран 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 вникнат изцяло във въпросите, повдигнати от одитора, например, степента, в която 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 отговорности, свързани с изпълнителното ръководство;
- дали двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление, отговаря на приложимите законови и регулаторни изисквания.

A52. 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 (преработен) идентифицира 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.[27] Неадекватната двустранна комуникация може да е индикация за неудовлетворителна контролна среда и да оказва влияние върху оценката на одитора за рисковете от съществено неправилно докладване. Съществува и риск, че одиторът може да не е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да формира мнение относно финансовия отчет.

A53. В случай че 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 предприемането на различни действия;
- комуникиране с трети лица (например, регулаторен орган) или с по-висшестоящ орган в управленската структура, който е извън предприятието, като собствениците на бизнеса (например, акционери в общо събрание) или отговорния министър, или парламента, в случай че става въпрос за публичния сектор.
- оттегляне от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба.

Документация (Вж. параграф 23)

A54. Документацията за комуникация, осъществена устно, може да включва копие от протоколите, изготвени от предприятието, запазени като част от одиторската документация, когато тези протоколи представляват подходящо документиране на съответната комуникация.

[27] МОС 315 (преработен), параграф A78

Приложение 1

(Вж. параграф 3)

Специфични изисквания в МСКК 1 и други МОС, които се отнасят до комуникациите с лицата, натоварени с общо управление

Настоящото приложение идентифицира параграфи в МСКК 1[1] и други МОС, които изискват комуникиране на конкретни въпроси с лицата, натоварени с общо управление. Списъкът не замества разглеждането на изискванията и свързаните с тях материали за приложение и други пояснителни материали, съдържащи се в 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* – параграф 30(а)
- МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети* – параграфи 22, 39(в)(i) и 41-43
- МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети* – параграфи 15, 20 и 23–25
- МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството* – параграф 9
- МОС 450, *Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита* – параграфи 12-13
- МОС 505, *Потвърждение от външни източници* – параграф 9
- МОС 510, *Първоначални ангажименти за одит—начални салда* – параграф 7
- МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания* – параграф 38
- МОС 550, *Свързани лица* – параграф 27
- МОС 560, *Последващи събития* – параграфи 7(б)-(в), 10(а), 13(б), 14(а) и 17
- МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие* – параграф 25
- МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)* – параграф 49
- МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори* – параграфи 20 и 31
- МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети* – параграф 46
- МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор* – параграф 17
- МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор* – параграфи 12, 14, 23 и 30

---

[1] 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*

- МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор* – параграф 12
- МОС 710, *Сравнителна информация—съответстващи данни и сравнителни финансови отчети* – параграф 18
- МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация* – параграфи 17 – 19.

Приложение 2

(Вж. параграфи 16(а), А19–А20)

Качествени аспекти на счетоводните практики

Комуникацията, изисквана от параграф 16(а) и обсъдена в параграфи А19–А20, може да включва въпроси, като:

Счетоводни политики

- Доколко счетоводните политики са подходящи за конкретните обстоятелства, отнасящи се до предприятието, като се отчита необходимостта от балансиране на разходите за предоставяне на информацията с вероятната полза за потребителите на финансовия отчет на предприятието. Когато съществуват приемливи алтернативни счетоводни политики, комуникацията може да включва идентифицирането на позиции от финансовия отчет, които са повлияни от избора на значими счетоводни политики, както и информация за счетоводните политики, прилагани от сходни предприятия.
- Първоначалният избор, както и промените в значимите счетоводни политики, включително прилагането на нови становища за счетоводство. Комуникацията може да включва: ефектите от времето и метода на приемане на промяна в счетоводната политика върху настоящата и бъдеща печалба на предприятието; както и времето на извършване на промяна в счетоводната политика във връзка с очаквани нови становища за счетоводство.
- Ефектът от значимите счетоводни политики в дискусионни или нововъзникващи области (или такива, които са уникални за дадена индустрия, особено когато липсват задължителни насоки или консенсус).
- Ефектът от времето на осъществяване на сделки и операциите във връзка с периода, в който са отразени.

Приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания

- Приложение 2 на МОС 540 (преработен) включва въпроси, които одиторът може да прецени да комуникира по отношение на съществените качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания.

Оповестявания във финансовия отчет

- Проблемните въпроси и направените във връзка с тях преценки при формулирането на особено чувствителни оповестявания във финансовия отчет (например, оповестявания, свързани с признаването на приходи, възнагражденията, предположението за действащо предприятие, последващи събития 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 от съществените рискове, експозиции и елементи на несигурност, като например, нерешени съдебни спорове, които са оповестени във финансовия отчет.
- Степента, в която влияние върху финансовия отчет оказват съществени сделки и операции, които са

извън обичайния ход на стопанска дейност на предприятието или които изглеждат необичайни по други причини. Тази комуникация може да открои:

- суми с еднократен характер, признати през периода;
- степента, в която тези сделки и операции са оповестени отделно във финансовия отчет;
- дали тези сделки или операции изглеждат като замислени с оглед постигането на определено счетоводно или данъчно третиране или на конкретна законова или регулаторна цел;
- дали формата на тези сделки или операции изглежда прекалено усложнена или случаи, в които са получени подробни консултации относно структурирането на сделката или операцията;
- случаи, в които ръководството поставя по-голям акцент върху необходимостта от определено счетоводно третиране, отколкото върху стоящата в основата на сделката или операцията икономическа същност.

- 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, оказващи влияние върху балансовите стойности, са били избрани и какъв би бил ефектът на алтернативен избор върху финансовия отчет.
- Избирателно коригиране на неправилни отчитания, например, коригирането на неправилни отчитания с ефект на увеличение на отчетената печалба, но не и на тези, които имат ефект на намаляване на отчетената печалба.

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……..А1-А4

Съществени недостатъци във вътрешния контрол……А5-А11

Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол….А12-А30

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 контрол[1], 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 (преработен) и МОС 330.[2] МОС 260 (преработен)[3] 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 неправилни отчитания.[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.

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.

---

1 МОС 315 (преработен) "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания 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 (преработен) "Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление"

4 МОС 315 (преработен), параграф 12. Параграфи А68-А73 предоставят насоки относно контролите, които са съществени за 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 неправилни отчитания във финансовия отчет; или

   (ii) липсва контрол, който е необходим за предотвратяване или своевременно разкриване и коригиране на неправилни отчитания 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)

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 А5-А11)

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 А12-А18, А27)

10. Одиторът комуникира своевременно и с ръководството с подходящо ниво на отговорност: (вж.: параграфи А19, А27)

    (а) 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 А14, А20-А21)

    (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 А22-А26)

11. Одиторът включва в писмената комуникация за съществените недостатъци във вътрешния контрол:

    (а) описание на недостатъците и обяснение на потенциалните ефекти от тях; и (вж.: параграф А28)

    (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 А29-А30)

        (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

        (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 съществените 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, неправилни отчитания, които не са предотвратени от съответните контроли на информационните технологии (ИТ);
- предварителна индикация от ръководството за неговия отговор относно тези констатации.

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 неправилно отчитане, но също и от вероятността такова неправилно отчитане да възникне и потенциалния му обхват. Следователно съществени недостатъци могат да съществуват, въпреки че одиторът не е идентифицирал неправилно отчитане 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 неправилни отчитания 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.
- 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.
- 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

неправилно отчитане, 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).
- Неправилни отчитания, 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 неправилно отчитане, 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 неправилни отчитания.[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 неправилни отчитания 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 неправилно отчитане 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 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,

---

5 МОС 315, параграф A74

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 (преработен) 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 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

---

6 МОС 260 (преработен), параграф 13.

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 изискване [7] 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 неправилни отчитания. 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 да е различна от тази за предприятие, което има проста дейност.
- Естеството на съществените недостатъци, които одиторът е идентифицирал.

---

7 МОС 230 “Одиторска документация”, параграф 14.

8 МОС 230, параграф A21.

- 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 съществения 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 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(а))

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 породи съмнение относно неговата компетентност. Съответно, може да не е подходящо да се комуникират такива недостатъци директно с ръководството.

A21. МОС 250 (преработен) 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]

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

---

9 МОС 250 (преработен) "Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансовите отчети", параграфи 23-29.

10 МОС 240 "Отговорност на одитора относно измама при одита на финансови отчети", параграф 2.

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 неправилните отчитания, 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 лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" 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 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 (преработен) 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 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:

---

11 МОС 260 (преработен), параграф 13.

- 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 съществените недостатъци 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.)

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
Предварителни дейности по ангажимента	A5-A7
Дейности по планирането	A8-A17
Документация	A18-A21
Допълнителни въпроси за разглеждане при одиторски ангажименти за първи път	A22
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 ангажименти за първи път, са упоменати отделно.

Роля и време за извършване на планирането

2. Планирането на одита включва определяне на общата одиторска стратегия за ангажимента 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 ангажимент, така че той да бъде изпълнен по ефективен и ефикасен начин;
- помага за избора на членове на екипа за ангажимента, 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 ангажимента, 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

   (в) 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 (преработен).[4]

(б) естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури на ниво твърдение за вярност, както това е дефинирано съгласно МОС 330.[5]

(в) другите планирани одиторски процедури, които се изисква да бъдат изпълнени, за да отговаря ангажиментът на изискванията на МОС. (вж.: пар. А12-А14)

10. Одиторът актуализира и променя общата одиторска стратегия и плана на одита както това е необходимо в процеса на изпълнение на одита. (вж.: пар. А15)

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. А16-А17)

Документация

12. Одиторът включва в одиторската документация:[6]

(а) общата одиторска стратегия;

(б) плана на одита; и

(в) всякакви съществени промени, направени в общата одиторска стратегия или плана на одита в процеса на одиторския ангажимент и причините за тези промени. (вж.: пар. А18-А21)

Допълнителни въпроси за разглеждане при одиторски ангажименти за първи път

13. Преди започването на одит за първи път одиторът извършва следните дейности:

---

4 МОС 315 (преработен) "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда"

5 МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове"

6 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;[7] и

(б) комуникация с предишния одитор, когато е налице смяна на одиторите, в съответствие със съответните етични изисквания. (вж.: пар. А22)

***

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 неправилни отчитания 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;
- включване на експерти;
- изпълнение на други процедури за оценка на риска.

[7] МОС 220, параграфи 12-13

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.[8]

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;
- 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.

---

8 МОС 315 (преработен), параграф 10 определя изисквания и предоставя насоки относно дискусията в екипа по ангажимента за податливостта на предприятието на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет. МОС 240 “Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети”, параграф 16 предоставя насоки относно отдаваната важност по време на тази дискусия на податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

A7. 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)

A8. 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.

A 9. 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 екип по ангажимента. 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 по-лесни. 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 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.

A13. Определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираните процедури за оценка на риска, както и на допълнителните

одиторски процедури, доколкото те се отнасят до оповестяванията, е важно в светлината както на широкия диапазон от информация, така и на нивото на детайлност, които може да се съдържат в тези оповестявания. Освен това, възможно е определени оповестявания да съдържат информация, която е получена от източници извън главната и спомагателните счетоводни книги, което също може да окаже влияние върху оценените рискове и естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, с които те да бъдат разгледани.

A14. Разглеждането на оповестяванията на ранен етап от одита помага на одитора да отдаде подходящо внимание и да планира подходящи срокове за разглеждане на оповестяванията по същия начин, както класовете сделки и операции, събития и салда по сметки. Разглеждането на ранен етап може също така да помогне на одитора да определи ефекта върху одита от:

- съществени нови или преработени оповестявания, изисквани в резултат на промени в средата, в която функционира предприятието, финансовото му състояние или дейността му (например, промяна в изискваната идентификация на сегментите и отчитане на информация по сегменти, произтичаща от съществена бизнес комбинация);
- съществени нови или преработени оповестявания, произтичащи от промени в приложимата обща рамка за финансово отчитане;
- необходимостта от участието на експерт на одитора, който да окаже съдействие при одиторските процедури, свързани с конкретни оповестявания (например, оповестявания, отнасящи се до пенсии или други задължения за доходи при пенсиониране); и
- въпроси, свързани с оповестяванията, които одиторът може да поиска да обсъди с лицата, натоварени с общо управление[9]

[9] МОС 260 (преработен), Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление, параграф A13

Промени в решенията по планирането в процеса на изпълнение на одита (вж.: пар. 10*)*

A15. 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)

A16. 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 неправилни отчитания (например, повишаване на оценения риск от съществени неправилни отчитания 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.[10]

Специфични въпроси, свързани с малки предприятия

A17. 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

[10] 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)

A18. 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.

A19. 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.

A20. 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

A21. 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 A19), 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)

A22. 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 салда[11];
- 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).

11 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 управлениео 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 ангажимента.
- 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 ангажимента, 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 [1] и, където е приложимо:
  - определяне на същественост за компоненти и комуникация с одиторите на отделните компоненти съгласно МОС 600 [2];
  - 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 неправилни отчитания.
- Влияние на оценения риск от съществени неправилни отчитания 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.
- Промени в приложимата обща рамка за финансово отчитане, например промени в счетоводни стандарти, които е възможно да са свързани със съществени нови или преработени оповестявания.

---

[1] МОС 320 „„Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита”

[2] МОС 600 „Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)”, параграфи 21-23 и 40 (в)

- Обем на сделки и операции, които могат да определят дали е по-ефективно одиторът да разчита на вътрешния контрол.
- Значението, отдавано на системата за вътрешен контрол в цялото предприятие за успешната реализация на дейността.
- Процесът или процесите, които ръководството използва за идентифициране и изготвяне на оповестяванията, изисквани от приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително оповестяванията, съдържащи информация, получена от източници извън главната и спомагателните счетоводни книги.
- 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 отделяния.
- Важни развития в отрасъла, като например промени в регулаторните разпоредби за отрасъла и наличие на нови изисквания към отчетността.
- 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 неправилни отчитания.
- 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 неправилни отчитания.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 315 (ПРЕРАБОТЕН)

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕПРАВИЛНИ ОТЧИТАНИЯ 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 неправилни отчитания 25–31

Документация 32

Приложение и други пояснителни материали

Процедури за оценка на риска и свързани дейности A1–A24

Необходимо разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за неговия вътрешен контрол A25–A121

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания A122–A151

Документация A152–A155

Приложение 1: Компоненти на вътрешния контрол

Приложение 2: Условия и събития, които могат да бъдат индикатор за рискове от съществени неправилни отчитания

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕПРАВИЛНИ ОТЧИТАНИЯ ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

Международен одиторски стандарт (МОС) 315 (преработен) *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания.

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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания.

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 неправилни отчитания.

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 А19–А20)

10. Съдружникът, отговорен за ангажимента и други основни членове на екипа по ангажимента следва да обсъдят податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания 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 А21–А24)

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 А25–А30)

    (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 А31–А35)

    (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

и счетоводните политики, използвани в съответния отрасъл; (вж. параграф А36)

(г) целите и стратегиите на предприятието и онези бизнес рискове, които биха могли да породят риск от съществени неправилни отчитания; (вж. параграфи А37–А43)

(д) оценяването и прегледа на финансовите резултати от дейността на предприятието. (вж. параграфи А44–А49)

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 А50–А73)

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 А74–А76)

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 А77–А87)

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 А88)

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 неправилни отчитания, 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 А89)

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 (Вж. параграфи А90–А92 и А95-А96):

(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 неавтоматизираните 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 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 А93–А94)

Това разбиране на информационната система, имаща отношение към финансовото отчитане, следва да включва уместните аспекти на тази система, отнасящи се до информацията, оповестена във финансовия отчет, която е получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги.

19. Одиторът следва да получи разбиране за това как предприятието комуникира ролите и отговорностите за финансовото отчитане и съществените въпроси, свързани с нея, включително: (вж. параграфи А97–А98)

(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 неправилни отчитания 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 A99–A106)

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 A107–A109)

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 A110–A112)

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 A113–A120)

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 A121)

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания

25. Одиторът следва да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания на:

    (а) ниво финансов отчет; и (вж. параграфи A122–A125)

    (б) ниво твърдение за вярност по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, (вж. параграфи A126–A131)

    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,

[1] МОС 610 (преработен 2013 г.) *Ползване работата на вътрешните одитори*, параграф 14(а), дефинира термина „функция „вътрешен одит"" за целите на МОС.

включително за съответните контроли, свързани с рисковете, както и чрез разглеждане на класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания (включително количествените и качествени аспекти на тези оповестявания) във финансовия отчет; (вж. параграфи А132–А136)

(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 А137–А139)

(г) да прецени вероятността от неправилно отчитане, включително възможността за множество неправилни отчитания, и дали потенциалното неправилно отчитане може да доведе до съществено неправилно отчитане. (Вж. параграф А140).

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 А141–А145)

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 А146–А148)

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 А149–А151)

Преразглеждане на оценката на риска

31. Оценката на одитора за рисковете от съществени неправилни отчитания 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 А152)

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

[2] МОС 230 *Одиторска документация*, параграфи 8–11 и А6

на информация, от която е получено разбирането; и изпълнените процедури за оценка на риска;

(в) Идентифицираните и оценени рискове от съществени неправилни отчитания 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 A153–A156)

***

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 неправилни отчитания;
- 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, свързани със суми или оповестявания във финансовия отчет, на които може да е необходимо да се обърне специално внимание по време на одита, например: сделки със свързани лица или оценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие; или когато преценява бизнес целта на сделките и операциите;
- разработва очаквания, които да бъдат ползвани при изпълнението на аналитични процедури;
- отговаря на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, включително при разработването и изпълнението на

[3] МОС 320 *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*

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 неправилни отчитания. 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 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. Рисковете, 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания. Примерите за такива процедури включват:

---

[4] МОС 240 *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*, параграфи 13–25

- 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.

- Отправяне 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))

А6. 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.

А7. Одиторът може също да получи информация или различна гледна точка при идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания, 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 260 (преработен)[5] 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 инициирането, 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,

[5] МОС 260 (преработен), *Комуникация с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 4(б)

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.

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 неправилни отчитания 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".

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 неправилни отчитания, 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(а))

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.

6 Съответните изисквания се съдържат в МОС 610 (преработен 2013 г.).

7 МОС 240, параграф 20

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 неправилни отчитания, 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 при идентифицирането на рискове от съществени неправилни отчитания, особено рискове от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания. Съответно, в такива случаи, преценката на другата информация, събрана при идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, 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)

A19. Предишният опит на одитора с предприятието и одиторските процедури, изпълнявани при предишни одити, могат да предоставят на одитора информация по въпроси като:

- минали неправилни отчитания 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 неправилни отчитания.
- тези конкретни видове сделки и други събития или салда по сметки (и свързаните с тях оповестявания), където одиторът се е затруднил при изпълнение на необходимите одиторски процедури, например, поради тяхната сложност.

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 неправилни отчитания:

- 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка;
- подпомага членовете на екипа по ангажимента да придобият по-добро разбиране за потенциала за възникване на съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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. Като част от обсъждането в екипа по ангажимента, изисквано от параграф 10, разглеждането на изискванията за оповестяване на приложимата обща рамка за финансово отчитане подпомага одитора да идентифицира на ранен етап от одита къде може да има рискове от съществени неправилни отчитания във връзка с оповестяванията.

[8] МОС 240, параграф 16

Примерите за въпроси, които екипът по ангажимента може да обсъди, включват:

- промени в изискванията за финансово отчитане, които могат да доведат до съществени нови или преработени оповестявания;
- промени в средата, в която функционира предприятието, финансовото му състояние или дейността му, които могат да доведат до съществени нови или преработени оповестявания, например, важна бизнес комбинация в одитирания период;
- оповестявания, за които е възможно получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства в миналото да е било трудно; и
- оповестявания за сложни въпроси, включително такива, предполагащи съществени преценки от страна на ръководството относно това каква информация да бъде оповестена.

A23. 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 счетено за уместно, със специалисти и с лицата, отговорни за одита на компоненти, като делегира дискусиите 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

A24. 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 неправилни отчитания, 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(а))

Фактори, свързани с отрасъла

A25. 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.

A26. Отрасълът, в който функционира предприятието, може да породи специфични рискове от съществени неправилни отчитания, произтичащи от естеството на бизнеса или степента на регулация. Например, дългосрочните договори могат да съдържат съществени приблизителни оценки за приходите и разходите, които пораждат рискове от съществени неправилни отчитания. В такива случаи е важно екипът по ангажимента да включва членове, притежаващи достатъчни и уместни познания и опит.[9]

Регулаторни фактори

A27. 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, включително изискванията за оповестяване;
- законодателство и нормативни разпоредби, които засягат конкретно дейностите на предприятието, включително дейностите по пряк надзор;

[9] МОС 220 *Контрол върху качеството на одити на финансови отчети*, параграф 14

- 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.

A28. МОС 250 (преработен) 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

A29. 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

A30. 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))

A31. 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 неправилни отчитания. Такива въпроси могат да включват дали репутацията, съвместните предприятия, инвестициите или предприятията със специално предназначение са счетоводно отчетени по подходящ начин и дали във финансовия отчет са направени адекватни оповестявания на тези въпроси.

[10] МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети*, параграф 13

- 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 подходящо идентифицирани, отчетени счетоводно и подходящо оповестени във финансовия отчет. МОС 550[11] установява изисквания и предоставя насоки относно съображенията на одитора, уместни по отношение на свързаните лица.

А32. Примерите за въпроси, които одиторът може да разгледа при придобиването на разбиране за естеството на предприятието, включват:

- 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;

[11] МОС 550 *Свързани лица*

  - 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-отчетни практики, като:
  - счетоводни принципи и специфични за отрасъла практики, включително по отношение на специфични за отрасъла съществени класове сделки и операции, салда по сметки и свързаните с тях оповестявания във финансовия отчет (например, заеми и инвестиции за банки, или научноизследователска и развойна дейност за фармацевтични компании);
  - 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).

А33. Съществените промени в предприятието спрямо предходните периоди могат да породят или да променят рисковете от съществени неправилни отчитания.

Характер на предприятията със специално предназначение

A34. 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]

A35. 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))

A36. 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.

[12] МОС 550, параграф А7

Цели и стратегии и свързаните с тях бизнес рискове (вж. параграф 11(г))

A37. 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.

A38. Бизнес рискът е по-широкообхватен от риска от съществени неправилни отчитания 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.

A39. Разбирането за бизнес рисковете, пред които е изправено предприятието, увеличава вероятността от идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания, 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 пораждат рискове от съществени неправилни отчитания.

A40. 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 неправилни отчитания 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).

A41. Един бизнес риск може да има като непосредствена последица риска от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, се разглежда в светлината на свързаните с предприятието обстоятелства. Примери за условия и събития, които биха могли да сочат за рискове от съществени неправилни отчитания, са посочени в Приложение 2.

A42. 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 A88–A89.

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

A43. 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))

A44. Ръководството и другите лица оценяват и подлагат на преглед онези аспекти, които считат за важни. Оценяването 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 неправилно отчитане 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 неправилни отчитания, включително такива, дължащи се на измама. За изискванията и насоките по отношение на рисковете от измама вижте МОС 240.

A45. 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 A110–A121), 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, заложени 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.

A46. 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 неправилните отчитания, сегментна информация и отчети за резултатите от работата на поделения, 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.

A47. 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.

A48. 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 неправилни отчитания). Оценките за резултатите от дейността могат също да покажат на одитора, че действително съществуват рискове от съществени неправилни отчитания 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 финансовия отчет.

Въпроси, специфични за малките предприятия

A49. 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 неправилните отчитания да не бъдат разкрити и коригирани.

Вътрешен контрол на предприятието (вж. параграф 12)

A50. Разбирането за вътрешния контрол подпомага одитора при идентифицирането на видовете потенциални неправилни отчитания и факторите, които засягат рисковете от съществени неправилни отчитания, както и при разработването на естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

A51. 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

A52. 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

A53. 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

A54. 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.

A55. 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.

A56. 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

A57. 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-ефективен надзор, отколкото в едно по-голямо предприятие. Този надзор може да компенсира като цяло по-ограничените възможности за разделение на задълженията.

A58. 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама.

Разделяне на вътрешния контрол на компоненти

A59. 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.

A60. Материалите по приложението, свързани с петте компонента на вътрешния контрол, доколкото те имат отношение към одита на финансовия отчет, са изложени в параграфи A77–A121 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

A61. 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.

A62. 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, заложени 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.

A63. 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;
- 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.

A64. 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.

A65. 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.

A66. 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.

A67. 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

A68. 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.

A69. 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;
- 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 неправилни отчитания.

A70. 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.

A71. 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.

A72. 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

A73. 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)

A74. Оценката 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 неправилни отчитания. 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.

A75. 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.

A76. 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 A63), 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. Тестовете за оперативната ефективност на контролите са описани допълнително в МОС 330.[13]

Компоненти на вътрешния контрол —контролна среда (вж. параграф 14)

A77. 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.

A78. Елементите на контролната среда, които биха могли да са уместни при придобиването на разбиране за нея, включват следното:

[13] МОС 330 *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

(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.

(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

A79. 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.

A80. 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 неправилни отчитания

A81. Някои елементи от вътрешния контрол на предприятието имат всеобхватен ефект върху оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания. Например, съзнанието за контрол в предприятието се влияе съществено от лицата, натоварени с общо управление, тъй като една от техните роли е да уравновесяват 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, включително дали финансовият отчет съдържа адекватни оповестявания.

A82. 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.

A83. Съществуването на удовлетворителна контролна среда може да бъде положителен фактор, когато одиторът оценява рисковете от съществени неправилни отчитания. 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]

A84. Сама по себе си контролната среда не предотвратява, нито разкрива и коригира, съществени неправилни отчитания. 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 неправилни отчитания.

Въпроси, специфични за малките предприятия

A85. 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

[14] МОС 330, параграфи А2–А3

едно малко предприятие; то, обаче, може да увеличи други рискове, например, риска от пренебрегване и заобикаляне на контролите.

A86. 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.

A87. 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)

A88. 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, размера и сложността на предприятието, той подпомага одитора при идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания. 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)

A89. 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)

A90. Информационната система, имаща отношение към целите на финансовото отчитане, която включва счетоводната система, се състои

от процедурите и документацията, разработени и установени с цел:

- инициииране, 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.

A91. Възможно е финансовите отчети да съдържат информация, която е получена от източници извън главната и спомагателните счетоводни книги. Примерите за такава информация може да включват:

- информация, получена от лизингови споразумения, оповестени във финансовия отчет, например, възможност за подновяване или бъдещи лизингови вноски.
- информация, оповестена във финансовия отчет, която е изготвена от системата на предприятието за управление на риска.
- информация за справедливи стойности, изготвена от експерти на ръководството и оповестена във финансовия отчет.
- информация, оповестена във финансовия отчет, която е била получена от модели или от други изчисления, използвани за разработване на приблизителни оценки, признати или оповестени във финансовия отчет, включително информация, отнасяща се до стоящите в основата данни и предположения, използвани в тези модели, например:

  - вътрешно разработени предположения, които е възможно да окажат влияние върху полезния живот на даден актив; или
  - данни, като например лихвени проценти, които се влияят от фактори извън контрола на предприятието.

- информация, оповестена във финансовия отчет относно анализи на чувствителността, получени от финансови модели, която доказва, че ръководството е разгледало и взело под внимание алтернативни предположения.
- информация, призната или оповестена във финансовия отчет, която е била получена от данъчните декларации и регистри на предприятието.
- информация, оповестена във финансовия отчет, която е била получена от анализи, изготвени, за да подкрепят направената от ръководството оценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, например, оповестявания, ако има такива, отнасящи се до идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения в способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие[15]

A92. Разбирането на информационната система, имаща отношение към финансовото отчитане, изисквано от параграф 18 от настоящия МОС (включително разбирането на уместните аспекти на тази система, отнасящи се до информация, оповестена във финансовия отчет, която е получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги) е въпрос на професионална преценка от страна на одитора. Така например, определени суми или оповестявания във финансовия отчет на предприятието (например, оповестявания относно кредитния риск, ликвидния риск или пазарния риск) може да се базират на информация, получена от системата на предприятието за управление на риска. От одитора обаче не се изисква да разбира всички аспекти на системата за управление на риска, като той използва професионална преценка при определяне на необходимото разбиране.

Счетоводни записвания (вж. параграф 18(е))

A93. 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

[15] Вж. параграфи 19-20 от МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

периодично се правят от ръководството, като например промени в приблизителната оценка за несъбираемите вземания.

A94. 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 неавтоматизираните 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 по-лесно чрез използването на компютърно подпомогнати одиторски техники.

Свързаните с информационната система бизнес процеси (вж. параграф 18)

A95. 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 (Вж. параграф 18)

A96. Информационната система и свързаните с нея бизнес процеси, имащи отношение към финансовото отчитане в малките предприятия, включително уместните аспекти на тази система, отнасящи се до информация, оповестена във финансовия отчет, която е получена от

източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги, вероятно няма да бъде толкова усъвършенствана както тези в по-големите предприятия, но нейната 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 информационната система на предприятието, имаща отношение към финансовото отчитане, 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)

A97. 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

A98. 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)

A99. 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.

A100. Контролните дейности, имащи отношение към одита са:

- тези, които се изисква да бъдат третирани като такива, а именно контролните дейности, отнасящи се до съществените рискове 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.

A101. Преценката на одитора за това дали дадена контролна дейност има отношение към одита се влияе от риска, който одиторът е идентифицирал, че може да породи съществено неправилно отчитане и от това дали одиторът счита, че вероятно ще бъде уместно да тества оперативната ефективност на контрола при определяне на обхвата на тестовете по същество.

A102. 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 неправилни отчитания 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.

A103. Контролните дейности, имащи отношение към одита, може да включват установените от ръководството контроли, които разглеждат риска от съществени неправилни отчитания, свързани с това оповестяванията да не са изготвени в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, в допълнение към контролите, които разглеждат рисковете, свързани със салда по сметки и сделки. Тези контролни дейности може да се отнасят до информация, включена във финансовия отчет, която е получена от източници извън главната и спомагателните счетоводни книги.

A104. 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

A105. 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 счетат, че определени видове контролни 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.

A106. 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 IT (вж. параграф 21)

A107. 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.

A108. 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 A64 по-горе.

A109. 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)

A110. 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.

A111. 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 подобрение.

Въпроси, специфични за малките предприятия

A112. 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 неправилни отчитания от очакванията и неточности във финансовите данни, което води до оздравителни действия в контрола.

Функция „вътрешен одит” в предприятието (вж. параграф 23)

A113. 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 осъществяваното 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 неправилни отчитания.

A114. Целите и обхватът на функцията „вътрешен одит", естеството на нейните отговорности и статутът й 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.

A115. 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 осъществяваното 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.

A116. 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.

A117. 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 функция „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.

A118. 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 2013 г.).

A119. Както е разгледано по-подробно в МОС 610 (преработен 2013 г.), 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 неправилните отчитания.

A120. 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 важността 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, изпълняващия 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 неправилни отчитания.

Източници на информация (вж. параграф 24)

A121. Голяма част от информацията, използвана в текущото наблюдение, може да се изготви посредством информационната система на предприятието. Ако ръководството предположи, че данните, 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 неправилни отчитания

Оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет (вж. параграф 25(а))

A122. Рисковете от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, възникващи в резултат на измама.

A123. 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 липса на управленска компетентност или липса на контрол върху изготвянето на финансовия отчет биха могли да имат по-широкообхватен ефект върху финансовия отчет и да налагат

цялостен отговор от страна на одитора.

A124. Разбирането от страна на одитора на вътрешния контрол може да породи 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.

A125. МОС 705 (преработен)[16] 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 неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност (вж. параграф 25(б))

A126. Рисковете от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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

A127. 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

[16] МОС 705 (преработен) *Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

признаването, оценката и представянето на класове сделки и събития, салда по сметки и оповестяването.

A128. Одиторът може да използва твърденията за вярност, както те са описани в параграф A129(а)-(б) по-долу или може да ги изрази по различен начин, при условие че са обхванати всички посочени по-долу аспекти. Например, одиторът може да избере да комбинира твърденията за вярност за класовете сделки или операции и събития с твърденията за вярност за салдата по сметки и свързаните с тях оповестявания.

Твърдения за вярност относно класове сделки и операции, салда по сметки и свързани с тях оповестявания

A129. Твърденията за вярност, използвани от одитора при преценяване на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат, е възможно да попадат в следните категории:

(а) Твърдения за вярност относно класове сделки или операции и събития и свързаните с тях оповестявания за одитирания период:

(i) възникване – сделките и събитията, които са отразени или оповестени, са възникнали и тези сделки и събития са свързани с предприятието;

(ii) пълнота— всички сделки или операции и събития, които би трябвало да бъдат отразени, са отразени и всички свързани с тях оповестявания, които би трябвало да бъдат включени във финансовия отчет, са включени;

(iii) точност— сумите и другите данни, свързани с отразените сделки или операции и събития, са отразени по подходящ начин, а свързаните с тях оповестявания са подходящо оценени и описани;

(iv) отграничаване—сделките или операциите и събитията са отразени в правилния счетоводен период;

(v) класификация—сделките или операциите и събитията са отразени в подходящите сметки.

(vi) представяне—сделките и събитията са подходящо агрегирани или дезагрегирани и са описани ясно, а свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане

(б) Твърдения за вярност относно салда по сметки и свързаните с тях оповестявания 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 и всички свързани с тях оповестявания, които е следвало да бъдат включени във финансовия отчет, са били включени;

(iv) точност, 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, а свързаните с тях оповестявания са подходящо оценени и описани.

(v) класификация— активите, пасивите и участията в собствения капитал са отразени в подходящите сметки.

(vi) представяне— активите, пасивите и участията в собствения капитал са подходящо агрегирани или дезагрегирани и са описани ясно, а свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Твърдения за вярност относно други оповестявания

A130. Твърденията за вярност, описани в параграф A129(а)–(б) по-горе, съответно адаптирани, биха могли да бъдат използвани от одитора и при разглеждане на различните видове потенциални неправилни отчитания, които могат да възникнат в оповестяванията, които не се отнасят пряко до отчетените класове сделки и операции, събития или салда по сметки. Като пример за такова оповестяване, от предприятието може да се изисква да опише изложеността си на рискове, произтичащи от финансови инструменти, включително начина на възникване на тези рискове; целите, политиките и процесите за управление на рисковете; както и методите, използвани за оценяване на тези рискове.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

A131. Когато прави твърдения за вярност относно финансовите отчети на предприятия от публичния сектор, в допълнение към твърденията за

вярност, изложени в параграф А129(а)–(б), 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 неправилни отчитания (вж. параграф 26(а))

А132. 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. При идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, одиторът упражнява професионален скептицизъм в съответствие с МОС 200[17]

А133. В Приложение 2 са изложени примери на условия и събития, които биха могли да са индикация за съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания, включително рискове от съществени неправилни отчитания, отнасящи се до оповестяванията.

А134. Както е отбелязано в МОС 320[18], нивото на същественост и одиторският риск се разглеждат при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания в класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. Определянето на нивото на същественост от страна на одитора е въпрос на професионална преценка и се влияе от възприятието на одитора за потребностите на потребителите на финансовия отчет от финансова информация[19].

А135. Разглеждането от страна на одитора на оповестяванията във финансовия отчет при идентифициране на рисковете включва количествените и качествени оповестявания, неправилните отчитания при които биха могли да са съществени (т.е., по принцип, неправилните отчитания се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет като цяло). В зависимост от конкретните обстоятелства, отнасящи се до предприятието и ангажимента, примерите за оповестявания, които

[17] МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти,* параграф 15

[18] МОС 320, параграф А1

[19] МОС 320, параграф 4

имат качествени аспекти и които биха могли да са уместни при оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, включват оповестявания относно:

- ликвидност и клаузи на дългови споразумения на предприятие във финансови затруднения.
- събития или обстоятелства, които са довели до признаване на загуба от обезценка.
- ключови източници на несигурност на приблизителното оценяване, включително предположения относно бъдещето.
- естеството на промяна в счетоводната политика, както и други уместни оповестявания, изисквани от приложимата обща рамка за финансово отчитане, когато, например, се очаква нови изисквания за финансово отчитане да имат съществен ефект върху финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието.
- споразумения за плащане на базата на акции, включително информация относно това как са били определени признати суми и други уместни оповестявания.
- свързани лица и сделки със свързани лица.
- анализ на чувствителността, включително ефекта от промени в предположенията, използвани в техниките на предприятието за оценяване, имащ за цел да даде възможност на потребителите да разберат стоящата в основата несигурност на оценяването на отчетена или оповестена сума.

Съображения, специфични за малките предприятия

A136. Оповестяванията във финансовите отчети на малките предприятия може да съдържат по-малко детайли или да са по-опростени (например, някои общи рамки за финансово отчитане позволяват на малките предприятия да предоставят по-малко оповестявания във финансовите си отчети). Това обаче не освобождава одитора от отговорността да придобие разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително вътрешния контрол, имащ отношение към оповестяванията.

Установяване на връзка между контролите и твърденията за вярност (вж. параграф 26(в))

A137. При оценките на риска одиторът може да идентифицира контроли, които е вероятно да предотвратяват или да разкриват и коригират съществени неправилни отчитания 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.

A138. 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 персоналът 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.

A139. 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания

A 139. Потенциалните неправилни отчитания в отделни отчети или оповестявания могат да бъдат преценени като съществени поради своята големина, естество или обстоятелства. (Вж. параграф 26(г))

Съществени рискове

Идентифициране на съществени рискове (вж. параграф 28)

A140. 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.

A141. Рисковете от съществени неправилни отчитания 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.

A142. Рисковете от съществени неправилни отчитания 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.

A143. МОС 330 описва последиците за допълнителните одиторски процедури в резултат на идентифицирането на даден риск като съществен.[20]

Съществени рискове, свързани с рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама

A144. МОС 240 предоставя допълнителни изисквания и насоки по отношение на идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.[21]

Разбиране на контролите, свързани със съществените рискове (вж. параграф 29)

A145. 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

[20] МОС 330, параграфи 15 и 21

[21] МОС 240, параграфи 26–28

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;
- документирани процеси за приблизителни счетоводни оценки;
- одобрение от страна на лицата, натоварени с общо управление.

A146. 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 или външен правен съветник (юрисконсулт), дали е направена оценка на потенциалния ефект и какво е предложението за оповестяване на обстоятелствата във финансовия отчет.

A147. В някои случаи ръководството може да не е отговорило по подходящ начин на съществените рискове от съществени неправилни отчитания чрез прилагането на контроли по отношение на тези съществени рискове. Пропускът на ръководството да въведе такъв контрол показва съществен недостатък във вътрешния му контрол.[22]

Рискове, за които процедурите по същество, взети сами по себе си, не предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства (вж. параграф 30)

A148. Рисковете от съществени неправилни отчитания 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.

A149. 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:

[22] МОС 265 *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*, параграф A7

- 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.

A150. Последиците за допълнителните одиторски процедури в резултат на идентифицирането на такива рискове са описани в МОС 330.[23]

Преразглеждане на оценката на риска (вж. параграф 31)

A151. 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания. Вижте МОС 330 за допълнителни насоки.

Документация (вж. параграф 32)

A152. 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.[24] Аналогично, например, резултатите от оценката на риска могат да бъдат документирани отделно или да са част от одиторската документация за допълнителните процедури.[25] Формата и обхватът на документацията се влияе от естеството, големината и сложността на предприятието и неговия вътрешен контрол, наличието на информация

[23] МОС 330, параграф 8

[24] МОС 300 *Планиране на одита на финансови отчети*, параграфи 7 и 9

[25] МОС 330, параграф 28

от предприятието и одиторската методология и технология, използвани в процеса на одита.

A153. 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 неправилни отчитания.

A154. 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 подпомогне при придобиването на подходящо разбиране за предприятието, отколкото при екип, включващ по-опитни лица.

A155. 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, A77–A121)

Компоненти на вътрешния контрол

1. Настоящото Приложение предоставя допълнителни пояснения относно компонентите на вътрешния контрол, изложени в параграфи 4(в), 14–24 и A77–A121, 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 породи нови рискове, свързани с вътрешния контрол.

- *Корпоративно преструктуриране*. Преструктурираниятa 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 персоналът да престане да ги изготвя.

12. Вътрешните одитори и персоналът, 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 подобрение. 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 A41, A133)

Условия и събития, които могат да са индикатор за рискове от съществени неправилни отчитания

По-долу са представени примери за условия и събития, които могат да сочат за наличие на рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет. 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.

- Промени в ключовия персонал, включително напускане на основни ръководни кадри.
- Недостатъци във вътрешния контрол, особено такива, които не са адресирани от ръководството.
- Стимули за ръководството и служителите да се ангажират с финансово отчитане с цел измама.
- 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 неправилни отчитания, 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 и свързаните с тях оповестявания.
- Пропускане или прикриване на съществена информация в оповестяванията.
- Неприключени съдебни процеси и условни задължения, например, гаранции по продажби, финансови гаранции и възстановяване на околната среда.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 320

НИВО НА СЪЩЕСТВЕНОСТ 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

Ниво на същественост в контекста на одита A2

Определяне на ниво на същественост и ниво на същественост на изпълнението при планиране на одита A3-A13

Преразглеждане в хода на одита A14

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 450[1] обяснява по какъв начин нивото на същественост се прилага при оценката на ефекта на идентифицираните неправилни отчитания върху одита и на некоригираните неправилни отчитания, 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:
   - Неправилните отчитания, 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 неправилното отчитане, 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 група[2]. Възможният ефект от неправилните отчитания 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 неправилни отчитания, 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 оценкяването на сумите, което се базирао 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 неправилни отчитания върху одита и на некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет и при формирането на мнението, изразено в одиторския доклад. (вж. параграф А1)

6. При планирането на одита одиторът прави преценки относно неправилните отчитания, 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 неправилни отчитания; 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 неправилни отчитания, индивидуално или взети заедно, винаги ще бъдат преценявани като несъществени. Обстоятелствата, свързани с някои неправилни отчитания, могат да накарат одитора да ги оцени като съществени, дори ако те са под нивото на същественост. Не е практически приложимо да се разработват одиторски процедури за разкриване на всички неправилни отчитания, които биха могли да бъдат съществени единствено поради характера си. Разглеждането обаче на естеството на потенциалните неправилни отчитания в оповестяванията има отношение към разработването на одиторските процедури за адресиране на рисковете от съществени неправилни отчитания[3].В допълнение, при оценяване на ефекта върху финансовия отчет от всички некоригирани неправилни отчитания, одиторът преценява не само размера, но и характера на некоригираните неправилни отчитания и конкретните обстоятелства на тяхното възникване[4]. (Вж. параграф А2)

---

[3] Вж. МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда,* параграфи А134–А135

[4] МОС 450, параграф А21

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.

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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 А3-А12)
11. Одиторът определя ниво на същественост на изпълнението за целите на оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания и за определяне характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури. (вж. параграф А13)

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 А14)

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:[5]
    (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)

А1. 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 неправилни отчитания, 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 одитора[6]. Одиторът получава разумна степен на сигурност чрез получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства за свеждане на одиторския риск до приемливо ниско ниво[7]. Одиторският риск е рискът одиторът да изрази неподходящо одиторско мнение, когато финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания. Одиторският риск е функция от рисковете от съществени неправилни отчитания и риска на разкритията[8]. Нивото на същественост и одиторският риск се разглеждат и през целия одит, в частност, когато:

---

[5] МОС 230 „Одиторска документация”, параграфи 8-11 и параграф А6.
[6] МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти", параграф 11.
[7] МОС 200 , параграф 17.
[8] МОС 200 , параграф 13(в).

(а) се идентифицират и оценяват рисковете от съществени неправилни отчитания[9];
(б) се определя характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури[10]; и
(в) се оценява ефекта от некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет[11] и се формира мнението, изразено в одиторския доклад[12].

Ниво на същественост в контекста на одита (Вж. параграф 6)

А2. Идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания [13] включва използването на професионална преценка за идентифициране на тези класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, включително качествените оповестявания, неправилните отчитания при които биха могли да бъдат съществени (т.е., по принцип, неправилните отчитания се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет като цяло). Когато преценява дали неправилните отчитания в качествените оповестявания биха могли да са съществени, одиторът може да идентифицира уместни фактори, като:

- Обстоятелствата, отнасящи се до предприятието за съответния период (например, през периода предприятието може да е осъществило съществена бизнес комбинация).
- Приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително промени в нея (например, нов стандарт за финансово отчитане може да изисква нови качествени оповестявания, които са съществени за предприятието).
- Качествени оповестявания, които са важни за потребителите на финансовия отчет поради естеството на предприятието (например, оповестяванията за ликвиден риск може да са важни за потребителите на финансовите отчети на финансова институция).

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)

А3. 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

[9] МОС 315 (преработен)
[10] МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове"
[11] МОС 450
[12] МОС 700 (преработен), "Формиране на мнение и докладване върху финансовия отчет"
[13] МОС 315 (преработен), параграф 25, изисква одиторът да идентифицира и оцени риска от съществено неправилно отчитане на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност

одита на финансови отчети на предприятия в публичния сектор се повлиява и от закона, нармативната 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)

A4. 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.

A5. 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.

A6. Във връзка с избора на база, обикновено съществените 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.

A7. 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.

A8. 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

A9. 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

A10. 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)

A11. Факторите, които може да показват съществуването на един или повече конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, за които неправилни отчитания 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, както и анализ на чувствителността по отношение на счетоводни приблизителни оценки по справедлива стойност с висока несигурност на приблизителното оценяване);
- 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, оповестявания относно сегменти или съществена бизнес комбинация).

A12. 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)

A13. Планирането на одита единствено с цел разкриване на неправилни отчитания, които са съществени поотделно, пренебрегва факта, че взети заедно индивидуално несъществените неправилни отчитания могат да породят съществено неправилно отчитане във финансовия отчет. По този начин не оставя резерв за възможни неразкрити неправилни отчитания. 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 неправилни отчитания 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 общия размер на некоригираните и неразкритите неправилни отчитания 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 неправилните

отчитания, идентифицирани в предишни одити и следователно, очакванията на одитора за неправилните отчитания в текущия период.

Преразглеждане в хода на одита (вж. параграф 12)

A14. 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 неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност	6-23
Адекватност на представянето на финансовия отчет	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 неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност	A4-A58
Адекватност на представянето на финансовия отчет	A59
Оценка на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства	A60-A62
Документация	A63

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 неправилни отчитания, установени и оценени от одитора в съответствие с МОС 315 (преработен)[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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Изисквания

Общи отговори

5. Одиторът планира и прилага общи отговори, чиято цел е адресирането на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет. (Вж.: Пар. А1-А3)

---

[1] МОС 315 (преработен) „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”.

Одиторски процедури в отговор на рискове от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, за всеки клас сделки, салда по сметки и оповестявания, включително:

      (i) вероятността от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания 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 степента, 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 съществените 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 неправилни отчитания 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)

Контроли върху съществени рискове

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 неправилни отчитания, които са били установени с помощта на процедури по същество, сочат, че контролите не функционират ефективно. Отсъствието на неправилни отчитания, 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) тестовете 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 неправилни отчитания трябва да бъдат адресирани чрез използването на процедури по същество. (Вж.: Пар. А41)

Процедури по същество

18. Независимо от оценените рискове от съществени неправилни отчитания, 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 източнци 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 информация във финансовия отчет с първичните счетоводни документи, включително съгласуване или равняване на информация в оповестяванията, независимо дали тази информация е получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги; 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 оценениятриск от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, които одиторът не очаква когато оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, 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 на финансовия отчет

24. Одиторът изпълнява одиторски процедури, за да оцени дали цялостното представяне на финансовия отчет съответства на приложимата обща рамка за финансово отчитане. Когато прави тази оценка, одиторът следва да прецени дали финансовият отчет е представен по начин, който отразява:

- подходящата класификация и описание на финансовата информация и стоящите в основата сделки, събития и условия; и
- подходящото представяне, структура и съдържание на финансовия отчет. (Вж. параграф 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 вярност; 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 информацията във финансовият отчет съответства или се равнява с първичните счетоводни документи, включително съгласуване или равняване на оповестяванията, независимо дали тази информация е получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги.

---

[2] МОС 230 „Одиторска документация”, параграфи 8-11 и параграф А6

***

Приложение и друг обяснителен материал

Общи отговори (Вж.: Пар. 5)

A1. Общите отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, могат да включват:

- изтъкване пред екипа по ангажимента 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.
- 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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(а))

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, тестовете на контролите могат да са по-подходящи в отговор на оценения риск от неправилно отчитане на твърдение за вярност за пълнота, докато процедурите по същество могат да са по-подходящи в отговор на оценения риск от неправилно отчитане 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 случаят, например, за група сделки с относително еднородни, 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 неправилни отчитания, 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 умишлени неправилни отчитания 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 или равняване на информацията във финансовия отчет със стоящата в основата счетоводна документация, включително съгласуване или равняване на оповестяванията, независимо дали тази информация е получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги;
- 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.
- сроковете за изготвяне на финансовия отчет, особено по отношение на тези оповестявания, които предоставят допълнителни обяснения относно суми, отразени в отчета за финансовото състояние, отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци.

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 неправилни отчитания. Например, в отговор на оценения риск от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, 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

документирани 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 детайлитеза 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 практично 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(а))

[3] МОС 315 (преработен), параграф 30.

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

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 тестовете 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.

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

[4] МОС 530 „Одиторски извадки”.

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 тестовете 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 неправилни отчитания 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 тестовете 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(а))

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 неправилни отчитания, 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. Съществените неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания. 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 неправилни отчитания; 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 тестовете 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 520 [5] установява изисквания и предоставя насоки относно приложението на аналитични процедури по време на одит.

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 неправилни отчитания 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

AUDITING

5 МОС 520 „Аналитични процедури”

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 неправилни отчитания, включват:

- 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.

6 МОС 500 "Одиторски доказателства", параграф 10

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)

A52. Характерът, а също и обхватът, на процедурите по същество на одитора, свързани с процеса на приключване на финансовия отчет зависи от характера и комплексността на финансово-отчетния процес на предприятието и свързаните с това рискове от съществени неправилни отчитания.

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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания.
- 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 неправилни отчитания, 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.

Неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, 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 на финансовия отчет (Вж.: Пар. 24)

A59. Оценяването на подходящото представяне, организация и съдържание на финансовия отчет включва, например, вземане под внимание на терминологията, използвана в съответствие с изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, осигуреното ниво на детайлност, агрегирането и дезагрегирането на суми 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 неправилните отчитания, 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 неправилни отчитания, 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 (преработен) 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 неправилно отчитане, влияе върху оценените рискове от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания в твърдението за вярност и вероятността те да имат съществен ефект, взети поотделно или в съвкупност с други потенциални неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания.

[7] МОС 315 (преработен) , параграф 31.

- 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.

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 неправилни отчитания…….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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания ……A24-A39

Тип 1 и тип 2 доклади, които изключват услугите на обслужваща организация – подизпълнител……...A40

Измама, неспазване на законите и подзаконовите нормативни актове и некоригирани неправилни отчитания във връзка с дейностите в обслужващата организация……...A41

Издаване на доклад от одитора на предприятието-потребител…….А42-А44

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”.

Въведение

Обхват на този МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора на предприятие, което е предприятието-потребител за получаването на достатъчни и подходящи одиторски доказателства, когато предприятието-потребител използва услугите на една или повече обслужващи го организации. По-конкретно, той разглежда как одиторът на предприятието-потребител прилага МОС 315 (преработен)[1] и МОС 330[2] при получаването на разбиране за предприятието-потребител, в това число и за вътрешния контрол, свързан с одита, което е достатъчно, за да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания, 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 предприятието-потребител, когато тези услуги, и контролът върху тях, са част от информационната система на предприятието-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 (преработен), "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда ".

[2] МОС 330, "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове".

(а) класовете 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 инициират, 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 инициирането, 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 регистрие, 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 осъществяваенто на операции по разплащателни сметки в банка или осъществяването на операции,

свързани с ценни книжа от брокер. В допълнение, настоящият 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 неправилни отчитания; 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

(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 предприятията-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 предприятията-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 (преработен),[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)

---

[3] МОС 315 (преработен), параграф 11.

(в) степента на взаимодействие между дейностите на обслужващата организация и тези на предприятието-потребител; и (Вж. параграф А7)

(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 (преработен),[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 неправилни отчитания.

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.

---

[4] МОС 315 (преработен), параграф 12.

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 тип 2, одиторът на предприятието-потребител следва да бъде удовлетворен по отношение на : (Вж. параграф А21)

(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 А22-А23)

(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 неправилни отчитания

15. При отговора на оценените рискове в съответствие с МОС 330, одиторът на предприятието-потребител: (Вж. параграфи А24-А28)

(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 А29-А30)

    (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 А31-А39)

    (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 тестовете на контролите, е подходящ, и времето, което е изминало след изпълнението на тестовете на контролите; и

(г) оцени дали тестовете 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, 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 705 (преработен)[5], ако 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. (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)

А1. 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.

---

5 МОС 705 (преработен), “Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор”, параграф 6.

- Договор или споразумение за ниво на обслужване между предприятието-потребител и обслужващата организация.
- Доклади от обслужващите организации, звеното за вътрешен одит или регулаторни органи относно контролите в обслужващата организация.
- Доклади от одитора на обслужващата организация, включително писма до ръководството, ако има такива.

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(а))

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 ипотеки 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.
- иницииране, 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 намалкото 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))

A6. 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))

A7. 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,

---

6 МОС 200, “Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”, параграфи 4 и A4-A5.

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 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, 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 с 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 неправилни отчитания. 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 315 (преработен)[7] 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

[7] МОС 315 (преработен), параграф 30.

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 неправилни отчитания 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) 3402[8] 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 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, посещението 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

---

8 МСАИС 3402, “Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация”.

600[9], 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 същността 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

---

9 МОС 600, *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти),* параграф 2, посочва: “Одитор може да установи, че този МОС, адаптиран както е необходимо спрямо конкретната ситуация, е полезен, когато този одитор включва други одитори в одита на финансов отчет, който не е финансов отчет на група…” Вж. също параграф 19 от МОС 600.

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;

(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 неправилно отчитане 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания. 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 неправилни отчитания (Вж. параграф 15)

A24. Дали използването на обслужваща организация увеличава риска от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания за предприятието-потребител, особено ако самото предприятие-потребител не притежава опита, който е необходим, за да поеме конкретни дейности, като например инициирането, 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, 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 330[10] 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:

(a) оценката на риска от съществени неправилни отчитания 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

---

10 МОС 330, параграф 8.

(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, тестващи 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 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, тестовете 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 тестовете на контролите и времето, което е изминало след изпълнението на тестовете на контролите;

(б) обхватът на работа на одитора на обслужващата организация и обхванатите услуги и процеси, тестваните контроли и тестовете, 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, 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 неправилни отчитания 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 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 тестовете на контролите, изпълнени от на 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 тестовете, 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 неправилни отчитания. 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
- 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

---

[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.

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 неправилни отчитания във връзка с дейностите в обслужващата организация (Вж. параграф 19)

A41. Обслужващата организация може да бъде задължена от условията на договорите с предприятията-потребители да оповести пред засегнатите предприятия-потребители всякакъв случай на измама, неспазване на законите и подзаконовите нормативни актове, или некоригирани неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания;
- 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

- 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 НЕПРАВИЛНИ ОТЧИТАНИЯ, 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 неправилни отчитания 5

Разглеждане на идентифицираните неправилни отчитания в хода на одита 6-7

Комуникация и корекция на неправилни отчитания 8-9

Оценяване на ефекта от некоригираните неправилни отчитания 10-13

Писмени изявления..... 14

Документация..... 15

Приложение и други пояснителни материали

Определение на неправилно отчитане A1

Натрупване на идентифицирани неправилни отчитания A2-A6

Разглеждане на идентифицираните неправилни отчитания в хода на одита A7-A

Комуникация и корекция на неправилни отчитания A10-A13

Оценяване на ефекта от некоригираните неправилни отчитания A14-A28

Писмени изявления..... A29

Документация..... A30

Международен одиторски стандарт (МОС) 450 „Оценка на неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания върху одита и на некоригираните неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания. Заключението на одитора, изисквано от МОС 700 (преработен) взема под внимание оценката на одитора за некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет, в съответствие с този МОС[1]. МОС 320[2] 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 неправилни отчитания върху одита; и
   (б) ефекта на некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет.

Определения

4. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:
   (а) Неправилно отчитане – Разликата между отчетена сума, класификация, представяне или оповестяване на позиция във финансовия отчет и сумата, класификацията, представянето или оповестяването, което се изисква за тази позиция, за да бъде в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Неправилни отчитания 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, неправилните отчитания включват и онези

[1] МОС 700 (преработен) "Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети", параграфи 10-11.
[2] МОС 320 "Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита"

корекции в сумите, класификациите, представянето или оповестяванията, които по преценката на одитора са необходими, за да може финансовият отчет да дава вярна и честна представа или да е представен достоверно, във всички съществени аспекти.
(б) Некоригирани неправилни отчитания – неправилни отчитания, които одиторът е натрупал по време на одита и които не са били коригирани.

Изисквания

Натрупване на идентифицирани неправилни отчитания

5. Одиторът натрупва неправилните отчитания, идентифицирани по време на одита, които са различни от очевидно незначителните (вж. параграф А2-А6)

Разглеждане на идентифицираните неправилни отчитания в хода на одита

6. Одиторът определя дали общата одиторска стратегия и одиторският план следва да бъдат преразгледани, ако:
   (а) Характерът на идентифицираните неправилни отчитания и обстоятелствата около тяхното възникване показват, че е възможно да съществуват и други неправилни отчитания, които, когато бъдат сумирани с неправилните отчитания, натрупани по време на одита, биха могли да бъдат съществени; или (вж. параграф А7)
   (б) Общата сума на неправилните отчитания, натрупани по време на одита, се доближава до нивото на същественост, определено в съответствие с МОС 320 . (вж. параграф А8)
7. Ако по искане на одитора, ръководството е извършило преглед на даден клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и е коригирало неправилните отчитания, които са били разкрити, одиторът извършва допълнителни одиторски процедури, за да определи дали неправилните отчитания остават. (вж. параграф А9)

Комуникация и корекция на неправилни отчитания

8. Одиторът комуникира, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, своевременно всички неправилни отчитания, натрупани по време на одита, с подходящото ниво на ръководство [3]. Одиторът иска от ръководството да коригира тези неправилни отчитания. (вж. параграф А10-А12)
9. Ако ръководството откаже да коригира някои или всички неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания. (вж. параграф А13)

[3] МОС 260 (преработен), "Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление", параграф 7

Оценяване на ефекта от некоригирани неправилни отчитания

10. Преди да оцени ефекта от некоригираните неправилни отчитания, 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 А14-А15)
11. Одиторът определя дали некоригираните неправилни отчитания са съществени, поотделно или взети заедно. При това определяне, одиторът взема под внимание:
    (а) Размерът и естеството на неправилните отчитания, 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 А16-А22, А24-А25)
    (б) Ефектът от некоригираните неправилни отчитания, свързани с предходни периоди, върху съответните класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, и върху финансовия отчет като цяло. (вж. параграф А23)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

12. Одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление, некоригираните неправилни отчитания 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 разпоредба[4]. Одиторската комуникация идентифицира съществените некоригирани неправилни отчитания индивидуално. Одиторът иска некоригираните неправилни отчитания да бъдат коригирани. (вж. параграф А26-А28)
13. Одиторът също комуникира с лицата, натоварени с общо управление, ефекта на некоригираните неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания 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 А29)

[4] Вж. бележка под черта 3.

Документация

15. Одиторът включва в одиторската документация:[5] (вж. параграф А30)
(а) сумата, под която неправилните отчитания ще бъдат считани за очевидно незначителни (параграф 5);
(б) всички неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания са съществени, индивидуално или взети заедно, и базата за това заключение (параграф 11)

* * *

Приложение и други пояснителни материали

Определение на неправилно отчитане (вж. параграф 4 (а))

А1. Неправилни отчитания могат да възникнат в резултат на:

(а) неточност при събирането и обработката на данните, на базата на които се изготвя финансовия отчет;
(б) пропуск на сума или оповестяване, включително неадекватни или непълни оповестявания, както и пропускане на тези оповестявания, изисквани за да се удовлетворят целите на оповестяването съгласно определени общи рамки за финансово отчитане, когато това е приложимо[6];
(в) неточна счетоводна приблизителна преценка, възникваща в резултат на пропуск или очевидно погрешно тълкуване на факти;
(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;
(д) неподходяща класификация, агрегиране или дезагрегиране на информация; и
(е) по отношение на финансови отчети, изготвени в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, пропускането на оповестяване, необходимо за да може финансовият отчет да постигне достоверно представяне, надхвърлящо оповестяванията, конкретно изисквани от общата рамка[7].

---

[5] МОС 230 „Одиторска документация”, параграфи 8-11 и параграф А6.

[6] Например, Международен стандарт за финансово отчитане 7 (МСФО), *Финансови инструменти: оповестяване*, параграф 42 „З” посочва, че „предприятието оповестява всяка допълнителна информация, която смята за необходимо с оглед постигането на заложените в параграф... цели на оповестяването.”

[7] Така например, МСФО изисква предприятието да предостави допълнителни оповестявания, когато спазването на специфичните изисквания на МСФО е недостатъчно, за да даде възможност на ползвателите да разберат ефекта от конкретни операции, други събития и условия върху финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието (Международен счетоводен стандарт 1, *Представяне на финансови отчети,* параграф 17(в)).

Примери за неправилни отчитания, възникващи в резултат на измама, са предоставени в МОС 240[8].

Натрупване на идентифицирани неправилни отчитания (вж. параграф 5)

„Очевидно незначителни”

А2. Параграф 5 от настоящия МОС изисква одиторът да натрупва идентифицираните по време на одита неправилни отчитания, с изключение на тези, които са очевидно незначителни. „Очевидно незначителни” не е просто друг израз за „несъществени”. Неправилните отчитания, които са очевидно незначителни имат напълно различен (по-малък) обхват, или са от напълно различно естество в сравнение с тези, които биха били определени като съществени, и са неправилни отчитания, 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, неправилното отчитане се разглежда като такова, което не е очевидно незначително.

Неправилни отчитания в отделни отчети

А3. Одиторът може да определи сума, под която неправилни отчитания на суми в отделните отчети биха били очевидно незначителни и не би имало необходимост да бъдат натрупвани, тъй като одиторът очаква натрупването на тези суми да няма съществен ефект върху финансовия отчет. Неправилните отчитания обаче в суми, които надвишават определената сума, се натрупват, както се изисква от параграф 5 от настоящия МОС. В допълнение, неправилните отчитания, отнасящи се до суми, може да не са очевидно незначителни, когато бъдат преценени на базата на критериите, свързани с естеството или обстоятелствата и ако в такъв случай не са очевидно незначителни се натрупват, както се изисква от параграф 5 от настоящия МОС.

Неправилни отчитания в оповестяванията

А4. Неправилните отчитания в оповестяванията също могат да бъдат очевидно незначителни, независимо дали индивидуално или взети заедно, и независимо дали преценени съгласно каквито и да било критерии за размер, характер или обстоятелства. Неправилни отчитания в оповестяванията, които не са очевидно незначителни също се натрупват, за да се помогне на одитора да оцени ефекта от тези неправилни отчитания върху съответните оповестявания и финансовия отчет като цяло. Параграф А17 от настоящия МОС излага примери за това кога неправилни отчитания в качествените оповестявания биха могли да са съществени.

---

[8] МОС 240 "Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети", параграфи А1-А7

Натрупване на неправилни отчитания

A5. Неправилни отчитания поради естеството или обстоятелствата, натрупани съгласно описаното в параграфи А3 – А4, не могат да бъдат събирани заедно, както е възможно в случая на неправилни отчитания на суми. Независимо от това, параграф 11 от настоящия МОС изисква от одитора да оцени тези неправилни отчитания самостоятелно и като съвкупност (т.е., заедно с други неправилни отчитания), за да определи дали те са съществени.

A6. В помощ на одитора при оценката на ефекта от неправилните отчитания, натрупани по време на одита и при комуникирането на неправилните отчитания с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, може да е полезно да се направи разграничение между фактически неправилни отчитания, неправилни отчитания в преценката и проектирани неправилни отчитания.

- Фактическите неправилни отчитания са конкретни неправилни отчитания, за които не съществува никакво съмнение.
- Неправилните отчитания в преценките представляват разлики, възникващи от преценките на ръководството, включително тези, свързани с признаването, оценяването, представянето и оповестяването във финансовия отчет (включително изборът или приложението на счетоводни политики,) които одиторът счита за неразумни или неподходящи.
- Проектираните неправилни отчитания представляват най-добрата приблизителна преценка на одитора за неправилните отчитания в популациите, включващи проекция на неправилните отчитания, идентифицирани в одиторските извадки, към целите популации, от които са избрани извадките. Насоки за определяне на проектираните неправилни отчитания и оценка на резултатите са представени в МОС 530[9].

Разглеждане на идентифицираните неправилни отчитания в хода на одита (вж. параграфи 6-7)

A7. Неправилното отчитане може да не е изолиран случай. Доказателствата, че може да съществуват други неправилни отчитания, включват, например, когато одиторът идентифицира, че дадено неправилно отчитане е възникнало от повреда във вътрешния контрол или от неподходящи предположения или методи за оценка, които са били широко използвани от предприятието.

A8. Ако общата сума на неправилните отчитания, 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 неправилни

[9] МОС 530 "Одиторски извадки", параграфи 14-15

отчитания, които взети заедно със сумата на неправилните отчитания, натрупани по време на одита, да надвишават нивото на същественост. Могат да съществуват неразкрити неправилни отчитания поради наличието на риск на извадките и на риск, който не е свързан с извадките[10].

A9. 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 неправилно отчитане, да изпълни процедури за определяне на сумата на реалното неправилно отчитане 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 неправилните отчитания, идентифицирани в дадена одиторска извадка, в цялата популация, от която тя е извлечена.

Комуникация и корекция на неправилни отчитания (вж. параграфи 8-9)

A10. Своевременното комуникиране на неправилните отчитания с подходящото ниво на ръководството е важно, тъй като то дава възможност на ръководството да оцени дали класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания съдържат неправилни отчитания, 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 неправилните отчитания и да предприеме необходимите действия.

A11. В някои юрисдикции по силата на закон или нормативна разпоредба комуникацията от страна на одитора на определени неправилни отчитания с ръководството или други лица в предприятието може да е ограничена. Закон или нормативна разпоредба може конкретно да забранява комуникация или други действия, които биха могли да навредят на разследване от страна на компетентен орган на реални или подозирани незаконни действия, включително предупреждаване на предприятието, когато например от одитора се изисква да докладва идентифицирания или подозиран случай на неспазване на изискванията до компетентен орган по силата на законодателство за противодействие на изпирането на пари. При такива обстоятелства въпросите, обект на преценка от одитора, може да са сложни и одиторът може да счете за целесъобразно да получи правен съвет.

A12. Корекцията от страна на ръководството на всички неправилни отчитания, включително комуникираните от одитора, дава възможност на ръководството да поддържа изрядна счетоводна документация и документи и намалява рисковете от съществени неправилни отчитания в бъдещите финансови отчети, което се дължи на кумулативния ефект от несъществените некоригирани неправилни отчитания, свързани с предходни периоди.

---

[10] МОС 530 , параграфи 5 (в) – (г)

A13. МОС 700 (преработен) 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 ръководството[11], която може да бъде повлияна от разбирането от страна на одитора на причините, поради които ръководството не прави корекции.

Оценяване на ефекта от некоригираните неправилни отчитания (вж. параграф 10-11)

A14. 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 неправилни отчитания, може да е необходимо да се преразгледа нивото на същественост, определено в съответствие с МОС 320 , въз основа на вече реалните финансови резултати.

A15. 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 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)[12]. Следователно, всяко съществено преразглеждане вероятно би трябвало да бъде направено преди одиторът да оцени ефекта от некоригираните неправилни отчитания. Когато, обаче, преоценката на одитора за нивото на същественост, определено в съответствие с МОС 320 (вж. параграф 10 от настоящия МОС), даде по-ниска 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.

A16. Всяко индивидуално неправилно отчитане на дадена сума 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.

A17. В допълнение, всяко отделно неправилно отчитане в качествено оповестяване се разглежда, за да се оцени ефектът му върху съответното оповестяване или оповестявания, както и цялостният му ефект върху финансовия отчет като цяло. Определянето на това дали

[11] [МОС 700 (преработен), параграф 12

[12] МОС 320, параграф 12

дадено неправилно отчитане или неправилни отчитания в качествено оповестяване са съществени, в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане и конкретните обстоятелства, свързани с предприятието, е въпрос, който предполага упражняване на професионална преценка. Примерите, при които такива неправилни отчитания може да са съществени, включват:

- Неточни или непълни описания на информация относно целите, политиките и процесите за управление на капитала по отношение на предприятия със застрахователна или банкова дейност.
- Пропускане на информация относно събития или обстоятелства, които са довели до загуба от обезценка (например, съществен дългосрочен спад в търсенето на даден метал или стока) при предприятие, извършващо миннодобивна дейност.
- Неточно описание на счетоводна политика, свързана със съществена позиция в отчета за финансовото състояние, отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал или отчета аз паричните потоци.
- Неадекватно описание на чувствителността на валутен курс при предприятие, което извършва международна търговска дейност.

A18. При определяне дали некоригираните неправилни отчитания са съществени по своето естество, както се изисква от параграф 11 от настоящия МОС, одиторът разглежда некоригираните неправилни отчитания в суми и оповестявания. Такива неправилни отчитания могат да бъдат счетени за съществени или самостоятелно, или взети в комбинация с други неправилни отчитания. Така например, в зависимост от идентифицираните в оповестяванията неправилни отчитания, одиторът може да прецени дали:

(а) идентифицираните грешки са системни или всеобхватни; или

(б) няколко идентифицирани неправилни отчитания се отнасят до един и същ въпрос и взети заедно биха могли да окажат влияние върху разбирането на потребителите относно този въпрос.

Тази преценка на натрупаните неправилни отчитания е полезна също така и при оценяване на финансовия отчет в съответствие с параграф 13(г) от МОС 700 (преработен), който изисква одиторът да оцени дали цялостното представяне на финансовия отчет не е компрометирано от включването на информация, която не е уместна или която затруднява правилното разбиране на оповестените въпроси.

A19. Ако дадено индивидуално неправилно отчитане бъде счетено за съществено, малко вероятно е то да може да бъде компенсирано от други неправилни отчитания. Например, ако приходите са съществено надценени, финансовият отчет като цяло би съдържал съществено неправилно отчитане, дори ако ефекта от неправилното отчитане върху

печалбата да бъде напълно компенсирана чрез еквивалентно надценяване на разходите. Може да бъде уместно да се компенсират неправилни отчитания в рамките на едно и също салдо по сметка или клас сделки и операции; обаче, рискът, че може да съществуват други неразкрити неправилни отчитания, следва да се разгледа преди да се направи заключение, че е подходящо компенсирането дори и на несъществени неправилни отчитания[13].

A20. Определянето дали дадено неправилно отчитане в класификацията е съществено налага оценка на такива качествени въпроси, като например ефекта от този тип неправилно отчитане върху един дълг или 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 неправилно отчитане 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 неправилни отчитания. Например, неподходяща класификация в редовете в баланса може да не бъде счетена за съществена в контекста на финансовия отчет като цяло, когато сумата й е малка по отношение на размера на свързани балансови позиции и когато тя не се отразява върху отчета за доходите или върху каквито и да било основни съотношения.

A21. Обстоятелствата, свързани с някои неправилни отчитания, могат да накарат одитора да ги оцени като съществени, индивидуално или когато бъдат разгледани заедно с други неправилни отчитания, 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 неправилното отчитане:

- 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

[13] Идентифицирането на редица несъществени неправилни отчитания в рамките на едно и също салдо по сметка или клас сделки и операции може да наложи одитора да преоцени риска от съществени неправилни отчитания за това салдо по сметка или клас сделки и операции

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 включена в годишния доклад на предприятието (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 720 (преработен)[14] разглежда отговорностите на одитора относно друга информация.

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 неправилно отчитане е съществено.

A22. МОС 240[15] обяснява по какъв начин последиците от дадено неправилно отчитане, 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 неправилното отчитане не е съществен по отношение на финансовия отчет. В зависимост от конкретните обстоятелства, неправилните отчитания в оповестяванията също биха могли да са индикация за измама, като биха могли да произтичат например от:

- подвеждащи оповестявания, които са се получили от предубеденост в преценките на ръководството; или
- обемисти дублиращи се или несъдържащи нова информация оповестявания, които имат за цел да затруднят правилното разбиране на определени въпроси във финансовия отчет.

[14] МОС 720 (преработен) "Отговорност на одитора относно друга информация"
[15] МОС 240 , параграф 36

Когато преценява последствията от неправилните отчитания в класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, одиторът упражнява професионален скептицизъм в съответствие с МОС 200[16].

A23. Кумулативният ефект от несъществените некоригирани неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания 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

A24. В случай на одит на предприятие от публичния сектор, оценката дали дадено неправилно отчитане 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.

A25. 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 даденобект 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)

A26. Ако некоригираните неправилни отчитания 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, адекватно информира всички, които одиторът в противен случай би информирал в ролята им на изпълняващи общо управление[17].

A27. Когато са налице голям брой индивидуални несъществени некоригирани неправилни отчитания, одиторът може да комуникира броя и общия им паричен ефект, вместо да представя детайли за всяко индивидуално некоригирано неправилно отчитане.

A28. МОС 260 (преработен) изисква от одитора да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, писмените изявления, които одиторът изисква (вж. параграф 14 от този МОС)[18]. Одиторът може да обсъди с

---

[16] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 15

[17] МОС 260 (преработен) , параграф 13

[18] МОС 260 (преработен) , параграф 16(в)(ii)

лицата, натоварени с общо управление, причините за и последиците от невъзможност за коригиране на неправилните отчитания, като се има предвид размера и естеството на неправилното отчитане, преценено в светлината на съществуващите обстоятелства и възможните последици във връзка с бъдещи финансови отчети.

Писмени изявления (вж. параграф 14)

A29. 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 неправилни отчитания, одиторът трябва да изиска от тях писмени изявления относно некоригираните неправилни отчитания. При някои обстоятелства ръководството и, където е подходящо, лицата, натоварени с общо управление, може да не приемат, че дадени некоригирани неправилни отчитания представляват неправилни отчитания. Поради това те може да добавят в своите писмени изявления текст, като например: "Ние не сме съгласни, че .... и ... представляват неправилни отчитания, тъй като [описание на причините]." Получаването на това изявление, обаче, не освобождава одитора от необходимостта да формира заключение за ефекта от некоригираните неправилни отчитания.

Документация (вж. параграф 15)

A30. Одиторската документация за некоригираните неправилни отчитания може да вземе предвид:

(а) разглеждането на общия ефект от некоригираните неправилни отчитания;

(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 неправилни отчитания върху основните съотношения или тенденции, както и спазване на определени законови, нормативни или договорни изисквания (например, клаузи по дълг).

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

Външен информационен източник A1-A4

Достатъчни и уместни одиторски доказателства A5-A29

Информация, която следва да се използва като одиторски доказателства A30-A62

Избор на обекти за тестване с цел получаване на одиторски доказателства A63-A67

Непоследователност в или съмнения относно надеждността на одиторските доказателства A68

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 (преработен)[1]), одиторските доказателства, които следва да бъдат получени във връзка с конкретен въпрос (например, МОС 570 (преработен)[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:

(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

---

[1] МОС 315 (преработен) "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда"
[2] МОС 570 (преработен) "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"

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 информация, получена от други източници.

(г) Външен информационен източник – Външно физическо лице или организация, предоставяща информация, която е била използвана от предприятието при изготвяне на финансовия отчет или която е била получена от одитора като одиторски доказателства, когато тази информация е подходяща да бъде използвана от широк кръг потребители. Когато информацията е предоставена от физическо лице или организация, действаща в качеството си на експерт на ръководството, обслужваща организация,[6] или експерт на одитора[7] това физическо лице или организация не се счита за външен информационен източник по отношение на тази конкретна информация. (Вж. параграфи А1–А4)

(д) 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.

(е) Достатъчност (на одиторските доказателства) – мярка за количеството на одиторските доказателства. Количеството на необходимите одиторски доказателства зависи от одиторската оценка за риска от съществени неправилни отчитания, както и от качеството на подобни одиторски доказателства.

Изисквания

Достатъчни и уместни одиторски доказателства

---

[6] МОС 402, Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация, параграф 8

7 МОС 620, Ползване работата на експерт на одитора, параграф 6

6. Одиторът разработва и изпълнява одиторски процедури, които са подходящи при съществуващите обстоятелства с цел получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства. (вж.: параграф А5-А29)

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, включително информацията, получена от външен информационен източник. (вж.: параграф А30-А44)

8. Ако информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство, е изготвена чрез използването на експерт на ръководството, одиторът трябва до необходимата степен, вземайки предвид значимостта на работата на експерта , за своите цели да: (вж.: параграф А45-А47)

(а) оценява компетентността, способностите и обективността на този експерт; (вж.: параграф А48-А54)

(б) получава разбиране за работата на този експерт; и (вж.: параграф А55-А58)

(в) оценява уместността на работата на този експерт като одиторско доказателство за съответното твърдение за вярност. (вж.: параграф А59)

9. Когато използва информация, изготвена от предприятието, одиторът оценява дали тя е достатъчно надеждна за неговите цели, включително необходимото при съществуващите обстоятелства като:

(а) получаване на одиторски доказателства относно точността и пълнотата на информацията; и (вж.: параграф А60-А61)

(б) оценяване дали информацията е достатъчно точна и подробна за целите на одитора. (вж.: параграф А62)

Избор на обекти за тестване с цел получаване на одиторски доказателства

10. Когато разработва тестове на контроли и тестове на детайли, одиторът определя средствата за избор на обектите за тестване, които са ефективни за постигане на целта на одиторската процедура. (вж.: параграф А63-А67)

Противоречивост или съмнения относно надеждността на одиторските доказателства

11. Ако:

(а) дадено одиторско доказателство, получено от един източник, е в противоречие с такова, получено от друг източник; или

(б) одиторът има съмнения относно надеждността на информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство,

той определя какви модификации или допълнение към одиторските процедури са необходими за разрешаване на въпроса и преценява какъв е ефекта от този въпрос, ако има такъв, върху другите аспекти на одита. (вж.: параграф А68)

Приложение и други пояснителни материали

Външен информационен източник (вж. параграф 5(г))

А1.Външните информационни източници може да включват компании за услуги по предоставяне на ценова информация, правителствени организации, централни банки или признати фондови борси. Примерите за информация, която може да бъде получена от външни информационни източници, включват:

- цени и данни, свързани с ценова информация;
- макроикономически данни, като например, исторически и прогнозни нива на безработица и темпове на икономически растеж или данни от преброявания;
- данни за кредитна история;
- данни, специфични за съответния отрасъл, като например, индекс на разходите за възстановяване на терени при определени добивни отрасли или информация за гледанията и рейтингите, използвани за определяне на приходи от реклами в развлекателната индустрия; и
- таблици за смъртност, използвани за определяне на задължения в секторите на животозастраховането и пенсионното осигуряване.

А2.Определен набор от информация е по-вероятно да е подходящ за използване от широк кръг потребители и по-малко вероятно да е обект на влияние от конкретен потребител, ако външното физическо лице или организация предоставя тази информация на широката общественост безплатно или осигурява достъп до нея за широк кръг потребители срещу заплащане на такса. Възможно е да е необходима преценка при определяне дали информацията е подходяща за използване от широк кръг потребители, вземайки под внимание способността на предприятието да оказва влияние върху външния информационен източник.

A3.По отношение на конкретен набор от информация, външното физическо лице или организация не може да бъде както външен информационен източник, така и експерт на ръководството, обслужваща организация или експерт на одитора.

A4.Външното физическо лице или организация обаче може да действа, например, в качеството на експерт на ръководството, когато предоставя конкретен набор от информация, но да действа в качеството на външен информационен източник, когато предоставя различен набор от информация. При някои обстоятелства може да е необходима професионална преценка при определяне дали външното физическо лице или организация действа в качеството на външен информационен източник или в качеството на експерт на ръководството по отношение на конкретен набор от информация. При други обстоятелства това разграничение може да е ясно и недвусмислено. Например:

- Външното физическо лице или организация може да предоставя информация относно цени на недвижими имоти, която да е подходяща за използване от широк кръг потребители, например, информация, предоставена за общо ползване и отнасяща се до даден географски регион, и да бъде определено, че представлява външен информационен източник по отношение на този набор от информация. Същата външна организация може да действа и в качеството на експерт на ръководството или на одитора при предоставяне на възложени й оценки по отношение на портфейла от недвижими имоти на предприятието, специално съобразени с конкретните факти и обстоятелства, отнасящи се до това предприятие.

- Някои актюерски организации публикуват за обща употреба таблици за смъртността, които при използването им от предприятието биха били счетени по принцип за информация от външен информационен източник. Същата актюерска организация може да е и експерт на ръководството по отношение на различна информация, специално съобразена с конкретните обстоятелства, отнасящи се до предприятието, която да помогне на ръководството да определи пенсионните задължения по няколко от пенсионните планове на предприятието.

- Външното физическо лице или организация може да притежава експертни знания и умения в прилагането на модели с цел приблизително оценяване на справедливата стойност на ценни книжа, за които няма достъпен за наблюдение пазар. В случай че външното физическо лице или организация прилага тези експертни знания и умения при изготвянето на приблизителна оценка конкретно за предприятието и тази работа се използва от ръководството при изготвяне на финансовия му отчет, вероятно това външно физическо лице или организация ще бъде експерт на ръководството по отношение

на тази информация. Ако, от друга страна, това външно физическо лице или организация просто предоставя на широката общественост цени или данни, свързани с ценова информация, относно частни сделки и предприятието използва тази информация в собствените си методи за приблизително оценяване, вероятно това външно физическо лице или организация ще бъде външен информационен източник по отношение на такава информация.

- Външното физическо лице или организация може да публикува информация, подходяща за широк кръг потребители, относно рисковете или условията в даден отрасъл. Ако се използва от предприятието при изготвяне на неговите оповестявания относно рисковете (например в съответствие с МСФО 7[8]), , обикновено тази информация би била счетена, че представлява информация от външен информационен източник. Ако същият вид информация обаче е била изрично поръчана от предприятието, за да използва своите експертни знания и умения за разработването на информация относно тези рискове, специално пригодена към конкретните обстоятелства, свързани с предприятието, вероятно външното физическо лице или организация ще действа в качеството на експерт на ръководството.

- Външното физическо лице или организация може да използва своите експертни знания и умения при предоставяне на информация относно настоящи и бъдещи пазарни тенденции, която се предоставя на широк кръг потребители и тази информация е подходяща за използване от тях. Ако се използва от предприятието, за да му помогне да вземе решения относно предположенията, които ще бъдат използвани при изготвяне на приблизителни счетоводни оценки, вероятно тази информация ще бъде счетена, че е информация от външен информационен източник. Ако същият вид информация е била поръчана от предприятието, за да се разгледат настоящи и бъдещи тенденции, имащи отношение към конкретните факти и обстоятелства, свързани с предприятието, вероятно външното физическо лице или организация действа в качеството на експерт на ръководството.

Достатъчни и уместни одиторски доказателства (вж.: параграф 6)

A5. 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

[8] Международен стандарт за финансово отчитане 7 (МСФО), *Финансови инструменти: оповестяване*

дали от предишния одит са възникнали промени, които биха могли да се отразят на тяхната уместност за текущия одит)[9] или процедурите на фирмата за контрол върху качеството за приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти. В допълнение, важен източник на одиторски доказателства са счетоводните регистри на предприятието и други източници, вътрешни за предприятието. Информацията, която може да се използва като одиторско доказателство, може да е изготвена при използването на експерт на ръководството или да бъде получена от външен информационен източник. 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.

А6. 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 неправилно отчитане, само то обикновено не осигурява достатъчни одиторски доказателства за отсъствието на съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, нито за оперативната ефективност на контролите.

А7. Както е обяснено в МОС 200 [10], 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 неправилни отчитания) до приемливо ниско ниво.

А8. 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 одитора за рисковете от неправилни отчитания (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.

---

[9] МОС 315 (преработен) , параграф 9
[10] МОС 200 , параграф 5

A9. 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.

A10. МОС 330 изисква от одитора да достигне до заключение дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства[11]. 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

A11. 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 .

A12. 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, доказателства, съществуващи в счетоводните регистри, протоколи от заседания или изявления на ръководството.

A13. Информацията от източници, независими от предприятието, която одиторът може да използва като одиторски доказателства, може да включва потвърждения от трети страни и информация от външен информационен източник, включително доклади на анализатори и сравними данни за конкурентите (сравнителни данни).

---

[11] МОС 330 , параграф 26

Одиторски процедури за получаване на одиторски доказателства

A14. Както се изисква от и е обяснено допълнително в МОС 315 (преработен) 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.

A15. Одиторските процедури, описани в параграфи A18-A29 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 съответствие[12].

A16. 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.

A17. 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 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

[12] МОС 330 , параграф A35

A18. 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.

A19. 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.

A20. 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

A21. 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 запаси[13].

Външно потвърждение

A22. 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

[13] МОС 501 "Одиторски доказателства – конкретни съображения по подбрани обекти"

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 насоки[14] вижте МОС 505.

Повторно изчисление

A23. Повторното изчисление включва проверката на математическата точност на документите или регистрите. То може да се изпълнява ръчно или електронно.

Повторно изпълнение

A24. 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

A25. 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

A26. 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 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.

A27. Отговорите на запитванията могат да предоставят на одитора информация, с която той не е разполагал преди това или поддържащи

[14] МОС 505 "Потвърждения от външни източници"

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.

A28. 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.

A29. 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 насоки[15].

Информация, която ще се използва като одиторски доказателства

Уместност и надеждност (вж.: параграф 7)

A30. Както е отбелязано в параграф A5, 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, процедури на фирмата за контрол върху качеството за приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и съблюдаване на определени допълнителни отговорности съгласно закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания (например, тези, отнасящи се до случаите на неспазване от страна на предприятието на изискванията на закони и нормативни разпоредби). Качеството на всички одиторски доказателства се влияе от уместността и надеждността на информацията, върху която те се базират.

Уместност

A31. Уместността разглежда логическата връзка с или въздействие върху целта на одиторската процедура и, където е уместно, разглежданото твърдение за вярност. Уместността на информацията, която следва да се използва като одиторско доказателство, може да се повлияе от посоката на тестването.

[15] МОС 580 "Писмени изявления"

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 уместна одиторска процедура. От друга страна, когато се извършват тестове за подценяване на съществуването или оценката на задълженията, тестването на записаните задължения няма да бъде уместно, но може да бъде уместно тестването на такава информация като например, последващи преводи, неплатени фактури, отчети на доставчици и несъвпадащи получени отчети

A32. Даден набор от одиторски процедури може да предостави одиторски доказателства, които са уместни 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 замести 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 уместни за едно и също твърдение за вярност.

A33. Тестовете на контролите се разработват с цел оценка на оперативната ефективност на контролите за предотвратяването или разкриването и коригирането на съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Разработването на тестове на контролите за получаване на уместни 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.

A34. Процедурите по същество се разработват за разкриване на съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Те включват тестове на детайлите и аналитични процедури по същество. Разработването на процедурите по същество включва идентифицирането на условията, уместни за целите на теста, които представляват неправилно отчитане в съответното твърдение за вярност.

Надеждност

A35. 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 източник, независим от предприятието, 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.

A36. МОС 520 предоставя допълнителни насоки относно надеждността на данните, използвани за целите на разработване на аналитични процедури като процедури по същество[16].

A37. МОС 240 разглежда обстоятелствата, при които одиторът има причина да счита, че даден документ може да не е автентичен или, че може да е модифициран без тази модификация да е била оповестена пред него[17].

[16] МОС 520 , параграф 5 (а)

A38. МОС 250 (преработен)[18] предоставя по-нататъшни насоки относно изпълнението от страна на одитора на допълнителни отговорности съгласно закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания във връзка със случаи на идентифицирано или подозирано неспазване от страна на предприятието на изискванията на закони и нормативни разпоредби, които биха могли да предоставят допълнителна информация, имаща отношение към работата на одитора в съответствие с МОС и оценяването на последствията от подобно неспазване на изискванията във връзка с други аспекти на одита.

Външни информационни източници

A39. Параграф 7 изисква одиторът да разгледа уместността и надеждността на информацията, получена от външен информационен източник, която ще бъде използвана в качеството на одиторски доказателства, независимо от това дали тази информация е използвана от предприятието при изготвяне на финансовия отчет или е получена от одитора. По отношение на информацията, получена от външен информационен източник, това разглеждане може в някои случаи да включва одиторски доказателства относно външния информационен източник или относно изготвянето на информацията от този външен информационен източник, получени посредством разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330 или, когато това е приложимо, МОС 540 (преработен).[19]

A40. Получаването на разбиране за това защо ръководството или в случай че е приложимо – експертът на ръководството използва външен информационен източник и как уместността и надеждността на информацията са били разгледани (включително нейната точност и пълнота), може да спомогне за осигуряване на информация за преценката на одитора относно уместността и надеждността на тази информация.

A41. Следните фактори може да са важни, когато се разглежда уместността и надеждността на информацията, получена от външен информационен източник, включително нейната точност и пълнота, вземайки предвид, че някои от факторите може да са уместни единствено, когато информацията е била използвана от ръководството при изготвяне на финансовия отчет или е била получена от одитора:

---

[17] МОС 240 "Отговорности на одитора относно измами при одита на финансови отчети", параграф 14

[18] МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети*, параграф 9

[19] МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*

- Естеството и авторитетът на външния информационен източник. Така например, централна банка или държавна статистическа служба със законодателен мандат да предоставя отраслова информация на широката общественост вероятно ще бъде авторитет по отношение на определени видове информация;
- Способността да се оказва влияние върху получаваната информация, посредством взаимовръзки между предприятието и информационния източник;
- Компетентността и репутацията на външния информационен източник по отношение на информацията, включително дали, според професионалната преценка на одитора, информацията се предоставя рутинно от източник с документирана история по предоставяне на надеждна информация;
- Миналият опит на одитора с надеждността на информацията, предоставяна от този външен информационен източник;
- Доказателства за общо пазарно приемане от потребителите на уместността и/или надеждността на информацията от външния информационен източник за цели, сходни с целите, за които информацията е била използвана от ръководството или одитора;
- Дали предприятието има въведени в действие контроли, които да адресират уместността и надеждността на получената и използвана информация;
- Дали външният информационен източник акумулира обща пазарна информация или пряко се ангажира със „задаване— на пазарни сделки и операции;
- Дали информацията е подходяща за използване по начина, по който се използва и в случай че е приложимо – е била разработена, вземайки под внимание приложимата рамка за финансово отчитане;
- Алтернативна информация, която може да е в противоречие с използваната информация;
- Естеството и обхватът на ограничаване на отговорността или други ограничителни формулировки, отнасящи се до получената информация;
- Информация относно методите, използвани при изготвяне на информацията, как тези методи са приложени, включително, когато е уместно, как при това прилагане са използвани модели, както и контролите върху методите; и
- Когато е налична, информация, имаща отношение към разглеждане на целесъобразността на предположенията и други данни, използвани от

външния информационен източник при разработване на получената информация.

A42. Естеството и обхватът на разглеждането от страна на одитора вземат под внимание оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, към които има отношение използването на външната информация, степента, в която използването на информацията има отношение към причините за оценените рискове от съществено неправилно отчитане и възможността информацията от външния източник да не е надеждна (например, дали тя е от заслужаващ доверие източник). На базата на разглеждането от страна на одитора на въпросите, описани в параграф A34a, одиторът може да определи, че е необходимо допълнително разбиране за предприятието и неговата среда, включително вътрешния му контрол, в съответствие с МОС 315, или че при конкретните обстоятелства са целесъобразни допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330[20] , и когато това е приложимо МОС 540 (преработен)[21] , за да се отговори на оценените рискове от съществено неправилно отчитане, отнасящи се до използването на информация от външен информационен източник. Тези процедури може да включват:

- сравнение на информацията, получена от външния информационен източник с информация, получена от алтернативен независим източник на информация.
- когато това е уместно за разглеждане на използването от страна на ръководството на външен информационен източник, получаване на разбиране за контролите, които ръководството е въвело в действие, за да преценява надеждността на информацията от външни информационни източници, и потенциално тестване на оперативната ефективност на такива контроли.
- изпълнение на процедури за получаване на информация от външния информационен източник, за да се разберат неговите процеси, техники и предположения, за целите на идентифициране, разбиране и когато това е уместно, тестване на оперативната ефективност на неговите контроли.

A43. В някои ситуации е възможно да има само един доставчик на определена информация, например, информация от централната банка или правителството, като например темпа на инфлацията, или една единствена призната отраслова организация. В такива случаи определянето от страна на одитор на естеството и обхвата на одиторските процедури, които биха могли да са подходящи при

[20] МОС 330, параграф 6

[21] МОС 540 (преработен), параграф 30

конкретните обстоятелства, се влияе от естеството и надеждността на източника на информация, оценените рискове от съществено неправилно отчитане, към които има отношение тази външна информация и степента, в която използването на тази информация има отношение към причините за оценения риск от съществено неправилно отчитане. Така например, когато информацията е от заслужаващ доверие авторитетен източник, обхватът на допълнителните одиторски процедури на одитора може да е по-малко всеобхватен, например, потвърждаване на информацията чрез уебсайта на източника или публикувана информация. В други случаи, ако източникът не е оценен като заслужаващ доверие, одиторът може да реши, че са подходящи по-всеобхватни процедури и при липсата на алтернативен независим информационен източник, с който да се направи сравнение, да разгледа въпроса дали изпълнението на процедури, за да получи информация от външния информационен източник, когато това е практически приложимо, е целесъобразно, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.

A44. Когато одиторът не разполага с достатъчна база, с която да разгледа уместността и надеждността на информацията от външен информационен източник, одиторът може да е изправен пред ограничение в обхвата, в случай че достатъчни и уместни одиторски доказателства не могат да бъдат получени посредством алтернативни процедури. Всяко наложено ограничение в обхвата се оценява в съответствие с изискванията на МОС 705 (преработен)[22].

Надеждност на информацията, изготвена от експерт на ръководството (вж.: параграф 8)

A45. 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 неправилни отчитания.

A46. 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

[22] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор,* параграф 13

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 финансовия 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, ако се използва като одиторски доказателства, е предмет на изискванията на параграф 7 от настоящия МОС, тъй като представлява информация от външен информационен източник, а не използване на експерт на ръководството от страна на предприятието.

A47. 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 неправилни отчитания във връзка с въпроса;
- наличието на алтернативни източници на одиторски доказателства;
- характера, обхвата и целите на работата на експерта на ръководството;
- дали експертът на ръководството е щатен 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(а))

A48. 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 експерта 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.

A49. 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.

A50. 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.

A51. 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.

A52. 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).

A53. 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.

A54. 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))

A55. 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 одитора[23].

A56. 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;
- 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.

A57. 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.

[23] МОС 620, параграф 7

A58. 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))

A59. 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.
- в случай че работата на този експерт включва използване на информация от външен информационен източник, уместността и надеждността на тази информация.

Информация, изготвена от предприятието, и използвана за целите на одитора (вж.: параграф 9(а)-(б))

A60. 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.

A61. 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.

A62. 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 доклади, изготвени от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит". 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 неправилни отчитания.

Избор на обекти за тестване с цел получаване на одиторски доказателства (вж.: параграф 10)

A63. 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 неправилни отчитания, свързани с твърдението за вярност, което се тества, и практическата приложимост и ефикасност на различните средства.

Избор на всички обекти

A64. 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

A65. 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 неправилни отчитания, 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.

A66. 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

A67. 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 530 [24].

Противоречивост или съмнения относно надеждността на одиторските доказателства (вж.: параграф 11)

A68. 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, вътрешните одитори 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 въпрос[25].

[24] МОС 530 "Одиторски извадки"
[25] 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 искове 9-12

Информация по сегменти..... 13

Приложение и други пояснителни материали

Материални запаси A1-A16

Съдебни дела и искове A17-A25

Информация по сегменти..... A26-A27

Международен одиторски стандарт (МОС) 501 „Одиторски доказателства – конкретни съображения по подбрани 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 исковете, 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 искове, 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 А1-А3)

(i) оценка на инструкциите и процедурите на ръководството за отразяване и контрол върху резултатите на инвентаризацията на предприятието; (вж.: параграф А4)

(ii) наблюдение на изпълнението на процедурите за инвентаризация на ръководството; (вж.: параграф А5)

---

[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 (преработен)[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 (преработен) "Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор"

страна, и които биха могли да породят риск от съществени неправилни отчитания, включително: (вж.: параграф А17-А19)

(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 А20)

10. Ако одиторът оцени риска от съществени неправилни отчитания, 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 законов професионален орган забранява на външния юридически съветник на предприятието да комуникира директно с одитора, одиторът изпълнява алтернативни одиторски процедури. (вж.: параграф А21-А25)

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 (преработен).

Писмени изявления

12. Одиторът иска от ръководствто и, където е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, да предоставят писмени изявления, че 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 А26)

(а) Получаване на разбиране за методите, използвани от ръководството за определяне на информацията по сегменти и: (вж.: параграф А27)

(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(а))

А1. 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.

А2. 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.

А3. 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания 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(а)(i))

А4. 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:

- 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.

[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"

- 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 (а)(i))

А5. Наблюдението на изпълнението на процедурите на ръководството за инвентаризацията, например, свързаните с контрола върху движенията 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(а)(iii))

А6. 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(а)(iv))

А7. 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.

А8. 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 дата[6].

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;
- 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.

[6] МОС 330 , параграфи 22-23

*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 заплаха 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 (преработен) 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(а))

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

[7] МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти, параграф А50
[8] МОС 705 (преработен) , параграф 13
[9] МОС 505 "Външни потвърждения"

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 документация 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 искове

Пълнота на информацията за съдебни дела и искове (вж.: параграф 9)

A17. Съдебните дела и искове, 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 искове, по които предприятието е страна.

A19. Одиторските доказателства, получени с цел идентифициране на съдебните дела и искове, които могат да породят риск от съществени неправилни отчитания, също могат да предоставят одиторски доказателства относно други уместни съображения, като например оценката или измерването по отношение на съдебните дела и искове. МОС 540 (преработен)[10] 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))

[10] МОС 540 (преработен) "Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания"

А20. 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)

А21. 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.

А22. 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.

А23. 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 допълнителна информация, ако външният юридически съветник на предприятието счита, че списъкът е непълен или неточен.

А24. 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 700 (преработен)[11] 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(а))

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:

- 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.

[11] МОС 700 (преработен) "Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети", параграф 49

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 330 [1] и МОС 500 [2]. Той не обхваща запитвания за съдебни производства и искове. МОС 501 [3] 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 получени[4]. Нещо повече, този МОС включва следните обобщения, приложими към одиторските доказателства[5]:
    - 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 А9
[5] МОС 500 , параграф А35

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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност[6]. В допълнение, МОС 330 изисква, независимо от оценените рискове от съществени неправилни отчитания, 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 същество[7].
- МОС 330 изисква колкото по-висока е оценката на риска от одитора, толкова по-убедителни одиторски доказателства да получи той[8]. 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 неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка[9].
- МОС 240 посочва, че одиторът може да разработи искания за потвърждение с цел получаването на допълнителна потвърждаваща информация като отговор за обхващането на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама на ниво твърдение за вярност[10].

---

[6] МОС 330 , параграфи 5-6.
[7] МОС 330 , параграфи 18-19.
[8] МОС 330 , параграф 7(б).
[9] МОС 330 , параграф А53.
[10] МОС 240 „Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети”, параграф А38.

- 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 ръководството[11].

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.

(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.

[11] МОС 500 , параграф А12–А13

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 неправилни отчитания, 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 260 (преработен) [12]. Също така, одиторът определя ефектите за одита и одиторското мнение в съответствие с МОС 705 (преработен) [13].

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 А11 – А16)

11. Ако одиторът определи, че отговорът на искане за потвърждение не е надежден, одиторът оценява ефектите върху оценките на съответните рискове от съществени неправилни отчитания, включително риска от измама, и върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на другите одиторски процедури. (вж. параграф А17)

Липса на отговор

12. При всяка липса на отговор одиторът изпълнява алтернативни одиторски процедури, за да получи съответстващи и надеждни одиторски доказателства. (вж. параграфи А18 – А19)

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 (преработен). (вж. параграф А20)

Изключения

[12] МОС 260 (преработен) „Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление", параграф 16.
[13] МОС 705 (преработен) „Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор".

14. Одиторът проучва изключенията, за да определи дали те са индикатор за неправилни отчитания или не. (вж. параграфи А21 – А22)

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 неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, освен ако не са налице всички от изброените по-долу: (вж. параграф А23)

    (а) одиторът е оценил риска от съществени неправилни отчитания 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 изключения; 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 А24 – А25)

***

Приложение и друг пояснителен материал

Определяне на информацията, която да бъде потвърдена или поискана (вж. параграф 7(а))

А1. 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))

А2. 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))

А3. 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.

А4. 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 неправилни отчитания, 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).

А5. 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.

А6. 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))

А7. 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))

А8. 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 ненавременно 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 неправилни отчитания (вж. параграф 8(б))

А9. Одиторът може да заключи от оценката в параграф 8(б), че би било подходящо да преработи оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и да модифицира планираните

одиторски процедури в съответствие с МОС 315 (преработен)[14]. 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 240 [15].

Алтернативни одиторски процедури (вж. параграф 8(в))

А10. Изпълнените алтернативни одиторски процедури могат да са подобни на тези, които са подходящи в случая на липса на отговор, както е посочено в параграфи А18 – А19 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)

А11. 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 надеждност[16]. 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.

А12. 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 прът, може да намали тези рискове. Ако одиторът е удовлетворен, че този процес е сигурен и надлежно контролиран, надеждността на 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.

---

[14] МОС 315 (преработен), „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда” , параграф 31
[15] МОС 240, параграф 25
[16] МОС 500 параграф А35

А13. 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.

А14. 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 доказателство[17]. 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.

А15. 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.

А16. 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)

А17. Когато одиторът заключи, че отговорът не е надежден, може да се наложи да преработи оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и да модифицира съответно планираните одиторски процедури, в съответствие с МОС 315 (преработен) [18]. Например,

[17] МОС 500 , параграф 11.
[18] МОС 315 (преработен) , параграф 31.

ненадеждният отговор може да е индикатор за фактор за риск от измама, който налага оценка в съответствие с МОС 240 [19].

Липса на отговори (вж. параграф 12)

А18. 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.

А19. 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 неправилни отчитания. В тези ситуации може да се наложи одиторът да коригира оценения риск от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и да модифицира планираните одиторски процедури, в съответствие с МОС 315 (преработен) [20]. 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 240 [21].

Когато отговорът на искане за положително потвърждение е необходим за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства (вж. параграф 13)

А20. При определени обстоятелства одиторът може да идентифицира оценен риск от съществени неправилни отчитания 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:

- 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

[19] МОС 240, параграф 25.
[20] МОС 315 (преработен) , параграф 31.
[21] МОС 240 , параграф 25.

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 неправилни отчитания или потенциални неправилни отчитания във финансовия отчет. Когато бъде идентифицирано неправилно отчитане, МОС 240 изисква от одитора да оцени дали това неправилно отчитане е индикатор за измама[22]. 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 неправилни отчитания. 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, пропускът 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 малко вероятно да е ефективно, когато одиторът търси доказателства за надценяване на салдата.

[22] МОС 240 , параграф 36.

Оценяване на получените доказателства (вж. параграф 16)

А24. 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.

А25. 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 330 [23].

[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 710[1]. МОС 300 [2] 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 неправилни отчитания, 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

(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

[1] МОС 710 "Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети"
[2] МОС 300 "Планиране на одита на финансови отчети"

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 ангажименти.

(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 неправилни отчитания, които съществено повлияват финансовия отчет за текущия период като: (вж. параграф А1-А2)

(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 А3-А7)

(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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания съществуват във финансовия отчет за текущия период, той комуникира неправилните отчитания с подходящото ниво на ръководство и с лицата, натоварени с общо управление в съответствие с МОС 450[3].

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 неправилни отчитания във финансовия отчет за текущия период одиторът оценява ефекта от въпроса, пораждащ модификацията в съответствие с МОС 315 (преработен) [4].

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 705 (преработен) [5]. (вж. параграф А8)

11. Ако одиторът заключи, че началните салда съдържат неправилно отчитане, което се отразява съществено върху финансовия отчет за текущия период и ефектът от неправилното отчитане не е отчетен по подходящ начин или не е адекватно представен или оповестен, той

[3] МОС 450 "Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита", параграфи 8 и 12.
[4] МОС 315 (преработен) "Идентифициране и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез разбиране за предприятието и неговата среда"
[5] МОС 705 (преработен) "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)

изразява квалифицирано мнение или отрицателно мнение, каквото се прецени за уместно, в съответствие с МОС 705 (преработен).

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 (преработен).

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 (преработен) 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.

А2. 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))

А3. 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 неправилни отчитания 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.

А4. 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 зависиот професионалната компетентност и независимост на предходния одитор.

А5. Комуникациите на настоящия одитор с предходния одитор се осъществяват при съобразяване със съответните етични и професионални изисквания.

А6. Някои одиторски доказателства за началните салда на текущите активи и пасиви могат да бъдат получени като част от одиторските процедури през текущия период. Например, събирането (плащането) на началните салда на вземанията (задълженията) през текущия период осигуряват одиторски доказателства за тяхното съществуване, права и задължения,

* 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)

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 й 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 отграничаването на отчетните периоди.

А7. 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)

А8. МОС 705 (преработен) 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)

A9. 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

Забележка: Във всички тези примерни одиторски доклади, разделът „Мнение" е поместен на първо място в съответствие с МОС 700 (преработен), а разделът „База за изразяване на мнение" е поместен непосредствено след раздела „Мнение". Освен това, първото и последно изречение, включени в съществуващия понастоящем раздел относно отговорностите на одитора сега са обединени като част от новия раздел „База за изразяване на мнение".

Пример 1:

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600[1] не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) (обща рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210[2].**
- **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 всеобхватни**

[1] МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

[2] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*

по отношение финансовите резултати на предприятието и неговите парични потоци[3].

- **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.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен)[4].**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701[5].**
- **Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.**
- **Представени са съответстващи данни, а финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор. Законодателството или нормативна разпоредба не забранява на одитора да се позовава на доклада на предходния одитор по отношение на съответстващите данни и одиторът е решил да постъпи по този начин.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

---

[3] Ако съгласно преценката на одитора възможните ефекти се считат за съществени и всеобхватни 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.

[4] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

[5] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[6]

Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията"), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на квалифицирано мнение

Ние бяхме назначени за одитори на компанията 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 уверим в достатъчна степен чрез алтернативни способи в 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 всеобхватния доход и нетните парични потоци от основна дейност, включени в отчета за паричните потоци.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС) Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични

[6] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет" не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания" не е приложимо.

отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано мнение.

Други въпроси

Финансовият отчет на компанията за годината, завършваща на 31 декември 20X0 г. е одитиран от друг одитор, който е изразил немодифицирано мнение относно този отчет на 31 март 20X1 г.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)*.]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет[7]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен)*[8] *– вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) –вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) –вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

---

[7] Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство" и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[8] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*

Пример 2:

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **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 всеобхватни по отношение финансовите резултати на предприятието и неговите парични потоци[9]**
- **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 модифицирано относно финансовото състояние.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**

[9] Ако съгласно преценката на одитора възможните ефекти се считат за съществени и всеобхватни за финансовите резултати и паричните потоци на предприятието, одиторът отказва да изрази мнение относно финансовите резултати и парични потоци.

- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.**
- **Представени са съответстващи данни, а финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор. Законодателството или нормативна разпоредба не забранява на одитора да се позовава на доклада на предходния одитор по отношение на съответстващите данни и одиторът е решил да постъпи по този начин.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[10]

Мнения

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компанията ABC („компанията”), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

Квалифицирано мнение относно финансовите резултати от дейността и паричните потоци

[10] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

По наше мнение, с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният отчет за всеобхватния доход и отчет за паричните потоци представят достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дават вярна и честна представа за*) финансовите резултати от дейността и паричните потоци на компанията за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

Мнение относно финансовото състояние

По наше мнение, приложеният отчет за финансовото състояние представя достоверно, във всички съществени аспекти (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. в съответствие с МСФО.

База за изразяване на мнения, включително база за квалифицирано мнение относно финансовите резултати от дейността и паричните потоци

Ние бяхме назначени за одитори на компанията 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 уверим в достатъчна степен чрез алтернативни способи в 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 всеобхватния доход и нетните парични потоци от основна дейност, включени в отчета за паричните потоци.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето немодифицирано мнение относно финансовото състояние и нашето квалифицирано одиторско мнение относно финансовите резултати от дейността и паричните потоци.

Други въпроси

Финансовият отчет на компанията за годината, завършваща на 31 декември 20X0 г. е одитиран от друг одитор, който е изразил немодифицирано мнение относно този отчет на 31 март 20X1 г.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет[11]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) –вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) –вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[11] Или други термини, които са подходящи в контекста на правната рамка на съответната юрисдикция

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 315 (преработен)[1] 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 същество[2].

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 А1-А3)

Изисквания

[1] МОС 315 (преработен) "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания 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

Аналитични процедури по същество

5. Когато разработва и изпълнява аналитични процедури по същество като процедури по същество в съответствие с МОС 330 [3], 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 неправилни отчитания 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 неправилно отчитане, което, индивидуално или взето заедно с други неправилни отчитания, може да породи съществено неправилно отчитане 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)

[3] МОС 330, параграф 18

***

Приложение и други пояснителни материали

Определение за аналитичните процедури (вж.: параграф 4)

А1. 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 продажби~~те~~ и вземанията на предприятието със средните за отрасъла или с други предприятия от същия отрасъл с подобен размер.

А2. 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.

А3. 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)

А4. 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.

А5. 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 процедури зависи от оценката на одитора за това колко ефективна ще бъде тя при разкриването на неправилно отчитане, което, индивидуално или взето заедно с други неправилни отчитания, може да породи съществени неправилни отчитания 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 незаетост, 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 неправилни отчитания. Например, ако контролите върху обработката на поръчките за продажби са недостатъчни, одиторът може да се позове в по-голяма степен на тестовете 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 изваденте 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 предприятието[4].

(б) Сравнимостта на наличната информация. Например, данните, които са обобщени на ниво отрасъл, може да се наложи да бъдат допълнени, за да 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.

А13. 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 същество[5].

А14. Въпросите, дискутирани в параграфи А12(а)-А12(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 дата[6].

---

[4] МОС 500 "Одиторски доказателства", параграф А35
[5] МОС 500 , параграф 10
[6] МОС 330, параграфи 22-23

*Оценка за това дали очакванията са достатъчно точни (*вж.: параграф 5(в))

А15. Въпросите, които са уместни при оценката от страна на одитора дали очакването може да бъде разработено достатъчно точно, за да се идентифицира неправилно отчитане, което, индивидуално или взето заедно с други неправилни отчитания, може да породи съществено неправилно отчитане 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 А12-А13 по-горе.

*Сума на приемливата разлика между отчетените суми и очакваните стойности (*вж.: параграф 5(г))

А16. Определянето от страна на одитора на сумата на разликата от очакванията, която може да бъде приета без допълнително проучване, се повлиява от нивото на същественост[7] и съответствието с желаното ниво на сигурност, като се вземе под внимание възможността за неправилно отчитане, което индивидуално или взето заедно с други неправилни отчитания, може да породи съществени неправилни отчитания във финансовия отчет. МОС 330 изисква одиторът да получи толкова повече убеждаващи одиторски доказателства, колкото по-висока е оценката му за риска[8]. Съответно, с увеличаването на оценения риск, сумата на разликите, която се счита за приемлива без допълнително проучване, намалява, за да се постигне желаното ниво на убеждаващи доказателства[9].

---

[7] МОС 320, "Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита", параграф А14
[8] МОС 330, параграф 7(б)
[9] МОС 330, параграф А19

Аналитични процедури, които подпомагат формирането на цялостно заключение (вж.: параграф 6)

A17. Заключенията, 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 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 неправилни отчитания, който не е бил отчетен по-рано. При такива обстоятелства МОС 315 (преработен) изисква от одитора да преразгледа оценката си за рисковете от съществени неправилни отчитания и да модифицира по подходящ начин планираните допълнителни одиторски процедури[10].

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 (преработен), параграф 31

АНАЛИТИЧНИ ПРОЦЕДУРИ

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 отклонения и неправилни отчитания 12-13

Проектиране на неправилни отчитания 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 отклонения и неправилни отчитания A17

Проектиране на неправилни отчитания A18-A20

Оценяване на резултатите от одиторските извадки A21-A23

Приложение 1: Стратификация и стойностно претеглен избор

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

ОДИТОРСКИ ИЗВАДКИ

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 неправилно отчитане 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 неправилно отчитане, 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 А1).

(д) „Аномалия” – неправилно отчитане или отклонение, което очевидно не е представително за неправилните отчитания или отклоненията в популацията.

(е) „Извадкова единица” - отделните позиции, съставляващи популацията (вж. параграф А2).

(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 неправилно отчитане” – 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 неправилно отчитане в популацията (вж. параграф А3).

(й) „Допустим процент на отклонение ” – процент на отклонение спрямо установените вътрешни контролни процедури, определени от одитора, във връзка с които одиторът се опитва да получи подходящо ниво на сигурност, че процентът на отклонение, определен от одитора, не е бил превишен от действителния процент на отклонение 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 А4-А9).

7. Одиторът определя размер на извадката, който е достатъчен за намаляването на риска на извадката до приемливо ниско ниво (вж. параграфи А10-А11).

8. Одиторът избира обекти за извадката по такъв начин, че всяка извадкова единица в популацията да има шанс да бъде избрана (вж. параграфи А12-А13).

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 А14).

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 отклонение с избраните контроли, в случая на тестове на контролите, или като неправилно отчитане, в случая на тестове на детайлите (вж. параграфи А15-А16).

Характер и причина за отклонения и неправилни отчитания

12. Одиторът проучва характера и причината за всякакви установени отклонения или неправилни отчитания и за оценката на техния възможен ефект върху целта на одиторската процедура и върху други аспекти на одита (вж. параграф А17).

13. В изключително редки обстоятелства, когато одиторът счита, че неправилно отчитане или отклонение, установени в дадена извадка, представляват аномалия, одиторът получава висока степен на сигурност, че това неправилно отчитане или отклонение 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 неправилното отчитане или отклонението не оказват влияние върху останалата част на популацията.

Проектиране на неправилни отчитания

14. За тестове на детайлите одиторът проектира неправилните отчитания, установени в извадката, спрямо популацията (вж. параграфи А18-А20).

Оценяване на резултатите от одиторските извадки

15. Одиторът оценява:

(а) резултатите от извадката; и (вж. параграфи А21-А22)

(б) дали използването на одиторска извадка е осигурило разумна база за заключения относно тестваната популация (вж. параграф А23).

***

Приложение и друг пояснителен материал

Определения

Риск, който не е свързан с извадките

А1. 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 неправилно отчитане или отклонение.

Извадкова единица (вж. параграф 5(е))

А2. 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 неправилно отчитане (вж. параграф 5(и))

А3. При проектирането на извадка одиторът определя допустимото неправилно отчитане, за да адресира риска, че съвкупността от индивидуално несъществени неправилни отчитания може да доведе до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет, както и за да осигури известен запас за възможни неустановени неправилни отчитания. Допустимото неправилно отчитане е прилагането на ниво на същественост относно представянето, както е определено в МОС 320 [2], към определена извадкова процедура. Допустимото неправилно отчитане 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)

А4. 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.

А5. 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

---

[2] МОС 320 „Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита”, параграф 9.

и възможните условия за отклонения или неправилни отчитания, или други характеристики, свързани с тези одиторски доказателства, ще помогнат на одитора да дефинира какво представлява неправилно отчитане или отклонение, 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.

А6. Разглеждането на целта на одиторската процедура от страна на одитора, съгласно изискванията на параграф 6, включва ясно разбиране за това, какво представлява отклонение или неправилно отчитане, така че всички, и само, тези условия, които имат отношение към целта на одиторската процедура, да бъдат включени в оценката на отклоненията или проектирането на неправилните отчитания. 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 неправилно отчитане. 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 неправилно отчитане 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 трудносъбираеми вземания.

А7. При разглеждането на характеристиките на дадена популация, за тестовете на контролите, одиторът прави оценка на очаквания процент отклонение 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 отклонение е неприемливо висок, одиторът обикновено ще реши да не извършва тестове на контролите. По подобен начин, одиторът прави оценка на очакваното неправилно отчитане в популацията за тестове на детайлите. Ако очакваното неправилно отчитане е високо, при изпълнението на тестове на детайлите може да се окаже подходяща 100% проверка или използването на по-голям обем извадка.

А8. 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.

А9. 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 отклонение, 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 отклонения и неправилни отчитания (вж. параграф 12)

A17. При анализа на установените отклонения и неправилни отчитания, 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 отклонения или неправилни отчитания могат да бъдат умишлени и могат да сочат възможна измама.

Предвиждане на неправилните отчитания

A18. От одитора се изисква да направи предвиждане за неправилните отчитания спрямо популацията, за да получи по-широк поглед върху мащаба на неправилните отчитания, но това предвиждане може да се окаже недостатъчно, за да определи сумата, която да бъде документирана.

A19. Когато неправилното отчитане бъде определено като аномалия, то може да бъде изключено при предвиждането на неправилните отчитания спрямо популацията. Ефектът от всяко такова неправилно отчитане обаче, ако остане некоригирано, въпреки това трябва да бъде взет под внимание в допълнение към предвиждането на неправилните отчитания, които не представляват аномалии.

A20. За тестовете на контролите не е необходимо изричното предвиждане на отклоненията, тъй като процентът на отклонение на извадката представлява и предвиден процент на отклонение за популацията като цяло. МОС 330 [3] предоставя насоки за случаите, при които са установени отклонения 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 отклонение на извадката може да доведе до увеличаване на оценения риск от съществени неправилни отчитания, освен ако не бъдат получени допълнителни одиторски доказателства, подкрепящи първоначалната оценка. За тестове на детайлите, неочаквано висок процент на неправилни отчитания на извадката може да накара одитора да вярва, че класът сделки или салда по сметки съдържат съществени неправилни отчитания, при отсъствието на допълнителни одиторски доказателства, че не е налице съществено неправилно отчитане.

[3]МОС 330 „Одиторски процедури в отговор на оценените рискове", параграф 17

А22. В случай на тестове на детайлите, предвиденото неправилно отчитане плюс аномалното неправилно отчитане, ако има такова, представлява най-добрата приблизителна оценка на одитора за неправилното отчитане в популацията. Когато предвиденото неправилно отчитане плюс аномалното неправилно отчитане, ако има такова, превиши допустимото неправилно отчитане, извадката не осигурява разумна база за заключения относно популацията, предмет на тестването. Колкото по-близко е предвиденото неправилно отчитане плюс аномалното неправилно отчитане, ако има такова, до допустимото неправилно отчитане, толкова по-вероятно е действителното неправилно отчитане в популацията да превиши допустимото неправилно отчитане. Също така, ако предвиденото неправилно отчитане е по-високо от очакванията на одитора за неправилното отчитане, използвано при определянето на размера на извадката, одиторът може да заключи, че е налице неприемлив риск на извадката, че действителното неправилно отчитане в популацията ще превиши допустимото неправилно отчитане. Вземането под внимание на резултатите от останалите одиторски процедури ще помогне на одитора да оцени риска дали действителното неправилно отчитане в популацията ще превиши допустимото неправилно отчитане, като този риск може да бъде намален, ако бъдат получени допълнителни одиторски доказателства.

А23. 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 неправилни отчитания и възможността за допълнителни неправилни отчитания, 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 неправилно отчитане, в смисъла на надценяване. По подобен начин, популацията може да бъде стратифицирана според определени характеристики, които посочват по-висок риск от неправилно отчитане, например, когато се тества провизията за трудносъбираеми 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 неправилни отчитания 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), неправилното отчитане се проектира спрямо всяка част поотделно. Проектираните неправилни отчитания за всяка част след това се комбинират при разглеждането на възможния ефект на неправилните отчитания 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 случайна извадка.

Приложение 2

(вж. параграф А11)

Примери на фактори, оказващи влияние върху размера на извадката за тестовете 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 тестовете 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 неправилни отчитания, и съответно толкова по-голям ще трябва да бъде размерът на извадката. Когато оценката на одитора на риска от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение на вярност включва очакване за оперативната ефективност на контролите, от одитора се изисква да изпълни тестове на контролите.

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 отклонение	Намаление	Колкото по-нисък е допустимият процент на отклонение, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката.
3. Увеличение на очаквания процент на отклонение на тестваната популация	Увеличение	Колкото по-висок е очакваният процент на отклонение, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката, за да бъде одиторът в положение да направи разумна приблизителна оценка на действителния процент на отклонение. Факторите, имащи отношение към разглеждането от одитора на очаквания процент на отклонение, включват разбирането

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 отклонение в контрола обикновено гарантират малко, ако изобщо има някакво, намаление на оценения риск от съществено неправилно отчитане.
4. Повишаване на желаното ниво на сигурност на одитора, че допустимият процент на отклонение не е бил превишен от действителния процент на отклонение 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 отклонение в популацията, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката.

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 ВЪРХУ РАЗМЕРА НА ИЗВАДКАТА**	
1. Повишаване на оценката на одитора за риска от съществени неправилни отчитания	Увеличение	Колкото по-висока е оценката на одитора на риска от съществени неправилни отчитания, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката. Оценката на одитора на риска от съществени неправилни отчитания 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.

ФАКТОР	**ЕФЕКТ ВЪРХУ РАЗМЕРА 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 тестовете 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.

ФАКТОР	**ЕФЕКТ ВЪРХУ РАЗМЕРА НА ИЗВАДКАТА**	
3. Повишаване на желаното ниво на сигурност на одитора, че допустимото неправилно отчитане не е било превишено от действителното неправилно отчитане в популацията	Увеличение	Колкото по-голяма е степента на сигурност, която одиторът изисква, че резултатите от извадката са на практика показателни за действителното неправилно отчитане в популацията, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката.
4. Увеличение на допустимото неправилно отчитане	Намаление	Колкото по-ниско е допустимото неправилно отчитане, толкова по-голяма трябва да бъде извадката.
5. Увеличение в размера на неправилното отчитане, което одиторът очаква да открие в популацията	Увеличение	Колкото по-голям е размерът на неправилното отчитане, 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 действителния размер на неправилно отчитане в популацията. Факторите, уместни за преценката на одитора за очакваното ниво на неправилно отчитане, включват степента, до която стойностите на обектите се определят субективно, резултатите от процедурите за

		оценка на риска, резултатите от
ФАКТОР	**ЕФЕКТ ВЪРХУ РАЗМЕРА НА ИЗВАДКАТА**	
		тестовете 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.

ФАКТОР	**ЕФЕКТ ВЪРХУ РАЗМЕРА НА ИЗВАДКАТА**	
		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 А13)

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

възнамерява да достигне до валидни заключения относно цялата популация на база на извадката.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 540 (ПРЕРАБОТЕН)
ОДИТ НА ПРИБЛИЗИТЕЛНИ СЧЕТОВОДНИ ОЦЕНКИ И СВЪРЗАНИТЕ С ТЯХ ОПОВЕСТЯВАНИЯ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2019 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1

Естество на приблизителните счетоводни оценки 2–3

Ключови концепции в настоящия МОС 4–9

Дата на влизане в сила 10

Цел 11

Дефиниции 12

Изисквания

Процедури за оценяване на риска и свързани с това дейности 13–15

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане 16–17

Отговори на оценените рискове от съществено неправилно отчитане 18–30

Оповестявания, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки 31

Индикатори за възможна предубеденост на ръководството 32

Цялостна оценка на базата на изпълнените одиторски процедури ... 33–36

Писмени изявления 37

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление, ръководството или други уместни страни 38

Документация 39

Материали за приложение и други пояснителни материали

Естество на приблизителните счетоводни оценки A1–A7

Ключови концепции в настоящия МОС A8–A13

Дефиниции A14–A18

Процедури за оценяване на риска и свързани с тях дейности A19–A63

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане A64–A80

Отговори на оценените рискове от съществено неправилно отчитане A81–A132

Индикатори за възможна предубеденост на ръководството A133–A136

Цялостна оценка на базата на изпълнените одиторски процедури ... A137–A144

Писмени изявления A145

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление, ръководството или други уместни страни A146–A148

Документация A149–A152

Приложение 1: Фактори за вътрешноприсъщ риск

Приложение 2: Комуникации с лицата, натоварени с общо управление

Международен одиторски стандарт (МОС) 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях 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, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания при одита на финансови отчети. По-конкретно, стандартът съдържа изисквания и насоки, които се отнасят до, или излагат по-подробно, начина, по който МОС 315 (преработен),[1] МОС 330,[2] МОС 450,[3] МОС 500[4] и други уместни МОС трябва да бъдат прилагани във връзка с приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания. Стандартът съдържа също така изисквания и насоки относно оценяването на неправилните отчитания на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, както и индикатори за възможна предубеденост на ръководството.

Естество на приблизителните счетоводни оценки

2. Приблизителните счетоводни оценки варират в широки граници по своето естество, като се изисква те да бъдат изготвяни от ръководството, когато паричните суми не могат да бъдат пряко наблюдавани. Оценяването на тези парични суми е обект на несигурност на приблизителното оценяване, която отразява вътрешноприсъщите ограничения в познанията или данните. Тези ограничения пораждат вътрешноприсъща субективност и вариране на резултатите от оценяването. Процесът по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки включва избор и прилагане на метод с помощта на предположения и данни, което изисква преценка от страна на ръководството и може да породи сложност в оценяването. Ефектът от сложността, субективността или други фактори за вътрешноприсъщ риск върху оценяването на тези парични суми оказва влияние върху тяхната податливост на неправилно отчитане. (Вж. параграфи А1–А6, Приложение 1)

3. Макар настоящият МОС да е приложим по отношение на всички приблизителни счетоводни оценки, степента, в която дадена приблизителна счетоводна оценка е обект на несигурност на приблизителното оценяване, ще варира в значителни граници.

---

[1] МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*

[2] МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

[3] МОС 450, *Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита*

[4] МОС 500, *Одиторски доказателства*

Естеството, времето на изпълнение и обхватът на оценката на риска и допълнителните одиторски процедури, изисквани от настоящия МОС, ще варират във връзка с несигурността на приблизителното оценяване и оценката на свързаните с това рискове от съществено неправилно отчитане. По отношение на определени приблизителни счетоводни оценки, несигурността на приблизителното оценяване може да е много ниска, на базата на тяхното естество, като сложността и субективността при тяхното изготвяне също може да са много ниски. По отношение на такива приблизителни счетоводни оценки не се очаква процедурите за оценяване на риска и допълнителните одиторски процедури, изисквани от настоящия МОС, да бъдат широкообхватни. Когато несигурността на приблизителното оценяване, сложността или субективността са много високи, ще се очаква тези процедури да бъдат много по-обширни. Настоящият МОС съдържа насоки относно това как изискванията на този МОС могат да бъдат съразмерно пригодени към съответната степен на несигурност. (Вж. параграф А7)

Ключови концепции в настоящия МОС

4. Настоящият МОС изисква отделно оценяване на вътрешноприсъщия риск за целите на оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност по отношение на приблизителните счетоводни оценки. В зависимост от естеството на конкретната приблизителна счетоводна оценка, податливостта на дадено твърдение за вярност на неправилно отчитане, което би могло да е съществено, може да е подложена на, или засегната от, несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск и взаимодействието между тях. Както е обяснено в МОС 200,[5] вътрешноприсъщият риск за някои твърдения за вярност и свързаните с тях класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания е по-висок отколкото за други. Съответно, оценката на вътрешноприсъщия риск зависи от степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск влияят върху вероятността или величината на неправилното отчитане и варира по скала, която в настоящия МОС е наречена спектър на вътрешноприсъщия риск. (Вж. параграфи А8–А9, А65–А66, Приложение 1)

5. Настоящият МОС препраща към приложимите изисквания в МОС 315 (преработен) и МОС 330 и предоставя свързани с тези изисквания насоки, за да подчертае важното значение на решенията на одитора относно контролите, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, включително решенията относно това дали:

---

[5] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф А40

- съществуват имащи отношение към одита контроли, за които от одитора се изисква да оцени тяхното разработване и да определи дали те са били внедрени.
- да тества оперативната ефективност на съответните контроли.

6. Настоящият МОС изисква също така и отделно оценяване на риска на контрола при оценяване рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност по отношение на приблизителните счетоводни оценки. При оценяване риска на контрола одиторът взема под внимание дали допълнителните му одиторски процедури предвиждат планирано разчитане на оперативната ефективност на контролите. Ако одиторът не изпълнява тестове на контролите, оценката на одитора на риска от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност не може да бъде намалена поради ефективното функциониране на контролите по отношение на конкретното твърдение за вярност.[6] (Вж. параграф А10)

7. Настоящият МОС подчертава, че допълнителните одиторски процедури на одитора (включително, когато това е целесъобразно, тестовете на контролите) трябва да са в отговор на причините за оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, вземайки под внимание ефекта от един или повече фактори за вътрешноприсъщ риск и оценката на одитора за риска на контрола.

8. Упражняването на професионален скептицизъм във връзка с приблизителните счетоводни оценки се влияе от разгледаните от одитора фактори за вътрешноприсъщ риск, като значението на професионалния скептицизъм се повишава, когато приблизителните счетоводни оценки са подложени на по-голяма степен на несигурност на приблизителното оценяване или са засегнати в по-голяма степен от сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск. Аналогично, упражняването на професионален скептицизъм е важно, когато е налице по-голяма податливост на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството или измама. (Вж. параграф А11)

9. Настоящият МОС изисква одиторът да оцени, на базата на изпълнените одиторски процедури и получените одиторски доказателства, дали приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са разумни[7] в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане или са неправилно отчетени. За целите на настоящия МОС, разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане означава, че

---

[6] МОС 530, *Одиторски извадки*, Приложение 3

[7] Виж също МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, параграф 13(в).

уместните изисквания на приложимата рамка за финансово отчитане са приложени по подходящ начин, включително тези, които разглеждат: (Вж. параграфи А12–А13, А139–А144)

- изготвянето на приблизителната счетоводна оценка, включително избора на метод, предположения и данни с оглед естеството на приблизителната счетоводна оценка и фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието;
- избора на точкова приблизителна оценка на ръководството; и
- оповестяванията относно приблизителната счетоводна оценка, включително оповестяванията относно начина, по който приблизителната счетоводна оценка е разработена, и такива, които обясняват естеството, обхвата и източниците на несигурност на приблизителното оценяване.

Дата на влизане в сила

10. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2019 г.

Цел

11. Целта на одитора е да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания във финансовия отчет са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.

Дефиниции

12. За целите на МОС следните термини имат посоченото по-долу значение:

    (а) Приблизителна счетоводна оценка – Парична сума, по отношение на която оценяването в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане е обект на несигурност на приблизителното оценяване. (Вж. параграф А14)

    (б) Точкова или интервална приблизителна оценка на одитора – Сума или респективно границите на вариране на сумите, определени от одитора при оценяване на точковата приблизителна оценка на ръководството. (Вж. параграф А15)

    (в) Несигурност на приблизителното оценяване – Податливост на вътрешноприсъща липса на точност при оценяването. (Вж. параграф А16, Приложение 1)

(г) Предубеденост на ръководството– Липса на неутралност у ръководството при изготвянето на информацията. (Вж. параграф А17)

(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(ките), събитието(ята) или условието(ята), разгледани в приблизителната счетоводна оценка. (Вж. параграф А18)

Изисквания

Процедури за оценяване на риска и свързани с това дейности

13. При получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за неговия вътрешен контрол, съгласно изискваното от МОС 315 (преработен),[8] одиторът следва да получи разбиране за следните въпроси, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки на предприятието. Процедурите на одитора за получаване на това разбиране следва да бъдат изпълнени в степента, необходима за осигуряване на подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. (Вж. параграфи А19–А22)

Предприятието и средата, в която то функционира

(а) Сделките на предприятието и другите събития и условия, които биха могли да породят необходимост от приблизителни счетоводни оценки или промени в тях, които да бъдат признати или оповестени във финансовия отчет. (Вж. параграф А23)

(б) Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки (включително критерии за признаване, бази за оценяване и свързаните с тях изисквания за представяне и оповестяване); и как те са приложими в контекста на естеството и обстоятелствата, свързани с предприятието и средата, в която то функционира, включително как сделките и останалите събития или условия са подложени на, или засегнати от, факторите за вътрешноприсъщ риск. (Вж. параграфи А24–А25)

---

[8] МОС 315 (преработен), параграфи 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17, и 20–21

(в) Регулаторните фактори, имащи отношение към приблизителните счетоводни оценки на предприятието, включително, когато това е приложимо, регулаторните рамки, свързани с пруденциалния надзор. (Вж. параграф А26)

(г) Естеството на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които одиторът очаква да бъдат включени във финансовия отчет на предприятието, на базата на разбирането на одитора за въпросите в параграф 13(а)–(в) по-горе. (Вж. параграф А27)

Вътрешният контрол на предприятието

(д) Естеството и обхватът на надзора и общото управление, които предприятието е въвело в действие по отношение процеса на финансово отчитане на ръководството, имащ отношение към приблизителните счетоводни оценки. (Вж. параграфи А28–А30).

(е) Как предприятието идентифицира необходимостта и как прилага специализираните умения и познания, свързани с приблизителните счетоводни оценки, включително по отношение използването на експерт на ръководството. (Вж. параграф А31)

(ж) Как процесът на предприятието по оценяване на риска идентифицира и оценява рисковете, свързани с приблизителните счетоводни оценки. (Вж. параграфи А32–А33)

(з) Информационната система на предприятието, доколкото тя е свързана с приблизителните счетоводни оценки, включително:

(i) класовете сделки, събития или условия, които са съществени за финансовия отчет и които пораждат необходимост от приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания или промени в тези оценки или оповестявания; и (Вж. параграфи А34–А35)

(ii) по отношение на такива приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, как ръководството:

а. идентифицира подходящите методи, предположения или източници на данни, както и необходимостта от промени в тях, които да са целесъобразни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, включително как ръководството: (вж. параграфи А36–А37)

i. избира или разработва и прилага използваните методи, включително използването на модели; (вж. параграфи А38–А39)

ii. избира предположенията, които ще бъдат използвани, включително разглеждането на алтернативи, и идентифицира съществените предположения; и (вж. параграфи А40–А43)

iii. избира данните, които ще бъдат използвани; (вж. параграф А44)

б. разбира степента на несигурност на приблизителното оценяване, включително като взема под внимание диапазона на възможните резултати от оценяването; и (Вж. параграф А45)

в. адресира несигурността на приблизителното оценяване, включително при избора на точкова приблизителна оценка и свързаните с това оповестявания, които да бъдат включени във финансовия отчет. (Вж. параграфи А46–А49)

(и) Контролните дейности, имащи отношение към одита, над процеса на ръководството по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, съгласно описаното в параграф 13(з)(ii). (Вж. параграфи А50–А54)

(й) Как ръководството извършва преглед на резултата или резултатите от предходни приблизителни счетоводни оценки и как отговаря на резултатите от този преглед.

14. Одиторът следва да извърши преглед на резултата от предходни приблизителни счетоводни оценки или когато това е приложимо, тяхното последващо повторно приблизително оценяване, за да подпомогне идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане в текущия период. При определяне естеството и обхвата на този преглед одиторът следва да вземе под внимание характеристиките на приблизителните счетоводни оценки. Прегледът няма за цел да постави под съмнение преценките относно приблизителните счетоводни оценки от предходния период, които са били подходящи на базата на информацията, налична към момента, когато са били изготвени. (Вж. параграфи А55–А60)

15. По отношение на приблизителните счетоводни оценки, одиторът следва да определи дали екипът по ангажимента изисква специализирани умения или познания, за да изпълни процедурите по оценяване на риска, да идентифицира и оцени рисковете от съществено неправилно отчитане, да разработи и изпълни одиторските процедури в отговор на тези рискове или да оцени получените одиторски доказателства. (Вж. параграфи А61–А63)

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане

16. При идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до приблизителна счетоводна оценка и свързаните с нея оповестявания на ниво твърдение за вярност, съгласно изискваното от МОС 315 (преработен),[9] одиторът следва да оцени поотделно вътрешноприсъщия риск и риска на контрола. При идентифициране на рисковете от съществено неправилно отчитане и оценяване на вътрешноприсъщия риск одиторът следва да вземе предвид следното: (Вж. параграфи А64–А71)

    (а) степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на несигурност на приблизителното оценяване; и (вж. параграфи А72–А75)

    (б) степента, в която посоченото по-долу е засегнато от сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск: (вж. параграфи А76–А79)

        (i) изборът и прилагането на метод, предположения и данни при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка; или

        (ii) изборът на точкова приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания за включване във финансовия отчет.

17. Одиторът следва да определи дали някои от рисковете от съществено неправилно отчитане, идентифицирани и оценени в съответствие с параграф 16, представляват според преценката на одитора съществен риск.[10] Ако одиторът е определил, че е налице съществен риск, одиторът следва да получи разбиране за контролите на предприятието, включително контролните дейности, имащи отношение към този риск.[11] (Вж. параграф А80)

Отговори на оценените рискове от съществено неправилно отчитане

18. Съгласно изискваното от МОС 330,[12] допълнителните одиторски процедури на одитора следва да са в отговор на оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност,[13] вземайки под внимание причините за оценката, дадена на тези рискове.

---

[9] МОС 315 (преработен), параграфи 25 и 26

[10] МОС 315 (преработен), параграф 27

[11] МОС 315 (преработен), параграф 29

[12] МОС 330, параграфи 6–15 и 18

[13] МОС 330, параграфи 6–7 и 21

Допълнителните одиторски процедури на одитора следва да включват един или повече от следните подходи:

(а) Получаване на одиторски доказателства от събития, възникнали до датата на одиторския доклад (виж параграф 21);

(б) Тестване как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка (виж параграфи 22–27); или

(в) Разработване на точкова или интервална приблизителна оценка на одитора (виж параграфи 28–29).

Допълнителните одиторски процедури на одитора следва да вземат под внимание, че колкото по-висок е оцененият риск от съществено неправилно отчитане, толкова по-убедителни трябва да бъдат одиторските доказателства.[14] Одиторът следва да разработи и изпълни допълнителните одиторски процедури по начин, който да не проявява предубеденост в посока получаване на одиторски доказателства, които биха могли да са потвърждаващи, или в посока изключване на одиторски доказателства, които биха могли да са противоречащи. (Вж. параграфи А81–А84)

19. Съгласно изискваното от МОС 330,[15] одиторът следва да разработи и изпълни тестове, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на съответните контроли, ако:

(а) оценката на одитора на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност включва очакване, че контролите функционират ефективно; или

(б) процедурите по същество, взети самостоятелно, не могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност.

По отношение на приблизителните счетоводни оценки тестовете на одитора на такива контроли следва да са в отговор на причините за оценката, дадена на рисковете от съществено неправилно отчитане. При разработването и изпълнението на тестовете на контролите одиторът следва да получи толкова по-убедителни одиторски доказателства, в колкото по-голяма степен одиторът разчита на ефективността на даден контрол.[16] (Вж. параграфи А85–А89)

---

[14] МОС 330, параграф 7(б)

[15] МОС 330, параграф 8

[16] МОС 330, параграф 9

20. По отношение на съществен риск, свързан с приблизителна счетоводна оценка, допълнителните одиторски процедури на одитора следва да включват тестове на контролите в текущия период, в случай че одиторът планира да разчита на тези контроли. Когато подходът спрямо съществен риск се състои единствено от процедури по същество, тези процедури следва да включват тестове на детайлите.[17] (Вж. параграф А90)

Получаване на одиторски доказателства от събития, настъпили до датата на одиторския доклад

21. Когато допълнителните одиторски процедури на одитора включват получаване на одиторски доказателства от събития, настъпили до датата на одиторския доклад, одиторът следва да оцени дали тези одиторски доказателства са достатъчни и уместни, за да адресират рисковете от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до приблизителна счетоводна оценка, вземайки под внимание, че промени в обстоятелствата и други имащи отношение към въпроса условия между събитието и датата на оценяване може да окажат влияние върху уместността на тези одиторски доказателства в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане. (Вж. параграфи А91–А93)

Тестване как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка

22. Когато тества как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка, допълнителните одиторски процедури на одитора следва да включват процедури, разработени и изпълнени в съответствие с параграфи 23–26, за да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства относно рисковете от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до: (Вж. параграф А94)

    (а) избора и прилагането на методите, съществените предположения и данните, използвани от ръководството при изготвянето на приблизителната счетоводна оценка; и

    (б) това как ръководството е избрало точковата приблизителна оценка и е разработило свързаните с нея оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване.

Методи

23. При прилагане изискванията на параграф 22, по отношение на методите, допълнителните одиторски процедури на одитора следва да адресират:

    (а) дали избраният метод е подходящ в контекста на приложимата

[17] МОС 330, параграфи 15 и 21

рамка за финансово отчитане и, ако това е приложимо, дали промените в сравнение с използвания в предходни периоди метод са целесъобразни; (вж. параграфи А95, А97)

(б) дали направените при избора на метод преценки пораждат индикатори за възможна предубеденост на ръководството; (вж. параграф А96)

(в) дали изчисленията са извършени в съответствие с метода и дали са математически точни;

(г) когато използването от страна на ръководството на метода включва сложно моделиране, дали преценките са приложени последователно и дали, когато това е приложимо: (вж. параграфи А98–А100)

(i) разработването на модела удовлетворява целта на оценяването съгласно приложимата рамка за финансово отчитане, дали е подходящо при конкретните обстоятелства, и, ако е приложимо, дали промените в сравнение с модела от предходните периоди са целесъобразни при съответните обстоятелства; и

(ii) корекциите в резултата от прилагането на модела са в съответствие с целта на оценяването съгласно приложимата рамка за финансово отчитане и са целесъобразни при конкретните обстоятелства; и

(д) дали при прилагане на метода е запазен интегритетът на съществените предположения и данните. (Вж. параграф А101)

Съществени предположения

24. При прилагане изискванията на параграф 22, по отношение на съществените предположения, допълнителните одиторски процедури на одитора следва да адресират:

(а) дали съществените предположения са подходящи в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане и, ако това е приложимо, дали промените в сравнение с предходните периоди са целесъобразни; (вж. параграфи А95, А102–А103)

(б) дали направените при избора на съществени предположения преценки пораждат индикатори за възможна предубеденост на ръководството; (вж. параграф А96)

(в) дали съществените преценки са в съответствие помежду си и с тези, използвани при други приблизителни счетоводни оценки, или със съответните предположения, използвани в други области на бизнес дейността на предприятието, на базата на познанията на

одитора, придобити по време на одита; и (вж. параграф А104)

(г) когато това е приложимо, дали ръководството има намерение да предприеме определен курс на действие и дали е в състояние да го реализира. (Вж. параграф А105)

Данни

25. При прилагане изискванията на параграф 22, по отношение на данните, допълнителните одиторски процедури на одитора следва да адресират:

(а) дали данните са подходящи в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане и, ако това е приложимо, дали промените в сравнение с предходните периоди са целесъобразни (вж. параграфи А95, А106);

(б) дали направените при избора на данни преценки пораждат индикатори за възможна предубеденост на ръководството; (вж. параграф А96)

(в) дали данните са уместни и надеждни при конкретните обстоятелства; и (вж. параграф А107)

(г) дали данните са били подходящо разбрани или изтълкувани от ръководството, включително по отношение на договорните условия. (Вж. параграф А108)

Избор от страна на ръководството на точкова приблизителна оценка и свързаните с нея оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване

26. При прилагане изискванията на параграф 22, допълнителните одиторски процедури на одитора следва да адресират това дали, в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, ръководството е предприело подходящите стъпки, за да:

(а) разбере несигурността на приблизителното оценяване; и (вж. параграф А109)

(б) адресира несигурността на приблизителното оценяване, като избере подходяща точкова приблизителна оценка и като разработи свързаните с нея оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване. (Вж. параграфи А110–А114)

27. Когато съгласно преценката на одитора, на базата на получените одиторски доказателства, ръководството не е предприело подходящите стъпки, за да разбере или адресира несигурността на приблизителното оценяване, одиторът следва: (вж. параграфи А115–А117)

(а) да изиска ръководството да изпълни допълнителни процедури, за да разбере несигурността на приблизителното оценяване или да я

адресира, като преразгледа избора на точкова приблизителна оценка на ръководството или като обмисли предоставянето на допълнителни оповестявания, отнасящи се до несигурността на приблизителното оценяване, и да оцени отговора(ите) на ръководството в съответствие с параграф 26;

(б) ако одиторът определи, че отговорът на ръководството на искането на одитора не адресира в достатъчна степен несигурността на приблизителното оценяване, в степента, в която това е практически осъществимо, да разработи точкова или интервална приблизителна оценка на одитора в съответствие с параграфи 28–29; и

(в) да оцени дали е налице недостатък във вътрешния контрол и ако това е така, да комуникира в съответствие с МОС 265.[18]

Разработване на точкова или интервална приблизителна оценка на одитора

28. Когато одиторът разработва точкова или интервална приблизителна оценка, за да оцени точковата приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване, включително когато това се изисква от параграф 27(б), допълнителните одиторски процедури на одитора следва да включват процедури за оценяване дали използваните методи, предположения или данни са подходящи в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане. Независимо от това дали одиторът използва методите на ръководството или свои собствени методи, предположения или данни, тези допълнителни одиторски процедури следва да бъдат разработени и изпълнени, за да адресират въпросите в параграфи 23–25. (Вж. параграфи А118–А123)

29. В случай че одиторът разработва своя интервална приблизителна оценка, одиторът следва:

(а) да определи, че интервалът съдържа единствено суми, които са подкрепени от достатъчни и уместни одиторски доказателства и са били оценени от одитора като разумни в контекста на целите на оценяването и останалите изисквания на приложимата рамка за финансово отчитане; и (вж. параграфи А124–А125)

(б) да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оценените рискове от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до оповестяванията във финансовия отчет, които описват несигурността на приблизителното оценяване.

---

[18] МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*

Други съображения, отнасящи се до одиторските доказателства

30. При получаването на одиторски доказателства относно рисковете от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до приблизителните счетоводни оценки, независимо от източника на информация, който ще бъде използван като одиторски доказателства, одиторът следва да спази приложимите изисквания на МОС 500.

Когато се използва работата на експерт на ръководството, изискванията в параграфи 21–29 от настоящия МОС биха могли да подпомогнат одитора при оценяване уместността на работата на експерта като одиторски доказателства по отношение на съответното твърдение за вярност в съответствие с параграф 8(в) от МОС 500. При оценяване работата на експерта на ръководството, естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури се влияят от оценката на одитора относно компетентността, способностите и обективността на експерта, разбирането на одитора за естеството на работата, извършена от експерта и от това доколко одиторът е запознат със сферата на експертни знания и умения на експерта. (Вж. параграфи А126–А132)

Оповестявания, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки

31. Одиторът следва да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност по отношение на оповестяванията, отнасящи се до приблизителна счетоводна оценка, освен тези, свързани с несигурността на приблизителното оценяване, разгледани в параграфи 26(б) и 29(б).

Индикатори за възможна предубеденост на ръководството

32. Одиторът следва да оцени дали преценките и решенията, взети от ръководството при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, включени във финансовия отчет, дори те, взети самостоятелно, да са разумни, представляват индикатори за възможна предубеденост на ръководството. Когато бъдат идентифицирани индикатори за възможна предубеденост на ръководството, одиторът следва да оцени последствията за одита. Когато е налице намерение за въвеждане в заблуждение, предубедеността на ръководството по своята същност цели измама. (Вж. параграфи А133–А136)

Цялостна оценка на базата на изпълнените одиторски процедури

33. При прилагане на МОС 330 по отношение на приблизителните счетоводни оценки,[19] одиторът следва да оцени, на базата на

[19] МОС 330, параграфи 25–26

изпълнените одиторски процедури и получените одиторски доказателства, дали: (вж: параграфи А137–А138)

(а) оценките на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност остават подходящи, включително когато са били идентифицирани индикатори за възможна предубеденост на ръководството;

(б) решенията на ръководството, отнасящи се до признаването, оценяването, представянето и оповестяването на тези приблизителни счетоводни оценки във финансовия отчет са в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане; и

(в) са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства.

34. При извършване на оценяването, изисквано от параграф 33(в), одиторът следва да вземе под внимание всички получени уместни одиторски доказателства, независимо дали потвърждаващи или противоречащи.[20] В случай че одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да оцени последствията за одита или одиторското мнение относно финансовия отчет в съответствие с МОС 705 (преработен).[21]

Определяне дали приблизителните счетоводни оценки са разумни или съдържат неправилно отчитане

35. Одиторът следва да определи дали приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане или съдържат неправилно отчитане. МОС 450[22] предоставя насоки относно начина, по който одиторът може да разграничи неправилните отчитания (независимо дали става въпрос за неправилно отчитане във фактите, преценките или прогнозите) за оценяването от страна на одитора на ефекта от некоригираните неправилни отчитания върху финансовия отчет. (Вж. параграфи А12–А13, А139–А144)

36. По отношение на приблизителните счетоводни оценки одиторът следва да оцени:

(а) в случай на рамка за достоверно представяне, дали ръководството е включило оповестявания, надхвърлящи тези, конкретно изисквани от съответната рамка, които са необходими за

---

[20] МОС 500, параграф 11

[21] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

[22] МОС 450, параграф А6

постигане на достоверно представяне на финансовия отчет като цяло;[23] или

(б) в случай на рамка за съответствие, дали оповестяванията са тези, които са необходими, за да може финансовият отчет да не бъде подвеждащ.[24]

Писмени изявления

37. Одиторът следва да изиска писмени изявления от ръководството[25] и, когато това е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, относно това дали методите, съществените предположения и данните, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, са подходящи за постигането на признаване, оценяване или оповестяване, което да е в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Одиторът следва да прецени също така и необходимостта от получаване на изявления относно конкретни приблизителни счетоводни оценки, включително във връзка с използваните методи, предположения или данни. (Вж. параграф А145)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление, ръководството или други уместни страни

38. При прилагането на МОС 260 (преработен)[26] и МОС 265[27] от одитора са изисква да комуникира с лицата, натоварени с общо управление или с ръководството относно определени въпроси, включително съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието и съответно съществени недостатъци във вътрешния контрол. При това комуникиране одиторът следва да разгледа въпроси, ако има такива, които да комуникира във връзка с приблизителните счетоводни оценки и да вземе под внимание дали причините за рисковете от съществено неправилно отчитане се отнасят до несигурността на приблизителното оценяване или до ефекта от сложността, субективността или други фактори за вътрешноприсъщ риск при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания. В допълнение, при някои обстоятелства от одитора се изисква съгласно закон или нормативна разпоредба да комуникира относно определени въпроси с

---

23 Виж също МОС 700 (преработен), параграф 14.

24 Виж също МОС 700 (преработен), параграф 19.

25 МОС 580, *Писмени изявления*

26 МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 16(а)

27 МОС 265, параграф 9

други уместни страни, като например регулаторни органи или органи за пруденциален надзор. (Вж. параграфи А146–А148)

Документация

39. Одиторът следва да включи в одиторската документация:[28] (вж. параграфи А149–А152)

(а) ключови елементи от разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, включително вътрешния контрол на предприятието, имащ отношение към неговите приблизителни счетоводни оценки;

(б) обвързването на допълнителните одиторски процедури на одитора с оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност,[29] вземайки под внимание причините (независимо дали отнасящи се до вътрешноприсъщия риск или риска на контрола) за оценката, дадена на тези рискове;

(в) отговора или отговорите на одитора, когато ръководството не е предприело подходящи стъпки, за да разбере и адресира несигурността на приблизителното оценяване;

(г) индикаторите, ако има такива, за възможна предубеденост на ръководството, отнасяща се до приблизителни счетоводни оценки, и оценяването от страна на одитора на последствията за одита, съгласно изискваното от параграф 32; и

(д) съществените преценки, свързани с решението на одитора относно това дали приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане или съдържат неправилно отчитане.

* * *

Материали за приложение и други пояснителни материали

Естество на приблизителните счетоводни оценки (Вж. параграф 2)

Примери за приблизителни счетоводни оценки

А1. Примерите за приблизителни счетоводни оценки, отнасящи се до класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания включват:

- Морално остаряване на материалните запаси.

---

[28] МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11, А6, А7 и А10

[29] МОС 330, параграф 28(б)

- Амортизация на имоти и съоръжения.
- Оценяване на инфраструктурни активи.
- Оценяване на финансови инструменти.
- Резултат от неприключени съдебни процеси.
- Провизия за очаквани кредитни загуби.
- Оценяване на задължения по застрахователни договори.
- Задължения по гаранции.
- Задължения за доходи при пенсиониране на наети лица.
- Плащания на базата на акции.
- Справедлива стойност на активи или пасиви, придобити в бизнес комбинация, включително определяне на репутация и нематериални активи.
- Обезценка на дълготрайни активи или имоти и оборудване, държани за освобождаване от тях.
- Непарична размяна на активи или пасиви между независими страни.
- Признаване на приходи по дългосрочни договори.

Методи

A2. Методът представлява техника за оценяване, използвана от ръководството за изготвяне на приблизителна счетоводна оценка в съответствие с изискваната база за оценяване. Така например, един признат метод, използван за изготвяне на приблизителни счетоводни оценки, отнасящи се до сделки с плащане на базата на акции, е определянето на теоретична цена за закупуване (кол цена) на опция с помощта на формулата на Блек-Шоулс за оценяване на опции. Методът се прилага, използвайки изчислителен инструмент или процес, понякога наричан модел, и включва използването на предположения и данни и вземането под внимание на набор от взаимоотношения между тях.

Предположения и данни

A3. Предположенията включват преценки, базирани на наличната информация относно въпроси, като например, избора на лихвен процент, дисконтов процент или преценки относно бъдещи условия или събития. Предположението може да бъде избрано от ръководството сред определен кръг от подходящи алтернативи. Предположенията, които може да са изготвени или идентифицирани от експерт на ръководството

стават предположения на ръководството, когато се използват от ръководството при изготвянето на приблизителна счетоводна оценка.

A4. За целите на настоящия МОС, данните представляват информация, която може да бъде получена посредством пряко наблюдение или от страна, външна за предприятието. Информация, получена чрез прилагане на аналитични или интерпретативни техники спрямо данни, се нарича извлечени данни, когато тези техники имат добре установена теоретична база и следователно по-малка необходимост от преценка от страна на ръководството. В противен случай, такава информация представлява предположение.

A5. Примерите за данни включват:

- Цени, договорени в пазарни сделки;
- Продължителност на работата или количество продукция от производствена машина;
- Исторически цени или други условия, включени в договори, като например, договорен лихвен процент, график за плащания или условия, включени в договор за кредит;
- Прогнозна информация, като например, икономически прогнози или прогнози за печалбата, получени от външен информационен източник, или
- Бъдещ лихвен процент, определен с помощта на техники за интерполация от форуърдни лихвени проценти (извлечени данни).

A6. Възможно е данните да произхождат от широк кръг източници. Така например, данните могат да бъдат:

- генерирани в рамките на организацията или външно генерирани;
- получени от система, която е или в рамките или извън главната книга или аналитичните счетоводни сметки;
- достъпни за наблюдение в договори; или
- достъпни за наблюдение в законодателни или регулаторни нормативни документи.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (Вж. параграф 3)

A7. Примерите за параграфи, които съдържат насоки относно начина, по който изискванията в настоящия МОС могат да бъдат съразмерно пригодени към съответния мащаб включват параграфи A20–A22, A63, A67 и A84.

Ключови концепции в настоящия МОС

Фактори за вътрешноприсъщ риск (Вж. параграф 4)

A8. Факторите за вътрешноприсъщ риск представляват характеристики на условията и събитията, които биха могли да окажат влияние върху податливостта на дадено твърдение за вярност на неправилно отчитане, преди вземане под внимание на контролите. Приложение 1 допълнително пояснява естеството на тези фактори за вътрешноприсъщ риск, както и тяхното взаимодействие, в контекста на изготвяне на приблизителни счетоводни оценки и тяхното представяне във финансовия отчет.

A9. В допълнение към факторите за вътрешноприсъщ риск на несигурността на приблизителното оценяване, сложността и субективността, други фактори за вътрешноприсъщ риск, които одиторът може да вземе под внимание при идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане може да включват степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на, или засегната от:

- промяна в естеството или обстоятелствата на съответните позиции във финансовия отчет или изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, които може да породят необходимост от промени в методите, предположенията или данните, използвани за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка.
- податливост на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството или измама, при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка.

Риск на контрола (Вж. параграф 6)

A10. Важно съображение за одитора при оценяване риска на контрола на ниво твърдение за вярност е ефективността на разработването на контролите, на които одиторът възнамерява да разчита и степента, в която контролите адресират оценените вътрешноприсъщи рискове на ниво твърдение за вярност. Оценката на одитора, че контролите са разработени ефективно и са внедрени подкрепя очакването за оперативна ефективност на контролите при определяне дали те да бъдат тествани.

Професионален скептицизъм (Вж. параграф 8)

A11. Параграфи A60, A95, A96, A137 и A139 са примери за параграфи, които описват начини, по които одиторът може да упражни професионален скептицизъм. Параграф A152 предоставя насоки за начините, по които упражненият от одитора професионален скептицизъм може да бъде документиран и включва примери за конкретни параграфи в настоящия

МОС, по отношение на които документирането може да предостави доказателства за упражнен професионален скептицизъм.

Концепция за „разумност“ (Вж. параграф 9, 35)

A12. Други съображения, които може да са уместни за преценката на одитора относно това дали приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, включват това дали:

- данните и предположенията, използвани при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, са в съответствие помежду си и с тези, използвани в други приблизителни счетоводни оценки или области на бизнес дейността на предприятието; и
- приблизителната счетоводна оценка взема под внимание подходящата информация съгласно изискваното от приложимата рамка за финансово отчитане.

A13. Изразът „приложени по подходящ начин“, използван в параграф 9, означава по начин, който не само спазва изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, но при това отразява преценки, които са в съответствие с базата за оценяване в тази рамка.

Дефиниции

Приблизителна счетоводна оценка (Вж. параграф 12(а))

A14. Приблизителните счетоводни оценки са парични суми, които може да се отнасят до класове сделки и операции или салда по сметки, признати или оповестени във финансовия отчет. Приблизителните счетоводни оценки включват също така и парични суми, съдържащи се в оповестяванията или използвани за преценки относно признаване или оповестяване, отнасящо се до клас сделки и операции или салдо по сметка.

Точкова приблизителна оценка на одитора или интервална приблизителна оценка на одитора (Вж. параграф 12(б))

A15. Точковата или интервална приблизителна оценка на одитора може да бъде използвана за пряко (например, провизия за обезценка или справедлива стойност на различни видове финансови инструменти) или непряко (например, сума, която ще бъде използвана като съществено предположение по отношение на приблизителна счетоводна оценка) оценяване на приблизителна счетоводна оценка. Сходен подход може да бъде предприет от одитора при разработване на величина или диапазон от величини при оценяване на непарични данни или предположения (например, приблизително оценен полезен живот на актив).

Несигурност на приблизителното оценяване (Вж. параграф 12(в))

A16. Не всички приблизителни счетоводни оценки са подложени на висока степен на несигурност на приблизителното оценяване. Така например, някои позиции във финансовия отчет може да имат активен и открит пазар, който да предоставя лесно достъпна и надеждна информация за цените, при които се осъществява действителна размяна. От друга страна, несигурност на приблизителното оценяване може да е налице дори когато методът за оценяване и данните са добре дефинирани. Така например, оценката на ценни книжа, котирани на активен и открит пазар по регистрираната на пазара цена може да изисква корекция, в случай че притежаваният обем е значителен или е обект на ограничения от гледна точка на ликвидността. В допълнение, общите икономически условия, съществуващи към даден момент от време, например, неликвидност на конкретен пазар, биха могли да оказват влияние върху несигурността на приблизителното оценяване.

Предубеденост на ръководството (Вж. параграф 12(г))

A17. Често рамките за финансово отчитане предполагат необходимост от неутралност, т.е., липса на предубеденост. Несигурността на приблизителното оценяване поражда субективност при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка. Наличието на субективност поражда необходимост от преценка от страна на ръководството и податливост на преднамерена или непреднамерена предубеденост на ръководството (например, в резултат на мотивация за постигане на желана целева величина на печалбата или коефициент на капиталова адекватност). Податливостта на дадена приблизителна счетоводна оценка на предубеденост на ръководството се увеличава със степента, в която при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка е налице субективност.

Резултат на приблизителната счетоводна оценка (Вж. параграф 12(е))

A18. Някои приблизителни счетоводни оценки, по своето естество, нямат резултат, който да има отношение към одиторската работа, изпълнявана в съответствие с настоящия МОС. Така например, приблизителната счетоводна оценка може да се базира на възприятията на пазарните участници към даден момент. Съответно, цената, реализирана, когато активът бъде продаден или пасивът прехвърлен, може да се различава от съответната приблизителна счетоводна оценка, изготвена към отчетната дата, тъй като с изминаване на времето възприятията на пазарните участници за стойността са се променили.

Процедури за оценяване на риска и свързани с тях дейности

Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира (Вж. параграф 13)

A19. Параграфи 11–24 от МОС 315 (преработен) изискват одиторът да получи разбиране за определени въпроси относно предприятието и средата, в която то функционира, включително неговия вътрешен контрол. Изискванията в параграф 13 от настоящия МОС се отнасят по-конкретно до приблизителните счетоводни оценки и надграждат над по-общите изисквания в МОС 315 (преработен).

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите

A20. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на одиторските процедури за получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително неговия вътрешен контрол, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки на предприятието, може да зависят, в по-голяма или по-малка степен, от степента, в която отделният въпрос или въпроси са приложими при конкретните обстоятелства. Така например, възможно е предприятието да има малко на брой сделки или други събития и условия, пораждащи необходимост от приблизителни счетоводни оценки, приложимата рамка за финансово отчитане може да е проста за прилагане, като е възможно и да липсват имащи отношение към въпроса регулаторни фактори. Освен това, възможно е приблизителните счетоводни оценки да не изискват съществени преценки, а процесът по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки да е по-малко сложен. При такива обстоятелства, възможно е приблизителните счетоводни оценки да са подложени на, или засегнати от, несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск в по-малка степен и е възможно да има по-малко контроли, имащи отношение към одита. Ако това е така, вероятно процедурите на одитора за оценяване на риска ще са по-малко всеобхватни и може да бъдат получавани основно посредством проучващи запитвания до ръководството с подходящи отговорности за финансовите отчети и обикновено проследяване на процеса на ръководството по изготвяне на приблизителната счетоводна оценка.

A21. И обратно, приблизителните счетоводни оценки може да изискват съществени преценки от страна на ръководството, а процесът по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки може да е сложен и да включва използването на сложни модели. В допълнение, предприятието може да има по-сложна информационна система, както и по-всеобхватни контроли върху приблизителните счетоводни оценки. При такива обстоятелства, приблизителните счетоводни оценки може да са подложени на, или засегнати от, несигурност на приблизителното

оценяване, субективност, сложност или други фактори за вътрешноприсъщ риск в по-голяма степен. Ако това е така, естеството или времето за изпълнение на процедурите на одитора за оценяване на риска вероятно ще бъдат различни или ще бъдат по-всеобхватни, отколкото при обстоятелствата, описани в параграф А20.

А22. Следните съображения може да са уместни по отношение на предприятия, имащи само прости стопански дейности, които е възможно да включват множество по-малки предприятия:

- Процесите, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки може да не са сложни, тъй като бизнес дейностите са прости или изискваните приблизителни оценки може да имат по-малка степен на несигурност на приблизителното оценяване.
- Приблизителните счетоводни оценки може да са генерирани извън главната книга или аналитичните счетоводни сметки, контролите над тяхното разработване може да са ограничени, а собственикът-управител може да има значително влияние върху тяхното определяне. Ролята на собственика-управител при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки може да трябва да бъде взета под внимание от одитора, както когато идентифицира рисковете от съществено неправилно отчитане, така и когато преценява риска от предубеденост на ръководството.

Предприятието и средата, в която то функционира

Сделките, други събития и условия на предприятието (Вж. параграф 13(а))

А23. Промените в обстоятелствата, които биха могли да породят необходимост от приблизителни счетоводни оценки или от промени в тях, може да включват, например, това дали:

- предприятието се е ангажирало с нови видове сделки;
- условията на сделките са се променили; или
- са възникнали нови събития или условия.

Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане (Вж. параграф 13(б))

А24. Получаването на разбиране за изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане предоставя на одитора база за обсъждане с ръководството и когато това е приложимо, с лицата, натоварени с общо управление, относно това как ръководството е приложило тези изисквания, имащи отношение към приблизителните счетоводни оценки, и относно решението на одитора дали те са били приложени по подходящ начин. Това разбиране може да подпомогне също така одитора

при комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, когато одиторът счита че съществена счетоводна практика, която е приемлива съгласно приложимата рамка за финансово отчитане, не е най-подходящата при конкретните обстоятелства, свързани с предприятието.[30]

A25. При получаване на това разбиране одиторът може да се опита да разбере дали:

- приложимата рамка за финансово отчитане:
  - предписва определени критерии за признаване или методи за оценяване на приблизителните счетоводни оценки;
  - посочва определени критерии, които позволяват или изискват оценяване по справедлива стойност, например, правейки препратка към намеренията на ръководството да предприеме определен курс на действие по отношение на даден актив или пасив; или
  - посочва задължителни или препоръчителни оповестявания, включително оповестявания относно преценки, предположения или други източници на несигурност на приблизителното оценяване, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки; и
- промени в приложимата рамка за финансово отчитане изискват промени в счетоводните политики на предприятието, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки.

Регулаторни фактори (Вж. параграф 13(в))

A26. Получаването на разбиране за регулаторните фактори, ако има такива, които имат отношение към приблизителните счетоводни оценки, може да подпомогне одитора при идентифициране на приложимите регулаторни рамки (например, регулаторни рамки, установени от органите за пруденциален надзор в банковия или застрахователния сектор) и при определяне дали такава регулаторна рамка или рамки:

- разглеждат условия за признаването или методи за оценяването на приблизителни счетоводни оценки или предоставят свързани с това насоки;
- посочват или предоставят насоки относно оповестявания в допълнение към изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане;

[30] МОС 260 (преработен), параграф 16(а)

- предоставят индикации за области, по отношение на които може да съществува потенциал за предубеденост на ръководството с цел удовлетворяване на регулаторните изисквания; или
- съдържат изисквания за регулаторни цели, които не са в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, което може да сочи за потенциални рискове от съществено неправилно отчитане. Така например, възможно е някои регулаторни органи да се стремят да окажат влияние върху минималните нива на провизиите за очаквани кредитни загуби, които да надвишават тези, изисквани от приложимата рамка за финансово отчитане.

Естеството на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които одиторът очаква да бъдат включени във финансовия отчет (Вж. параграф 13(г))

A27. Получаването на разбиране за естеството на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които одиторът очаква да бъдат включени във финансовия отчет на предприятието, подпомага одитора при разбирането на базата за оценяване на такива приблизителни счетоводни оценки и естеството и обхвата на оповестяванията, които биха могли да бъдат уместни. Това разбиране предоставя на одитора база за обсъждане с ръководството на начина, по който ръководството изготвя приблизителните счетоводни оценки.

Вътрешният контрол на предприятието, имащ отношение към одита

Естеството и обхватът на надзора и общото управление (Вж. параграф 13(д))

A28. При прилагането на МОС 315 (преработен),[31] разбирането на одитора за естеството и обхвата на надзора и общото управление, които предприятието е въвело в действие по отношение на процеса на ръководството по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, може да е важно за изискваното от одитора оценяване, доколкото то се отнася до това дали:

- ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, е създало и поддържа култура на честност и етично поведение; и
- силните страни на елементите на контролната среда, взети заедно, осигуряват подходящ фундамент за останалите компоненти на вътрешния контрол и дали тези други компоненти са отслабени от недостатъци в контролната среда.

[31] МОС 315 (преработен), параграф 14

A29. Одиторът може да получи разбиране дали лицата, натоварени с общо управление:

- разполагат с уменията и познанията за разбирането на характеристиките на конкретен метод или модел, за да изготвят приблизителните счетоводни оценки, или на рисковете, свързани с приблизителна счетоводна оценка, например, рисковете, отнасящи се до метода или информационните технологии, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки;

- разполагат с уменията и познанията, за да разберат дали ръководството е изготвило приблизителните счетоводни оценки в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане;

- са независими от ръководството, разполагат с информацията, необходима, за да оценят своевременно начина, по който ръководството е изготвило приблизителните счетоводни оценки, както и авторитета да поставят под съмнение действията на ръководството, когато тези действия изглежда да са неадекватни или неподходящи;

- осъществяват надзор върху процеса на ръководството по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, включително използването на модели; или

- осъществяват надзор върху дейностите по текущо наблюдение, предприемани от ръководството. Това може да включва процедури за надзор или преглед, разработени за разкриване и коригиране на недостатъци в проектирането или оперативната ефективност на контролите над приблизителните счетоводни оценки.

A30. Получаването на разбиране за надзора, осъществяван от лицата, натоварени с общо управление, може да е важно, когато има приблизителни счетоводни оценки, които:

- изискват съществена преценка от страна на ръководството, за да се адресира субективността;

- се отличават с висока несигурност на приблизителното оценяване;

- са сложни за изготвяне, например, поради разширеното използване на информационни технологии, големите обеми данни или използването на множество източници на данни или предположения със сложни взаимовръзки;

- са били обект или е трябвало да бъдат обект на промени в метода, предположенията или данните в сравнение с предходни периоди; или
- включват съществени предположения.

Използване от страна на ръководството на специализирани умения или познания, включително използването на експерти на ръководството (Вж. параграф 13(е))

A31. Одиторът може да вземе под внимание дали посочените по-долу обстоятелства повишават вероятността ръководството да трябва да ангажира експерт:[32]

- Специализираното естество на въпроса, изискващ приблизително оценяване, например, приблизителната счетоводна оценка може да включва оценяване на запаси от полезни изкопаеми или въглеводороди в добивната промишленост или оценяване на вероятния резултат от прилагането на сложни договорни условия.
- Сложното естество на моделите, необходими за прилагане на съответните изисквания на приложимата рамка за финансово отчитане, какъвто може да е случаят при определени оценки, като например, справедливи стойности на ниво 3.[33]
- Необичайното или рядко срещано естество на условие, сделка или събитие, изискващо приблизителна счетоводна оценка.

Процесът на предприятието по оценяване на риска (Вж. параграф 13(ж))

A32. Разбирането как процесът на предприятието по оценяване на риска идентифицира и разглежда рисковете, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, може да подпомогне одитора, когато взема под внимание промени в:

- изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки;
- достъпността или естеството на източниците на данни, които имат отношение към изготвянето на приблизителните счетоводни оценки или които могат да окажат влияние върху надеждността на използваните данни;
- информационната система или ИТ средата на предприятието; и
- ключовия персонал.

---

[32] МОС 500, параграф 8

[33] Виж, например, Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 13, *Оценяване по справедлива стойност*.

A33. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаване на разбиране за начина, по който ръководството идентифицира и адресира податливостта на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството или измама, при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, включват това дали и ако да, как, ръководството:

- обръща специално внимание на избора и прилагането на методите, предположенията и данните, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.
- наблюдава текущо ключовите показатели за резултатите от дейността, които биха могли да дадат индикация за неочаквани или непоследователни резултати от дейността, в сравнение с историческите или предвидените в бюджета резултати или с други известни фактори.
- идентифицира финансови или други стимули, които биха могли да представляват мотивация за предубеденост.
- наблюдава текущо необходимостта от промени в методите, съществените предположения или данните, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.
- установява подходящ надзор или преглед на моделите, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.
- изисква документиране на логическата обосновка или независим преглед на съществените преценки, направени при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.

Информационната система на предприятието, имаща отношение към приблизителните счетоводни оценки (Вж. параграф 13(з)(i))

A34. Класовете сделки, събитията и условията, попадащи в обхвата на параграф 13(з), са същите, както класовете сделки, събитията и условията, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които са обект на параграфи 18(а) и (г) от МОС 315 (преработен). При получаване на разбиране за информационната система на предприятието, доколкото тя се отнася до приблизителните счетоводни оценки, одиторът може да вземе под внимание:

- дали приблизителните счетоводни оценки произтичат от документирането на рутинни или повтарящи се сделки и операции или произтичат от еднократни или необичайни сделки и операции.

- как информационната система адресира пълнотата на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, в частност във връзка с приблизителните счетоводни оценки, отнасящи се до пасивите.

A35. По време на одита одиторът може да идентифицира класове сделки, събития или условия, пораждащи необходимост от приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които ръководството не е идентифицирало. МОС 315 (преработен) разглежда обстоятелствата, при които одиторът идентифицира рискове от съществено неправилно отчитане, които ръководството не е идентифицирало, включително определянето дали е налице съществен недостатък във вътрешния контрол във връзка с процеса на предприятието за оценяване на риска.[34]

Идентифициране от страна на ръководството на подходящите методи, предположения и източници на данни (Вж. параграф 13(з)(ii)(а))

A36. В случай че ръководството е променило метода за изготвяне на приблизителна счетоводна оценка, съображенията може да включват например това дали новият метод е по-подходящ, дали сам по себе си той представлява отговор на промени в средата или обстоятелствата, оказващи влияние върху предприятието, или на промени в изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане или регулаторната среда, както и дали ръководството има друга основателна причина.

A37. Ако ръководството не е променило метода за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, съображенията може да включват това дали продължаващото използване на предишните методи, предположения и данни е подходящо с оглед на настоящата среда или обстоятелства.

Методи (Вж. параграф 13(з)(ii)(а)(i))

A38. Приложимата рамка за финансово отчитане може да предписва метода, който да се използва при изготвяне на приблизителна счетоводна оценка. В много случаи обаче приложимата рамка за финансово отчитане не предписва един единствен метод или изискваната база за оценяване предписва или позволява използването на алтернативни методи.

Модели

A39. Ръководството може да разработи и внедри специфични контроли във връзка с моделите, използвани за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, независимо дали става въпрос за собствен модел на

[34] МОС 315 (преработен), параграф 17

ръководството, или за външен модел. Когато самият модел се характеризира с повишено ниво на сложност или субективност, като например модел на очакваните кредитни загуби или модел на справедлива стойност, използващ входящи данни на ниво 3, по-вероятно е контролите, които адресират тази сложност или субективност, да бъдат идентифицирани като имащи отношение към одита. Когато е налице сложност във връзка с моделите, по-вероятно е също така контролите по отношение интегритета на данните да имат отношение към одита. Факторите, които може да е целесъобразно одиторът да вземе под внимание при получаване на разбиране за моделите и контролните дейности, имащи отношение към одита, включват следното:

- как ръководството определя уместността и точността на модела;
- валидирането или бек-тестването (тестване въз основа на исторически данни) на модела, включително дали моделът е валидиран преди използването му и валидиран повторно на регулярни интервали, за да се определи дали остава подходящ за предвидената употреба. Валидирането на модела от страна на предприятието може да включва оценяване на:
    - теоретичната надеждност на модела;
    - математическия интегритет на модела; и
    - точността и пълнотата на данните и уместността на данните и предположенията, използвани в модела;
- как моделът своевременно се изменя или коригира по подходящ начин, за да отрази промени в пазарните или други условия и дали по отношение на модела са налице подходящи политики за контрол на промяната;
- дали в резултата от модела се извършват корекции, наричани също така в някои отрасли корекции за препокриване, и дали тези корекции са подходящи при конкретните обстоятелства в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане. Когато корекциите не са подходящи, такива корекции може да представляват индикатори за възможна предубеденост на ръководството; и
- дали моделът е адекватно документиран, включително предвидените му приложения, ограничения, ключови параметри, необходими данни и предположения, резултатите от проведено валидиране на модела и естеството и основанието за корекции, направени в резултата от модела.

Предположения (Вж. параграф 13(з)(ii)(а)(ii))

А40. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаване на разбиране за начина, по който ръководството е избрало предположенията, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, включват, например:

- базата за избора от страна на ръководството на съответното предположение и документацията, подкрепяща този избор. Възможно е приложимата рамка за финансово отчитане да предоставя критерии или насоки, които да бъдат използвани при избора на предположение.
- как ръководството преценява дали предположенията са уместни и пълни.
- когато това е приложимо, как ръководството определя, че предположенията са в съответствие помежду си, с тези, използвани в други приблизителни счетоводни оценки или области на бизнес дейността на предприятието, или с други въпроси, които са:
  - под контрола на ръководството (например, предположения относно програми за поддръжка, които биха могли да окажат влияние върху приблизителното оценяване на полезния живот на даден актив) и дали те са в съответствие с бизнес плановете на предприятието и външната среда; и
  - извън контрола на ръководството (например, предположения относно лихвени проценти, смъртност или потенциални съдебни или регулаторни действия).
- изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, отнасящи се до оповестяване на предположенията.

А41. По отношение на приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, предположенията варират от гледна точка на източниците на данни и базата за преценките в тяхна подкрепа, както следва:

(а) предположения, отразяващи това, което пазарните участници биха използвали при определяне цената на актив или пасив, разработени на базата на пазарни данни, получени от източници, независими от отчитащото се предприятие;

(б) предположения, отразяващи собствените преценки на предприятието относно това какви предположения пазарните участници биха използвали при определяне цената на актива или пасива, разработени на базата на най-добрите данни, налични при конкретните обстоятелства.

На практика обаче разграничението между (а) и (б) по-горе може не винаги да е очевидно, като разграничаването между тях зависи от разбирането на източниците на данни и базата за преценките, които подкрепят предположението. Освен това, може да е необходимо ръководството да избира измежду редица различни предположения, използвани от различните пазарни участници.

A42. Предположенията, използвани при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, са наричани в настоящия МОС съществени предположения, ако разумно вариране на предположението би оказало съществен ефект върху оценяването на приблизителната счетоводна оценка. Анализ на чувствителността може да е от полза при демонстриране на степента, в която оценката варира на базата на едно или повече предположения, използвани при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка.

Неактивни или неликвидни пазари

A43. Когато пазарите са неактивни или неликвидни, разбирането на одитора за начина, по който ръководството избира предположенията, може да включва разбиране за това дали ръководството:

- е внедрило подходящи политики за адаптиране приложението на метода при такива обстоятелства. Това адаптиране може да включва извършване на корекции в модела или разработване на нови модели, които да са подходящи при конкретните обстоятелства;
- разполага с ресурси с необходимите умения или знания, за да адаптират или разработят модел, ако е необходимо в спешен порядък, включително избор на техника за оценяване, която да е подходяща при такива обстоятелства;
- разполага с ресурси, за да се определи диапазонът на резултати, имайки предвид съответната несигурност, например, чрез извършване на анализ на чувствителността;
- разполага със средства, за да се оцени как, когато това е приложимо, влошаването на пазарните условия се е отразило върху оперативната дейност на предприятието, средата и съответните бизнес рискове, както и последствията за приблизителните счетоводни оценки на предприятието при такива обстоятелства; и
- има подходящо разбиране за това как данните за цените, както и тяхната уместност, от конкретни външни информационни източници може да варират при такива обстоятелства.

Данни (Вж. параграф 13(з)(ii)(а)(iii))

A44. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаване на разбиране за начина, по който ръководството избира данните, върху които се базират приблизителните счетоводни оценки, включват:

- естеството и източникът на данните, включително информацията, получена от външен информационен източник.
- как ръководството оценява дали данните са подходящи.
- точността и пълнотата на данните.
- съответствието на използваните данни с данните, използвани в предходни периоди.
- сложността на системите за информационни технологии, използвани за получаване и обработка на данните, включително когато това предполага обработката на големи обеми данни.
- как данните се получават, предават и обработват и как се запазва техният интегритет.

Как ръководството разбира и адресира несигурността на приблизителното оценяване (Вж. параграфи 13(з)(ii)(б)–13(з)(ii)(в))

A45. Въпросите, които може да е целесъобразно одиторът да вземе под внимание във връзка с това дали и как ръководството разбира степента на несигурност на приблизителното оценяване включват, например:

- дали и ако да, как, ръководството е идентифицирало алтернативни методи, съществени предположения или източници на данни, които да са подходящи в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.
- дали и ако да, как, ръководството е разгледало алтернативни резултати, например като е извършило анализ на чувствителността, за да определи ефекта от промени в съществените предположения или данните, използвани за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка.

A46. Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане може да посочват подхода за избор на точкова приблизителна оценка на ръководството сред разумно възможните резултати от оценяването. Рамките за финансово отчитане може да приемат, че подходящата сума е тази, която е избрана по подходящ начин сред разумно възможните резултати от оценяването, като в някои случаи е възможно да посочват, че най-уместната сума може да е централната част на този интервал.

A47. Така например, когато става въпрос за приблизителни оценки по

справедлива стойност, МСФО 13[35] посочва, че ако за оценяване на справедливата стойност се използват няколко метода за оценяване, резултатите (т.е., съответните индикатори на справедливата стойност) следва да бъдат оценени, вземайки под внимание логичността на интервала от стойности, посочен от тези резултати. Оценката по справедлива стойност е точката в рамките на този интервал, която е най-представителна за справедливата стойност при дадените обстоятелства. В други случаи приложимата рамка за финансово отчитане може да посочва използването на средна стойност, претеглена с оглед вероятностното разпределение на разумно възможните резултати от оценяването или оценъчната сума, която е най-вероятна или която е по-вероятна, отколкото не.

A48. Приложимата рамка за финансово отчитане може да предписва оповестявания или цели на оповестяването, отнасящо се до приблизителните счетоводни оценки, като някои предприятия може да изберат да оповестяват допълнителна информация. Тези оповестявания или цели на оповестяването може да разглеждат, например:

- използвания метод за приблизително оценяване, включително приложимия модел и базата за неговия избор.
- информацията, която е била получена от моделите или от други изчисления, използвани за определяне на приблизителните оценки, признати или оповестени във финансовия отчет, включително информацията, отнасяща се до стоящите в основата данни и предположения, използвани в тези модели, като например:
  - вътрешно разработени предположения; или
  - данни, например лихвени проценти, които се влияят от фактори извън контрола на предприятието.
- ефекта от промени в метода за приблизително оценяване в сравнение с предходния период.
- източниците на несигурност на приблизителното оценяване.
- информацията за справедливите стойности.
- информацията относно анализите на чувствителността, извлечена от финансови модели, която показва, че ръководството е разгледало алтернативни предположения.

[35] МСФО 13, *Оценяване по справедлива стойност*, параграф 63

A49. В някои случаи приложимата рамка за финансово отчитане може да изисква специфични оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване, например:

- оповестяване на информация относно направените по отношение на бъдещето предположения и други важни източници на несигурност на приблизителното оценяване, които пораждат по-висока вероятност от, или по-голяма величана на, съществена корекция в балансовите стойности на активи и пасиви след края на периода. Такива изисквания може да бъдат описани с помощта на термини като „ключови източници на несигурност на приблизителното оценяване“ или „критично важни приблизителни счетоводни оценки“. Възможно е те да се отнасят до приблизителни счетоводни оценки, които изискват най-трудните, субективни или сложни преценки от страна на ръководството. Такива преценки може да са по-субективни и сложни, като съответно потенциалът за последваща съществена корекция в балансовите стойности на активите и пасивите може да се увеличи с броя позиции данни и предположения, оказващи влияние върху възможното бъдещо разрешаване на несигурността на приблизителното оценяване. Информацията, която би могла да бъде оповестена включва:
    - естеството на предположенията или други източници на несигурност на приблизителното оценяване;
    - чувствителността на балансовите стойности на използваните методи и предположения, включително причините за тази чувствителност;
    - очакваното разрешаване на несигурността и диапазона на разумно възмогни резултати по отношение на балансовите стойности на засегнатите активи и пасиви; и
    - обяснение за промените, направени в минали предположения, отнасящи се до тези активи и пасиви, в случай че несигурността остава неразрешена.
- оповестяване на интервала от възможни резултати и предположенията, използвани за определяне на този интервал.
- оповестяване на специфична информация, например:
    - информация относно значимостта на приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност за финансовото състояние и резултатите от дейността на предприятието; и

- оповестявания относно пазарна неактивност или неликвидност.

- качествени оповестявания, като например, експозициите към риск и как те възникват, целите, политиките и процедурите на предприятието за управление на този риск и методите, използвани за оценяване на риска, както и промени в сравнение с предходния период на тези качествени концепции.

- количествени оповестявания, като например, степента, в която предприятието е изложено на риск, на базата на информация, предоставяна вътрешно до ключовия управленски персонал на предприятието, включително кредитен риск, ликвиден риск и пазарен риск.

Контролни дейности, имащи отношение към одита, над процеса на ръководството по изготвяне на приблизителни счетоводни оценки (Вж. параграф 13(и))

A50. Преценката на одитора при идентифициране на контролите, имащи отношение към одита, и следователно необходимостта от оценяване разработването на тези контроли и определяне дали те са били внедрени, се отнася до процеса на ръководството, описан в параграф 13(з)(ii). Възможно е одиторът да не идентифицира уместните контролни дейности във връзка с всички елементи на параграф 13(з)(ii), което ще зависи от сложността, свързана с приблизителната счетоводна оценка.

A51. Като част от получаването на разбиране за контролните дейности, имащи отношение към одита, одиторът може да вземе под внимание:

- как ръководството определя уместността на данните, използвани за разработване на приблизителните счетоводни оценки, включително когато ръководството използва външен информационен източник или данни извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки.

- прегледа и одобрението на приблизителните счетоводни оценки, включително предположенията и данните, използвани в тяхното разработване, от страна на подходящите нива на ръководството и когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление.

- разделянето на отговорностите между лицата, носещи отговорност за изготвянето на приблизителните счетоводни оценки и лицата, ангажиращи предприятието със съответните сделки и операции, включително дали възлагането на отговорностите взема под внимание по подходящ начин естеството на предприятието и неговите продукти или услуги.

Така например, когато става въпрос за голяма финансова институция, уместното разделяне на отговорностите може да включва независимо функционално звено, носещо отговорност за приблизителното оценяване и валидиране на определянето на справедливите стойности на финансовите продукти на предприятието, обезпечено кадрово с лица, чието възнаграждение не е обвързано с тези продукти.

- ефективността на разработване на контролните дейности. По принцип, възможно е за ръководството да е по-трудно да разработи контроли, които да адресират субективността и несигурността на приблизителното оценяване по начин, който ефективно да предотвратява, или да разкрива и коригира, съществени неправилни отчитания, отколкото да разработи контроли, които да адресират сложността. Контролите, които адресират субективността и несигурността на приблизителното оценяване може да трябва да включват повече ръчни елементи, които може да са по-малко надеждни от автоматизираните контроли, тъй като могат по-лесно да бъдат заобиколени, пренебрегнати или неспазени от ръководството. Проектираната ефективност на контролите, адресиращи сложността, може да варира в зависимост от причината за тази сложност и нейното естество. Така например, може да е по-лесно да бъдат разработени по-ефективни контроли, отнасящи се до метод, който се използва рутинно или контроли над интегритета на данните.

A52. Когато при изготвяне на приблизителна счетоводна оценка ръководството използва в голяма степен информационни технологии, вероятно контролите, имащи отношение към одита, ще включват общи ИТ контроли и контроли над приложните програми. Такива контроли може да адресират рисковете, отнасящи се до:

- това дали системата на информационните технологии притежава способността и е подходящо конфигурирана, за да обработва големи обеми данни;
- сложни изчисления при прилагането на метода. Когато за обработката на сложни сделки и операции се изискват разнообразни системи, между тези системи се извършват регулярни равнения, по-специално, когато системите нямат автоматизиран интерфейс или е възможно да са обект на ръчни интервенции;
- това дали разработването и калибрирането на моделите периодично се оценява;

- пълното и точно извличане на данни относно приблизителните счетоводни оценки от регистрите на предприятието или от външни информационни източници;
- данните, включително пълното и точно движение на данните през информационната система на предприятието, целесъобразността на измененията в данните, използвани за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, поддържането на интегритета и сигурността на данните;
- когато се използват външни информационни източници, рисковете, отнасящи се до обработката или регистрирането на данните;
- това дали ръководството разполага с контроли, свързани с достъпа, промяната и поддържането на отделните модели, с цел запазване на надеждна одиторска следа на официално признатите като съответстващи на съществуващите норми версии на моделите и предотвратяване на неразрешен достъп или изменения в тези модели; и
- това дали съществуват подходящи контроли над прехвърлянето на информация, отнасяща се до приблизителните счетоводни оценки, в главната книга, включително подходящи контроли над счетоводните записвания.

A53. В някои отрасли, като банкова и застрахователна дейност, терминът „общо управление" може да се използва за описание на дейности в рамките на контролната среда, текущо наблюдение на контролите и други компоненти на вътрешния контрол, както е описано в МОС 315 (преработен).[36]

A54. По отношение на предприятия със звено „вътрешен одит", работата на това звено може да е особено полезна за одитора при получаване на разбиране за:

- степента и обхвата на използването от страна на ръководството на приблизителни счетоводни оценки;
- разработването и внедряването на контролни дейности, които адресират рисковете, отнасящи се до данните, предположенията и моделите, използвани за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки;
- аспектите на информационната система на предприятието, която генерира данните, върху които се базират приблизителните счетоводни оценки; и

[36] МОС 315 (преработен) параграф А77

- как новите рискове, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки биват идентифицирани, оценявани и управлявани.

Преглед на резултата или повторно оценяване на предходни приблизителни счетоводни оценки (Вж. параграф 14)

A55. Прегледът на резултата или повторното оценяване на предходни приблизителни счетоводни оценки (ретроспективен преглед) помага за идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане, когато предходните приблизителни счетоводни оценки имат резултат, получен чрез прехвърляне или реализация на актив или пасив в текущия период или са обект на повторно приблизително оценяване за целите на текущия период. Извършвайки ретроспективен преглед, одиторът може да получи:

- информация относно ефективността на предходния процес по приблизително оценяване на ръководството, от която одиторът може да получи одиторски доказателства относно вероятната ефективност на текущия процес на ръководството.
- одиторски доказателства за въпроси, като например, причините за промени, които може да се изисква да бъдат оповестени във финансовия отчет.
- информация относно сложността или несигурността на приблизителното оценяване, отнасяща се до приблизителните счетоводни оценки.
- информация относно податливостта на приблизителните счетоводни оценки на възможна предубеденост на ръководството или информация, която може да е индикатор за такава предубеденост. Професионалният скептицизъм на одитора помага при идентифициране на такива обстоятелства или условия и при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

A56. Ретроспективният преглед може да предостави одиторски доказателства, които да подкрепят идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане в текущия период. Такъв ретроспективен преглед може да бъде извършен по отношение на приблизителните счетоводни оценки, изготвени за финансовия отчет през предходния период, или да бъде извършен по отношение на няколко периода или на по-кратък период (например, на полугодие или тримесечие). В някои случаи, ретроспективният преглед по отношение на няколко периода може да е подходящ, когато резултатът на приблизителната счетоводна оценка бива определен в рамките на по-дълъг период.

A57. Ретроспективният преглед на преценките и предположенията на ръководството, свързани със съществените приблизителни счетоводни оценки, се изисква от МОС 240.[37] Като практическо улеснение, прегледът, който одиторът извършва по отношение на предходните приблизителни счетоводни оценки в качеството на процедура за оценяване на риска в съответствие с настоящия МОС, може да бъде изпълнен заедно с прегледа, изискван от МОС 240.

A58. На базата на предходната оценка на одитора относно рисковете от съществено неправилно отчитане, например, ако вътрешноприсъщият риск е оценен като по-висок по отношение на един или повече рискове от съществено неправилно отчитане, одиторът може да прецени, че е необходим по-подробен ретроспективен преглед. Като част от подробния ретроспективен преглед, одиторът може да обърне специално внимание, когато това е практически осъществимо, на ефекта от данните и съществените предположения, използвани при изготвяне на предходните приблизителни счетоводни оценки. От друга страна, например, по отношение на приблизителни счетоводни оценки, които произтичат от документирането на рутинни или повтарящи се сделки и операции, одиторът може да прецени, че прилагането на аналитични процедури в качеството на процедури за оценяване на риска е достатъчно за целите на този преглед.

A59. Целта на оценяването по отношение на приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност и други приблизителни счетоводни оценки, базирани на условия, актуални към датата на оценяване, борави с разбирания за стойността към даден момент във времето, която може да се променя съществено и бързо с промени в средата, в която предприятието функционира. Следователно одиторът може да фокусира прегледа върху получаването на информация, която би могла да е уместна за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане. Така например, в някои случаи, получаването на разбиране за промените в предположенията на пазарните участници, които са оказали влияние върху резултата на приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност от предходния период, може да е малко вероятно да осигури уместни одиторски доказателства. В този случай, одиторски доказателства биха могли да бъдат получени чрез разбиране на резултатите от предположенията (например, прогнози за паричните потоци) и разбиране на ефективността на предходния процес по приблизително оценяване на ръководството, който подкрепя идентифицирането и

[37] МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*, параграф 33(б)(ii)

оценяването на риска от съществено неправилно отчитане в текущия период.

A60. Различие между резултата от дадена приблизителна счетоводна оценка и сумата, призната във финансовия отчет за предходния период, не представлява по необходимост неправилно отчитане във финансовия отчет за предходния период. Такова различие обаче може да представлява неправилно отчитане, ако например, различието произтича от информация, която е била на разположение на ръководството по време на финализирането на финансовия отчет за предходния период или която може разумно да се очаква да е била получена и взета под внимание в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.[38] Такова различие може да постави под съмнение процеса на ръководството по вземане предвид на информацията при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка. В резултат, одиторът може да подложи на повторно оценяване риска на контрола и да реши, че относно този въпрос трябва да бъдат получени по-убедителни одиторски доказателства. Много рамки за финансово отчитане съдържат насоки относно разграничаването между промени в приблизителните счетоводни оценки, които представляват неправилно отчитане и промени, които не представляват неправилно отчитане, както и счетоводното третиране, което се изисква да бъде следвано във всеки един случай.

Специализирани умения или познания (Вж. параграф 15)

A61. Въпросите, които биха могли да окажат влияние върху решението на одитора относно това дали екипът по ангажимента се нуждае от специализирани умения или познания, включват, например:[39]

- естеството на приблизителните счетоводни оценки в конкретен бизнес или отрасъл (например, залежи от полезни изкопаеми, селскостопански активи, сложни финансови инструменти, задължения по застрахователни договори).
- степента на несигурност на приблизителното оценяване.
- сложността на използвания метод или модел.
- сложността на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, имащи отношение към приблизителните счетоводни оценки, включително дали са налице области, за които е известно, че са обект на различаващи се тълкувания или практики, или

[38] МОС 560, *Последващи събития*, параграф 14

[39] МОС 220, *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*, параграф 14 и МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*, параграф 8(д)

области, в които съществуват несъответствия в начина, по който се изготвят приблизителните счетоводни оценки.

- процедурите, които одиторът възнамерява да изпълни в отговор на оценените рискове от съществено неправилно отчитане.
- необходимостта от преценка относно въпроси, които не са конкретно посочени от приложимата рамка за финансово отчитане.
- степента на преценка, необходима за избор на данни и предположения.
- сложността и обхватът на използването от страна на предприятието на информационни технологии при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.

Естеството, времето на изпълнение и обхватът на участието на лица със специализирани умения и познания може да варира в рамките на целия одит.

A62. Възможно е одиторът да не притежава необходимите специализирани умения или познания, когато въпросът, за който става дума, е от област, различна от счетоводството или одита (например, умения в областта на изготвянето на оценки), като може да е необходимо да се използва експерт на одитора.[40]

A63. Множество приблизителни счетоводни оценки не изискват прилагането на специализирани умения или познания. Така например, специализирани умения и познания може да не са необходими за просто изчисляване на моралното остаряване на материални запаси. От друга страна обаче, по отношение например на очаквани кредитни загуби на банкова институция или задължение по застрахователен договор на застрахователно предприятие, одиторът вероятно ще достигне до заключение, че е необходимо да бъдат използвани специализирани умения или познания.

[40] МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане (Вж. параграфи 4, 16)

A64. Идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, отнасящо се до приблизителни счетоводни оценки, е важно за всички приблизителни счетоводни оценки, включително не само за тези, които са признати във финансовия отчет, но също и за такива, които са включени в пояснителните приложения към него.

A65. Параграф A42 от МОС 200 посочва, че обикновено МОС не разглеждат поотделно вътрешноприсъщия риск и риска на контрола. Настоящият МОС обаче изисква отделно оценяване на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола, за да се осигури база за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури в отговор на рисковете от съществено неправилно отчитане, включително съществените рискове, на ниво твърдение за вярност по отношение на приблизителните счетоводни оценки в съответствие с МОС 330.[41]

A66. При идентифициране на рисковете от съществено неправилно отчитане и оценяване на вътрешноприсъщия риск, от одитора се изисква да вземе под внимание степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на, или засегната от, несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск. Разглеждането от страна на одитора на факторите за вътрешноприсъщ риск може да предостави също така и информация, която да бъде използвана при определяне:

- къде се намира оценката на вътрешноприсъщия риск в рамките на спектъра на вътрешноприсъщия риск; и
- причините за оценката, дадена на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, и че допълнителните одиторски процедури на одитора в съответствие с параграф 18 са в отговор на тези причини.

Взаимодействието между факторите за вътрешноприсъщ риск е обяснено допълнително в Приложение 1.

A67. Причините за оценката на одитора за вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност може да е резултат от действието на един или повече от факторите за вътрешноприсъщ риск на несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск. Така например:

---

[41] МОС 330, параграф 7(б)

(а) Вероятно приблизителните счетоводни оценки на очакваните кредитни загуби ще бъдат сложни, тъй като очакваните кредитни загуби не могат да бъдат наблюдавани пряко и е възможно да изискват използването на сложен модел. Този модел може да използва сложен набор от исторически данни и предположения относно бъдещи събития в разнообразни, специфични за съответното предприятие, сценарии, които може да са трудни за прогнозиране. Приблизителните счетоводни оценки по отношение на очакваните кредитни загуби вероятно ще бъдат обект също така и на висока несигурност на приблизителното оценяване и съществена субективност при изготвяне на преценки за бъдещи събития или условия. Сходни съображения са приложими и спрямо задълженията по застрахователни договори.

(б) Приблизителната счетоводна оценка по отношение на провизия за морално остаряване при предприятие с широк кръг различни видове материални запаси може да изисква сложни системи и процеси, но е възможно да включва ниска степен на субективност и степента на несигурност на приблизителното оценяване може да е ниска в зависимост от естеството на тези материални запаси.

(в) Други приблизителни счетоводни оценки може да не са сложни за изготвяне, но да се отличават с висока несигурност на приблизителното оценяване и да изискват съществена преценка, например, приблизителна счетоводна оценка, която изисква една единствена критично важна преценка относно пасив, сумата на който зависи от изхода на съдебен процес.

A68. Уместността и значимостта на факторите за вътрешноприсъщ риск може да варират при различните приблизителни оценки. Съответно, факторите за вътрешноприсъщ риск биха могли, самостоятелно или в комбинация, да оказват в по-малка степен влияние върху простите приблизителни счетоводни оценки, като одиторът може да идентифицира по-малко на брой рискове или да оцени вътрешноприсъщия риск в долния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск.

A69. И обратно, факторите за вътрешноприсъщ риск биха могли, самостоятелно или в комбинация, да оказват в по-голяма степен влияние върху сложни приблизителни счетоводни оценки, като могат да накарат одитора да оцени вътрешноприсъщия риск в горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск. По отношение на тези приблизителни счетоводни оценки, преценката на одитора за ефекта от факторите за вътрешноприсъщ риск вероятно ще окаже пряко влияние върху броя и естеството на идентифицираните рискове от съществено неправилно отчитане, оценката на тези рискове и в крайна сметка убедителността на одиторските доказателства, необходими, за да се отговори на оценените

рискове. Наред с това, по отношение на тези приблизителни счетоводни оценки, прилагането от страна на одитора на професионален скептицизъм може да е особено важно.

A70. Събитията, възникнали след датата на финансовия отчет, биха могли да предоставят допълнителна информация, имаща отношение към оценката на одитора за рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност. Така например, по време на одита може да стане известен резултатът от приблизителна счетоводна оценка. В такива случаи, одиторът може да оцени или да преразгледа оценката за рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност,[42] независимо от степента, в която приблизителната счетоводна оценка е била повлияна или засегната от несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск. Събитията, възникнали след датата на финансовия отчет, биха могли също така да окажат влияние върху избора на одитора на подход за тестване на приблизителната счетоводна оценка в съответствие с параграф 18. Така например, по отношение на просто начисляване на бонуси, което се базира на ясен и точен процент на възнаграждение за избрани служители, одиторът може да достигне до заключение, че при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка е налице относително малка сложност или субективност и следователно може да оцени вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност в долния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск. Изплащането на бонусите след края на периода може да предостави достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност.

A71. Оценяването от страна на одитора на риска на контрола може да бъде извършено по различни начини в зависимост от предпочитаните одиторски техники или методологии. Оценката на риска на контрола може да бъде изразена с помощта на качествени категории (например, риск на контрола, оценен като максимален, умерен или минимален) или от гледна точка на очакването на одитора за това доколко ефективен е контролът или контролите при адресиране на идентифицирания риск, т.е., планираното разчитане на оперативната ефективност на контролите. Така например, в случай че рискът на контрола е оценен като максимален, одиторът не предвижда да разчита на ефективното функциониране на контролите. В случай че рискът на контрола е оценен на ниво, по-ниско от максималното, одиторът предвижда да разчита на ефективното функциониране на контролите.

---

[42] МОС 315 (преработен), параграф 31

Несигурност на приблизителното оценяване (Вж. параграф 16(а))

A72. При вземане предвид на степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на несигурност на приблизителното оценяване, одиторът може да вземе под внимание:

- Дали приложимата рамка за финансово отчитане изисква:
  - използването на метод за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, който по своята същност се отличава с високо ниво на несигурност на приблизителното оценяване. Така например, рамката за финансово отчитане може да изисква използването на ненаблюдаеми входящи данни.
  - използването на предположения, които по своята същност се отличават с високо ниво на несигурност на приблизителното оценяване, например, предположения с дълъг прогнозен период, предположения, базирани на данни, които са ненаблюдаеми и следователно трудни за разработване от страна на ръководството, или използването на разнообразни предположения, които са взаимосвързани помежду си.
  - оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване.
- Бизнес средата. Възможно е предприятието да е активно на пазар, който изпитва сътресения или възможна дестабилизация (например, от значителни колебания на валутата или неактивни пазари,) като в резултат на това е възможно приблизителната счетоводна оценка да зависи от данни, които не са лесно достъпни за наблюдение.
- Дали за ръководството е възможно (или практически осъществимо, доколкото това е разрешено от приложимата рамка за финансово отчитане):
  - да изготви точна и надеждна прогноза относно бъдещата реализация на минала сделка (например, сумата, която ще бъде платена съгласно договорна клауза под условие) или относно честотата на проявление и въздействието на бъдещи събития или условия (например, сумата на бъдеща кредитна загуба или сумата, с която ще бъде уреден застрахователен иск и момента на уреждане на иска); или
  - да получи точна и пълна информация относно настоящо условие (например, информация относно оценъчни характеристики, които биха отразили гледната точка на

пазарните участници към датата на финансовия отчет, за да бъде разработена приблизителна оценка по справедлива стойност).

A73. Размерът на сумата, призната или оповестена във финансовия отчет за приблизителна счетоводна оценка, не представлява сам по себе си индикатор за нейната податливост на неправилно отчитане, тъй като приблизителната счетоводна оценка може например да е подценена.

A74. При някои обстоятелства несигурността на приблизителното оценяване може да е толкова висока, че да не може да бъде изготвена приблизителна счетоводна оценка. Приложимата рамка за финансово отчитане може да не позволява признаване на позиция във финансовия отчет или нейното оценяване по справедлива стойност. В такива случаи, може да са налице рискове от съществено неправилно отчитане, които да се отнасят не само до това дали приблизителната счетоводна оценка следва да бъде призната или да бъде оценена по справедлива стойност, но също и до разумността на оповестяванията. По отношение на такива приблизителни счетоводни оценки приложимата рамка за финансово отчитане може да изисква оповестяване на приблизителните счетоводни оценки и на свързаната с тях несигурност на приблизителното оценяване (виж параграфи A112–A113, A143–A144).

A75. В някои случаи несигурността на приблизителното оценяване, отнасяща се до приблизителна счетоводна оценка, може да породи значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. МОС 570 (преработен)[43] установява изисквания и предоставя насоки при такива обстоятелства.

Сложност или субективност (Вж. параграф 16(б))

Степента, в която сложността оказва влияние върху избора и прилагането на метода

A76. Когато взема предвид степента, в която изборът и прилагането на метода, използван при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, са повлияни от сложност, одиторът може да вземе под внимание:

- необходимостта от специализирани умения или познания на ръководството, която може да е индикация, че методът, използван за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, по самата си същност е сложен и следователно приблизителната счетоводна оценка може да се отличава с по-голяма податливост на съществено неправилно отчитане. По-голяма податливост на съществено неправилно отчитане може да е налице, когато ръководството е разработило модела вътрешно, а има

[43] МОС 570, (преработен), *Действащо предприятие*

относително малък опит в това отношение, или използва модел, прилагащ метод, който не е установен или широко използван в конкретния отрасъл или среда.

- естеството на базата за оценяване, изисквана от приложимата рамка за финансово отчитане, която може да води в резултат до необходимост от сложен метод, изискващ множество източници на исторически или прогнозни данни или предположения с множество взаимовръзки и взаимодействия между тях. Така например, провизия за очаквани кредитни загуби може да изисква преценки относно бъдещи погашения по кредити и други парични потоци, базирани на разглеждане на данни за исторически опит и прилагане на прогнозни предположения. Аналогично, оценяването на задължение по застрахователен договор може да изисква преценки относно бъдещи плащания по застрахователния договор, които да бъдат прогнозирани на базата на историческия опит, както и на настоящи и предположени бъдещи тенденции.

Степента, в която сложността оказва влияние върху избора и прилагането на данните

A77. Когато взема предвид степента, в която изборът и прилагането на данните, използвани при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, са повлияни от сложност, одиторът може да вземе под внимание:

- сложността на процеса по извличане на данните, вземайки под внимание уместността и надеждността на източника на данни. Данните от определени източници може да са по-надеждни, отколкото от други. Също така, поради причини, свързани с конфиденциалност или служебна фирмена информация, някои външни информационни източници няма да разкрият (или ще разкрият само частично) информация, която би могла да е уместна при преценяване надеждността на данните, които те предоставят, като например източниците на стоящите в основата данни, които те са използвали или как тези данни са били натрупани и обработени.

- вътрешноприсъщата сложност при поддържане интегритета на данните. Когато става въпрос за голям обем данни и множество източници на тези данни, може да е налице вътрешноприсъща сложност при поддържане интегритета на данните, които са използвани за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка.

- необходимостта от интерпретиране на сложни договорни условия. Така например, определянето на входящи или изходящи парични потоци, произтичащи от отстъпки по търговски сделки с доставчици или клиенти, може да зависи от много сложни

договорни условия, които изискват специфичен опит или компетентност, за да бъдат разбрани или интерпретирани.

Степента, в която субективността оказва влияние върху избора и прилагането на метода, предположенията и данните

A78. Когато взема предвид степента, в която изборът и прилагането на метода, предположенията и данните са повлияни от субективност, одиторът може да вземе под внимание:

- степента, в която приложимата рамка за финансово отчитане не посочва подходите за оценяване, концепциите, техниките и факторите, които да бъдат използвани при метода за приблизително оценяване.
- несигурността относно сумата или момента във времето, включително продължителността на прогнозния период. Сумата и моментът са източник на вътрешноприсъща несигурност на приблизителното оценяване и пораждат необходимост от преценка на ръководството при избора на точкова приблизителна оценка, което на свой ред създава възможност за предубеденост на ръководството. Така например, приблизителна счетоводна оценка, която включва прогнозни предположения, може да се отличава с висока степен на субективност, която е възможно да е податлива на предубеденост на ръководството.

Други фактори за вътрешноприсъщ риск (Вж. параграф 16(б))

A79. Степента на субективност, свързана с приблизителната счетоводна оценка оказва влияние върху податливостта на тази приблизителна счетоводна оценка на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството или измама. Така например, когато приблизителната счетоводна оценка е подложена на висока степен на субективност, вероятно тази приблизителна счетоводна оценка ще бъде по-податлива на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството или измама и това може да доведе в резултат до широк интервал от възможни резултати от оценяването. Възможно е ръководството да избере точкова приблизителна оценка сред този интервал, която да е неподходяща при конкретните обстоятелства или която да е повлияна по неправомерен начин от непреднамерена или преднамерена предубеденост на ръководството и която вследствие на това да съдържа неправилно отчитане. По отношение на продължаващи одити, индикаторите за възможна предубеденост на ръководството, идентифицирани по време на одита за предходни периоди, може да окажат влияние върху планирането и процедурите по оценяване на риска в текущия период.

Съществени рискове (Вж. параграф 17)

A80. Оценката на одитора за вътрешноприсъщия риск, която взема под внимание степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на, или засегната от, несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск, подпомага одитора при определяне дали някои от идентифицираните и оценени рискове от съществено неправилно отчитане представляват съществен риск.

Отговори на оценените рискове от съществено неправилно отчитане

Допълнителните одиторски процедури на одитора (Вж. параграф 18)

A81. При разработване и изпълнение на допълнителните одиторски процедури одиторът може да използва (самостоятелно или в комбинация) всеки един от трите подхода за тестване, посочени в параграф 18. Така например, когато за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка са използвани няколко предположения, одиторът може да реши да използва различен подход за тестване по отношение на всяко едно тествано предположение.

Получаване на уместни одиторски доказателства, независимо дали потвърждаващи или противоречащи

A82. 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.[44] Получаването на одиторски доказателства по непредубеден начин може да включва получаването на доказателства от няколко източника в рамките на предприятието и извън него. От одитора обаче не се изисква да извършва изчерпателно търсене, за да идентифицира всички възможни източници на одиторски доказателства.

A83. МОС 330 изисква одиторът да получи толкова по-убедителни одиторски доказателства, колкото по-висока е оценката на одитора за риска.[45] Ето защо, вземането под внимание на естеството или количеството на одиторските доказателства може да е по-важно, когато вътрешноприсъщите рискове, отнасящи се до приблизителната счетоводна оценка, са оценени в горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите

A84. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури се влияят, например, от:

- оценените рискове от съществено неправилно отчитане, които оказват влияние върху необходимата убедителност на одиторските доказателства и подхода, който одиторът избира, за да одитира приблизителната счетоводна оценка. Така например, оценените рискове от съществено неправилно отчитане, отнасящи се до твърдения за вярност относно наличието или оценяването може да са по-ниски по отношение на простото начисляване на бонуси, които се изплащат на служителите скоро след края на периода. При такава ситуация за одитора може да е по-практично да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства чрез оценяване на събития, настъпили до датата на одиторския доклад, отколкото посредством други подходи за тестване.

- причините за оценените рискове от съществено неправилно отчитане.

---

44 МОС 500, параграф А5

45 МОС 330, параграфи7(б) и А19

Когато одиторът възнамерява да разчита на оперативната ефективност на уместните контроли (Вж: параграф 19)

A85. Тестването на оперативната ефективност на уместните контроли може да е подходящо, когато вътрешноприсъщият риск е оценен като по-висок по спектъра на вътрешноприсъщия риск, включително по отношение на съществените рискове. Случаят може да е такъв, когато приблизителната счетоводна оценка е подложена на, или засегната от, висока степен на сложност. Когато приблизителната счетоводна оценка е засегната от висока степен на субективност и поради това изисква съществена преценка от страна на ръководството, вътрешноприсъщите ограничения в ефективността на разработването на контролите може да накара одитора да се фокусира в по-голяма степен върху процедурите по същество, отколкото върху тестване на оперативната ефективност на контролите.

A86. При определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на тестване на оперативната ефективност на контролите, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, одиторът може да вземе под внимание фактори, като:

- естеството, честотата и обема на сделките и операциите;
- ефективността на разработване на контролите, включително дали контролите са подходящо разработени, за да отговорят на оценения вътрешноприсъщ риск, както и надеждността на общото управление;
- значението на конкретни контроли за общите цели на контрола и въведените в действие в предприятието процеси, включително сложността на информационната система в подкрепа на сделките и операциите;
- текущото наблюдение на контролите и идентифицираните недостатъци във вътрешния контрол;
- естеството на рисковете, които контролите са предвидени да адресират, например, контроли, отнасящи се до упражняването на преценка в сравнение с контроли над първичните данни;
- компетентността на лицата, участващи в контролните дейности;
- честотата на изпълнение на контролните дейности; и
- доказателствата за изпълнение на контролните дейности.

Процедурите по същество, взети самостоятелно, не могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства

A87. В някои отрасли, например в сектора на финансовите услуги, за да осъществява стопанската дейност ръководството използва ИТ в много голяма степен. Следователно може да е по-вероятно да са налице рискове, отнасящи се до определени приблизителни счетоводни оценки, по отношение на които процедурите по същество, взети самостоятелно, не могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства.

A88. Обстоятелствата, при които може да са налице рискове, по отношение на които процедурите по същество, взети самостоятелно, не могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност, включват:

- когато контролите са необходими за смекчаване на рисковете, отнасящи се до създаване, регистриране, обработка или докладване на информация, получена извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки.

- информацията, подкрепяща едно или повече твърдения за вярност, се създава, регистрира, обработва или докладва по електронен път. Случаят вероятно ще е такъв, когато става въпрос за голям обем сделки или данни, или когато се използва сложен модел, изискващ мащабно използване на информационни технологии, за да се гарантира точността и пълнотата на информацията. Сложна провизия за очаквани кредитни загуби може да се изисква в случая на финансова институция или предприятие за комунални услуги. Така например, когато става въпрос за предприятие за комунални услуги, данните, използвани за разработване на провизията за очаквани кредитни загуби може да обхващат множество малки салда, произтичащи от голям обем сделки. При такива обстоятелства одиторът може да достигне до заключение, че достатъчни и уместни одиторски доказателства не могат да бъдат получени без тестване на контролите, свързани с модела, използван за разработване на провизията за очаквани кредитни загуби.

В такива случаи, достатъчността и уместността на одиторските доказателства може да зависи от ефективността на контролите над точността и пълнотата на информацията.

A89. Като част от одита на финансовите отчети на определени предприятия (като например, банка или застрахователно дружество), от одитора може да се изисква също така по силата на закон или нормативна разпоредба да изпълни допълнителни процедури по отношение на вътрешния контрол или да предостави заключение за изразяване на сигурност по отношение на този контрол. При тези и други сходни обстоятелства одиторът може да е в състояние да използва информацията, получена при изпълнението на тези процедури, в качеството на одиторски доказателства, при условие че определи дали са настъпили последващи промени, които биха могли да засегнат уместността на тази информация за одита.

Съществени рискове (Вж. параграф 20)

A90. Когато допълнителните одиторски процедури на одитора в отговор на съществен риск се състоят единствено от процедури по същество, МОС 330[46] изисква тези процедури да включват тестове на детайлите. Такива тестове на детайлите могат да бъдат разработени и изпълнени съгласно всеки един от подходите, описани в параграф 18 от настоящия МОС на базата на професионалната преценка на одитора при конкретните обстоятелства. Примери за тестове на детайлите по отношение на съществени рискове, отнасящи се до приблизителните счетоводни, оценки включват:

- проучване, например, проучване на договори с цел потвърждение на условия или предположения.
- повторно изчисляване, например, проверка и потвърждение на математическата точност на модела.
- сравняване и съгласуване на използваните предположения с подкрепящата ги документация, например, информация, публикувана от трета страна.

Получаване на одиторски доказателства от събития, настъпили до датата на одиторския доклад (Вж. параграф 21)

A91. При някои обстоятелства, получаването на одиторски доказателства от събития, настъпили до датата на одиторския доклад, може да предостави достатъчни и уместни одиторски доказателства за адресиране на рисковете от съществено неправилно отчитане. Така например, цялостната продажба на материалните запаси от продукт, чието

[46] МОС 330, параграф 21

производство е преустановено, скоро след края на периода, може да предостави достатъчни и уместни одиторски доказателства относно приблизителната оценка на нетната реализируема стойност на материалните запаси към края на периода. В други случаи, може да е необходимо този подход за тестване да се използва заедно с друг подход съгласно параграф 18.

A92. По отношение на някои приблизителни счетоводни оценки е малко вероятно събитията, настъпили до датата на одиторския доклад, да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства относно приблизителната счетоводна оценка. Така например, условията или събитията, отнасящи се до някои приблизителни счетоводни оценки се разгръщат единствено в течение на дълъг период от време. Освен това, поради целта на оценяването на приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, информацията след края на периода може да не отразява съществуващите към датата на баланса събития или условия и следователно може да не е уместна за оценяването на приблизителната счетоводна оценка по справедлива стойност.

A93. Дори одиторът да реши да не използва този подход за тестване по отношение на конкретни приблизителни счетоводни оценки, от одитора се изисква да спазва МОС 560. МОС 560 изисква одиторът да изпълни одиторски процедури, разработени за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че всички събития, възникнали между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад, които изискват корекция или оповестяване във финансовия отчет,[47] са били идентифицирани и подходящо отразени във финансовия отчет.[48] Доколкото оценяването на множество приблизителни счетоводни оценки, различни от приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, обикновено зависи от резултата от бъдещи условия, сделки или събития, работата на одитора съгласно МОС 560 е особено важна.

Тестване как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка (Вж. параграф 22)

A94. Тестване как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка може да е подходящият подход, когато например:

- прегледът, извършен от одитора на сходни приблизителни счетоводни оценки, изготвени във финансовия отчет за предходния период, подсказва, че процесът на ръководството в текущия период е подходящ.

---

[47] МОС 560, параграф 6

[48] МОС 560, параграф 8

- приблизителната счетоводна оценка се базира на голяма популация обекти със сходно естество, които взети самостоятелно не са съществени.
- приложимата рамка за финансово отчитане посочва как от ръководството се очаква да изготви приблизителната счетоводна оценка. Така например, случаят може да е такъв по отношение на провизия за очаквани кредитни загуби.
- приблизителната счетоводна оценка е извлечена от рутинната обработка на данни.

Тестване как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка може да е подходящият подход и когато нито един от останалите подходи за тестване не е практически изпълним или може да бъде подходящ подход в комбинация с един от останалите подходи за тестване.

Промени в методите, съществените предположения и данните в сравнение с предходните периоди (Вж. параграфи 23(а), 24(а), 25(а))

A95. Когато промяна в сравнение с предходни периоди в метода, съществените предположения или данните не се базира на нови обстоятелства или нова информация или когато съществените предположения не са в съответствие помежду си и с тези, използвани при други приблизителни счетоводни оценки, или със свързани с тях предположения, използвани в други области на бизнес дейността на предприятието, може да е необходимо одиторът да проведе допълнителни обсъждания с ръководството относно обстоятелствата, като при това подложи на критична оценка действията на ръководството във връзка с уместността на използваните предположения.

Индикатори за предубеденост на ръководството (Вж. параграфи 23(б), 24(б), 25(б))

A96. Когато одиторът идентифицира индикатори за възможна предубеденост на ръководството, може да е необходимо одиторът да проведе допълнителни обсъждания с ръководството и да прецени отново дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, че използваният метод, предположения и данни са подходящи и в състояние да бъдат подкрепени при конкретните обстоятелства. Пример за индикатор за възможна предубеденост на ръководството по отношение на конкретна приблизителна счетоводна оценка може да е случаят, когато ръководството е разработило подходящ интервал за няколко различни предположения и във всеки един случай използваното предположение се намира в този край на интервал, който води до най-благоприятния резултат от оценяването.

Методи

Избор на метод (Вж. параграф 23(а))

A97. Уместните съображения на одитора относно целесъобразността на метода, избран в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, и в случай че е приложимо, целесъобразността на промените в сравнение с предходния период, може да включват:

- дали логическата обосновка на ръководството за избрания метод е уместна;
- дали методът е подходящ при конкретните обстоятелства, имайки предвид естеството на приблизителната счетоводна оценка, изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, други налични концепции или техники за оценяване, регулаторни изисквания, както и бизнеса, отрасъла и средата, в която предприятието осъществява дейността си;
- когато ръководството е определило, че различните методи водят в резултат до диапазон от значително различаващи се приблизителни оценки, как ръководството е разследвало причините за тези различия; и
- дали промяната се базира на нови обстоятелства или нова информация. Когато случаят не е такъв, промяната може да не е разумна или да не е в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане. Произволните промени водят в резултат до непоследователни с течение на времето финансови отчети и биха могли да породят неправилни отчитания във финансовия отчет или да са индикатор за възможна

предубеденост на ръководството. (Виж също параграфи А133–А136)

Тези въпроси са важни, когато приложимата рамка за финансово отчитане не предписва метода за оценяване или позволява няколко метода.

Сложно моделиране (Вж. параграф 23(г))

А98. Моделът и свързаният с него метод е по-вероятно да са сложни, когато:

- разбирането и прилагането на метода, включително разработването на модела и изборът и използването на подходящи данни и предположения, изискват специализирани умения или познания;
- получаването на данни, които е необходимо да бъдат използвани в модела, е затруднено, тъй като съществуват ограничения върху наличието или наблюдаемостта на данните или достъпа до тях; или
- поддържането на интегритета (например, точността, последователността или пълнотата) на данните и предположенията при използване на модела е затруднено поради множество оценъчни характеристики, множество взаимодействия между тях или множество стадии на изчисленията.

А99. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание, когато ръководството използва сложен модел, включват, например, това дали:

- моделът е валидиран преди използване или когато е имало промяна в него, с периодични прегледи, за да се гарантира, че той продължава да бъде пригоден за предвидената употреба. Процесът на предприятието по валидиране може да включва оценка на:
  - теоретичната надеждност на модела;
  - математическия интегритет на модела;
  - точността и пълнотата на данните и предположенията в модела; и
  - резултата от модела, сравнен с действителните сделки и операции.
- съществуват подходящи политики и процедури за контрол на промяната.
- при използването на модела ръководството прилага подходящи умения и знания.

Тези съображения биха могли да са от полза и по отношение на метод, който не включва сложно моделиране.

A100. За да изпълни изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, ръководството може да направи корекции в резултата от модела. В някои отрасли тези корекции са известни като корекции за препокриване. Когато става въпрос за приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, може да е уместно да се прецени дали корекциите в резултата от модела, ако има такива, отразяват предположенията, които пазарните участници биха използвали при сходни обстоятелства.

Поддържане на интегритета на съществените предположения и данните, използвани при прилагане на метода (Вж. параграф 23(д))

A101. Поддържането на интегритета на съществените предположения и данните, използвани при прилагане на метода, се отнася до поддържане на точността и пълнотата на данните и предположенията по време на всички етапи на обработка на информацията. Неуспехът при поддържане на този интегритет може да доведе в резултат до нарушаване целостта на данните и предположенията и да породи неправилни отчитания. В тази връзка, уместните съображения за одитора може да включват това дали данните и предположенията са обект на всички промени, предвидени от ръководството, без да са подложени на непредвидени промени, по време на изпълнението на дейности, като осигуряване на входящи данни, съхранение, извличане, предаване или обработка.

Съществени предположения (Вж. параграф 24)

A102. Уместните съображения на одитора относно целесъобразността на съществените предположения в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, и в случай че е приложимо, целесъобразността на промените в сравнение с предходния период, може да включват:

- логическата обосновка на ръководството за избора на това предположение;
- дали предположението е уместно при конкретните обстоятелства, имайки предвид естеството на приблизителната счетоводна оценка, изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, както и бизнеса, отрасъла и средата, в която предприятието осъществява дейността си; и
- дали промяната в сравнение с предходния период при избора на предположение се базира на нови обстоятелства или нова информация. Когато случаят не е такъв, промяната може да не е разумна или да не е в съответствие с изискванията на

приложимата рамка за финансово отчитане. Произволните промени в приблизителна счетоводна оценка биха могли да породят неправилни отчитания във финансовите отчети или да са индикатор за възможна предубеденост на ръководството (виж параграфи А133–А136).

А103. Ръководството може да оцени алтернативни предположения или резултати от приблизителните счетоводни оценки, което би могло да бъде осъществено посредством редица подходи в зависимост от конкретните обстоятелства. Един възможен подход е анализът на чувствителността. Това би могло да включва определяне как паричната сума на приблизителна счетоводна оценка варира с различните предположения. Дори по отношение на приблизителни счетоводни оценки, оценявани по справедлива стойност, може да е налице вариране, тъй като различните пазарни участници ще използват различни предположения. Анализът на чувствителността може да доведе до разработване на редица сценарии за резултатите, понякога характеризирани от ръководството като интервал от резултати, и включващи „песимистични“ и „оптимистични“ сценарии.

А104. Посредством познанията, придобити при провеждане на одита, одиторът може да узнае или да придобие разбиране за предположения, използвани в други области на бизнеса на предприятието. Такива въпроси може да включват, например, очаквания за бизнеса, предположения в документи, посветени на стратегията на предприятието, и бъдещи парични потоци. Също така, ако съдружникът, отговорен за ангажимента, е изпълнявал други ангажименти за предприятието, МОС 315 (преработен)[49] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да прецени дали информацията, получена от тези други ангажименти, е уместна за идентифицирането на рисковете от съществено неправилно отчитане. Възможно е също така да е от полза тази информация да бъде взета под внимание при адресиране на въпроса дали съществените предположения са в съответствие помежду си и с тези, използвани в други приблизителни счетоводни оценки.

[49] МОС 315 (преработен), параграф 8

A105. Уместността на съществените предположения в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане може да зависи от намерението и способността на ръководството да осъществи определен курс на действие. Ръководството често документира планове и намерения, имащи отношение към конкретни активи или пасиви, а приложимата рамка за финансово отчитане може да изисква ръководството да постъпи по тази начин. Естеството и обхватът на одиторските доказателства, които да бъдат получени относно намерението и способността на ръководството е въпрос на професионална преценка. Когато е приложимо, одиторските процедури може да включват следното:

- преглед на историята на ръководството от гледна точка на осъществяване на заявените от него намерения.
- фактическа проверка на писмени планове и други документи, включително когато това е приложимо, официално одобрени бюджети, разрешения или протоколи от заседания и паметни бележки.
- проучващи запитвания до ръководството относно основанията му за предприемане на определен курс на действие.
- преглед на събитията, настъпили след датата на финансовия отчет до датата на одиторския доклад.
- оценяване на способността на предприятието да осъществи определен курс на действие, имайки предвид икономическите обстоятелства, свързани с предприятието, включително последствията от неговите настоящи ангажименти и законовите, регулаторни или договорни ограничения, които биха могли да окажат влияние върху практическата осъществимост на действията на ръководството.
- преценка дали ръководството е изпълнило съответните изисквания за документиране, ако има такива, на приложимата рамка за финансово отчитане.

Определени рамки за финансово отчитане, обаче, може да не разрешават намеренията на ръководството да бъдат вземани под внимание при изготвянето на приблизителната счетоводна оценка. Често случаят е такъв по отношение на приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, тъй като целта на тяхното оценяване изисква съществените предположения да отразяват тези, използвани от пазарните участници.

Данни (Вж. параграф 25(а))

A106. Уместните съображения на одитора относно целесъобразността на данните, избрани за използване в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, и в случай че е приложимо, целесъобразността на промените в сравнение с предходния период, може да включват:

- логическата обосновка на ръководството за избора на тези данни;
- дали данните са уместни при конкретните обстоятелства, имайки предвид естеството на приблизителната счетоводна оценка, изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, както и бизнеса, отрасъла и средата, в която предприятието осъществява дейността си; и
- дали промяната в сравнение с предходните периоди в избраните източници на данни или в избраните данни се базира на нови обстоятелства или нова информация. Когато случаят не е такъв, малко вероятно е данните да са разумни или в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Произволните промени в приблизителна счетоводна оценка водят в резултат до непоследователни с течение на времето финансови отчети и биха могли да породят неправилни отчитания във финансовия отчет или да са индикатор за възможна предубеденост на ръководството (виж параграфи A133–A136).

Уместност и надеждност на данните (Вж. параграф 25(в))

A107. Когато използва изготвена от предприятието информация, МОС 500 изисква одиторът да оцени дали тази информация е достатъчно надеждна за целите на одитора, включително когато това е необходимо при конкретните обстоятелства, да получи одиторски доказателства относно точността и пълнотата на информацията и да оцени дали информацията е достатъчно прецизна и подробна за целите на одитора.[50]

Сложни правни или договорни условия (Вж. параграф 25(г))

A108. Процедурите, които одиторът може да вземе под внимание, когато приблизителната счетоводна оценка се базира на сложни правни или договорни условия, включват:

- преценка дали за разбирането и тълкуването на договора са необходими специализирани умения или познания;
- отправяне на проучващи запитвания до юридическия съветник на предприятието във връзка с тези правни или договорни условия; и

[50] МОС 500, параграф 9

- фактическа проверка на стоящите в основата договори, за:
  - да се оцени стоящата в основата бизнес цел на сделката или споразумението; и
  - да се прецени дали условията на договора са в съответствие с обясненията, предоставени от ръководството.

Избор от страна на ръководството на точкова приблизителна оценка и свързаните с това оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване

Стъпките на ръководството за разбиране и адресиране на несигурността на приблизителното оценяване (Вж. параграф 26(а))

A109. Уместните съображения относно това дали ръководството е предприело целесъобразни стъпки, за да разбере и адресира несигурността на приблизителното оценяване, може да включват това дали ръководството е:

(а) разбрало несигурността на приблизителното оценяване, посредством идентифициране на източниците и оценяване на степента на вътрешноприсъщатата променливост на резултатите от оценяването и получавания диапазон от разумно възможни резултати на оценяването;

(б) идентифицирало степента, в която сложността или субективността в процеса на оценяване оказват влияние върху риска от съществено неправилно отчитане и е адресирало възникващия в резултат на това потенциал за неправилно отчитане, като е приложило:

(i) подходящите умения и познания при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки; и

(ii) професионална преценка, включително чрез идентифициране и адресиране на податливостта на предубеденост на ръководството; и

(в) адресирало несигурността на приблизителното оценяване, като е избрало по подходящ начин точковата приблизителна оценка на ръководството и свързаните с това оповестявания, които описват несигурността на приблизителното оценяване.

Избор от страна на ръководството на точкова приблизителна оценка и свързаните с това оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване (Вж. параграф 26(б))

A110. Въпросите, които може да са уместни във връзка с избора от страна на ръководството на точкова приблизителна оценка и разработване на

свързаните с това оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване включват това дали:

- използваните методи и данни са избрани по подходящ начин, включително когато са били налични алтернативни методи за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка и алтернативни източници на данни.
- използваните характеристики на оценяването са подходящи и пълни.
- използваните предположения са избрани от диапазон от разумно възможни суми и са подкрепени от подходящи данни, които са уместни и надеждни.
- използваните данни са подходящи, уместни и надеждни, като е запазен интегритетът на тези данни.
- изчисленията са извършени в съответствие с метода и са математически точни.
- точковата приблизителна оценка на ръководството е подходящо избрана сред разумно възможните резултати от оценяването.
- съответните оповестявания описват по подходящ начин сумата като приблизителна оценка и обясняват естеството и ограниченията на процеса по приблизително оценяване, включително променливостта на разумно възможните резултати от оценяването.

A111. Уместните съображения на одитора относно целесъобразността на точковата приблизителна оценка на ръководството може да включват:

- когато изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане предписват точковата приблизителна оценка, която трябва да се използва след вземане под внимание на алтернативните резултати и предположения или предписват конкретен метод на оценяване, дали ръководството е спазило изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.
- когато приложимата рамка за финансово отчитане не е посочила конкретно как да се избере сума сред разумно възможните резултати от оценяването, дали ръководството е упражнило преценка, вземайки под внимание изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.

A112. Уместните съображения на одитора относно оповестяванията на ръководството относно несигурността на приблизителното оценяване включват изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, които е възможно да изискват оповестявания:

- които описват сумата като приблизителна оценка и обясняват естеството и ограниченията на процеса по изготвянето й, включително променливостта на разумно възможните резултати от оценяването. Рамката може да изисква също така и допълнителни оповестявания, за да се отговори на определена цел на оповестяването.[51]

- относно съществените счетоводни политики, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки. В зависимост от конкретните обстоятелства, уместните счетоводни политики може да включват въпроси, като специфичните принципи, бази, възприети процедури, правила и практики, използвани при изготвянето и представянето на приблизителните счетоводни оценки във финансовия отчет.

- относно съществени или критично важни преценки (например, тези, които имат най-значим ефект върху сумите, признати във финансовия отчет), както и съществени прогнозни предположения или други източници на несигурност на приблизителното оценяване.

При определени обстоятелства, с цел постигане на достоверно представяне или когато става въпрос за рамка за съответствие – за да не бъде финансовият отчет подвеждащ, може да са необходими допълнителни оповестявания, надхвърлящи тези, изрично изисквани от рамката за финансово отчитане.

A113. Колкото по-голяма е степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на несигурност на приблизителното оценяване, толкова по-вероятно е рисковете от съществено неправилно отчитане да бъдат оценени като високи и следователно толкова по-убедителни трябва да са одиторските доказателства, за да се определи, в съответствие с параграф 35, дали точковата приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане или съдържат неправилно отчитане.

A114. В случай че преценката от страна на одитора на несигурността на приблизителното оценяване, свързана с приблизителната счетоводна оценка и съответните оповестявания е въпрос, който е изисквал

---

[51] МСФО 13, *Оценяване по справедлива стойност,* параграф 92

значително внимание от страна на одитора, то тогава този въпрос може да съставлява ключов одиторски въпрос.[52]

Когато ръководството не е предприело подходящи стъпки за разбиране и адресиране на несигурността на приблизителното оценяване (Вж. параграф 27)

A115. Когато одиторът определи, че ръководството не е предприело необходимите стъпки, за да разбере и адресира несигурността на приблизителното оценяване, допълнителните процедури, които одиторът може да изиска ръководството да изпълни, за да разбере несигурността на приблизителното оценяване, може да включват, например, разглеждане на алтернативни предположения или извършване на анализ на чувствителността.

A116. Когато преценява дали е практически осъществимо да разработи точкова или интервална приблизителна оценка, въпросите, които одиторът може да трябва да вземе под внимание включват това дали одиторът би могъл да постъпи по този начин, без да компрометира изискванията за независимост. Това може да включва приложимите етични изисквания, които адресират забрани за поемане на отговорности, свързани с изпълнителното ръководство.

A117. Ако след като разгледа отговора на ръководството, одиторът реши, че не е практически осъществимо да разработи точкова или интервална приблизителна оценка на одитора, от одитора се изисква да оцени последствията за одита или за одиторското мнение относно финансовия отчет в съответствие с параграф 34.

Разработване на точкова приблизителна оценка на одитора или използване на интервална приблизителна оценка на одитора (Вж. параграфи 28–29)

A118. Разработването на точкова или интервална приблизителна оценка на одитора, с цел оценяване на точковата приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване, може да е подходящ подход, когато например:

- извършеният от одитора преглед на сходни приблизителни счетоводни оценки, изготвени във финансовия отчет за предходния период, подсказва, че не се очаква процесът на ръководството в текущия период да бъде ефективен.
- контролите на предприятието в рамките на процеса на ръководството по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки и контролите над този процес не са добре разработени или подходящо внедрени.

---

[52] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

- събития или сделки между края на периода и датата на одиторския доклад не са взети под внимание по подходящ начин, когато е било целесъобразно ръководството да постъпи така, а изглежда, че тези събития или сделки влизат в противоречие с точковата приблизителна оценка на ръководството.

- налице са подходящи алтернативни предположения или източници на уместни данни, които могат да бъдат използвани при разработване на точкова или интервална приблизителна оценка на одитора.

- ръководството не е предприело подходящи стъпки, за да разбере или адресира несигурността на приблизителното оценяване (виж параграф 27).

A119. Решението за разработване на точкова или интервална приблизителна оценка може да се повлияе също така и от приложимата рамка за финансово отчитане, която е възможно да предписва точковата приблизителна оценка, която трябва да се използва след вземане под внимание на алтернативните резултати и предположения или да предписва конкретен метод на оценяване (например, използването на дисконтирана очаквана стойност, претеглена с оглед вероятностите, или най-вероятния резултат).

A120. Решението на одитора относно това да разработи точкова, а не интервална приблизителна оценка, може да зависи от естеството на приблизителната оценка и преценката на одитора при конкретните обстоятелства. Така например, естеството на приблизителната оценка може да е такова, че да се очаква да е налице по-малка променливост в разумно възможните резултати. При такива обстоятелства, разработването на точкова приблизителна оценка може да е ефективен подход, особено когато тя може да бъде разработена с висока степен на точност.

A121. Одиторът може да разработи точкова или интервална приблизителна оценка по редица различни начини, например, като:

- използва различен модел в сравнение с този, използван от ръководството, например, такъв, който е достъпен за търговска употреба в конкретния сектор или отрасъл, или представлява фирмен модел, или разработен от одитора модел.

- използва модела на ръководството, но разработва алтернативни предположения или източници на данни в сравнение с тези, използвани от ръководството.

- използва собствен модел на одитора, но разработва алтернативни предположения в сравнение с тези, използвани от ръководството.

- наеме или ангажира лице със специализирани експертни знания и умения, което да разработи или приложи модела или да предостави уместни предположения.
- вземе под внимание съпоставими условия, сделки или събития, или когато това е уместно, пазари за съпоставими активи или пасиви.

A122. Одиторът може също така да разработи точкова или интервална приблизителна оценка само по отношение на част от приблизителната счетоводна оценка (например, по отношение на конкретно предположение или когато само определена част от приблизителната счетоводна оценка поражда риск от съществено неправилно отчитане).

A123. Когато за разработване на точкова или интервална приблизителна оценка одиторът използва собствени методи, предположения или данни, одиторът може да получи доказателства относно уместността на методите, предположенията или данните на ръководството. Така например, ако одиторът използва собствени предположения за разработване на интервал, за да оцени разумността на точкова приблизителна оценка на ръководството, одиторът може да разработи също така и виждане за това дали преценките на ръководството при избора на съществените предположения, използвани за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка пораждат индикатори за възможна предубеденост на ръководството.

A124. Изискването в параграф 29(а) одиторът да определи, че интервалът включва единствено суми, които са подкрепени от достатъчни и уместни одиторски доказателства, не означава, че от одитора се очаква да получи одиторски доказателства в подкрепа на всеки отделен възможен резултат в рамките на интервала. Вероятно вместо това одиторът ще получи одиторски доказателства, за да определи, че точките в двата края на интервала са разумни при конкретните обстоятелства, подкрепяйки по този начин разумността на сумите, попадащи между тези две точки.

A125. Размерът на интервала на одитора може да е в пъти над нивото на същественост за финансовия отчет като цяло, особено когато нивото на същественост се базира на оперативните резултати (например, печалба преди данъчно облагане) и тази база е относително малка, съпоставена с активите или други позиции в баланса. По-вероятно е такава ситуация да възникне при обстоятелства, когато самата несигурност на приблизителното оценяване, свързана с приблизителната счетоводна оценка, е в пъти над нивото на същественост, което е по-често срещано при определени видове приблизителни счетоводни оценки или в определени отрасли, като например, застраховане или банково дело, където високата степен на несигурността на приблизителното оценяване е по-обичайна и е възможно да има специфични изисквания в

приложимата рамка за финансово отчитане в това отношение. На базата на изпълнените процедури и получените одиторски доказателства в съответствие с изискванията на настоящия МОС, одиторът може да достигне до заключение, че съгласно неговата преценка интервал, който е в пъти над нивото на същественост е подходящ при конкретните обстоятелства. Когато случаят е такъв, оценката на одитора относно разумността на оповестяванията относно несигурността на приблизителното оценяване става още по-важна, особено това дали тези оповестявания по подходящ начин предават високата степен на несигурност на приблизителното оценяване и диапазона от възможни резултати. Параграфи А139–А144 съдържат допълнителни съображения, които може да са уместни при такива обстоятелства.

Други съображения, отнасящи се до одиторските доказателства (Вж. параграф 30)

А126. Информацията, която ще бъде използвана в качеството на одиторски доказателства относно рисковете от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до приблизителните счетоводни оценки, може да е била изготвена от предприятието, изготвена, използвайки работата на експерт на ръководството или предоставена от външен информационен източник.

Външни информационни източници

А127. Както е обяснено в МОС 500,[53] надеждността на информацията от външен информационен източник се влияе от източника, естеството на информацията, както и от обстоятелствата, при които е получена. Следователно, естеството и обхватът на допълнителните одиторски процедури на одитора за преценка на надеждността на информацията, използвана за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, може да варират в зависимост от естеството на тези фактори. Така например:

- когато пазарни или отраслови данни, цени или данни, свързани с ценова информация са получени от един единствен външен информационен източник, специализиран в такава информация, одиторът може да потърси цена от алтернативен независим източник, с която да ги сравни.
- когато пазарни или отраслови данни, цени или данни, свързани с ценова информация са получени от няколко независими външни информационни източника и данните сочат за консенсус между тези източници, може да е необходимо одиторът да получи по-малко доказателства относно надеждността на данните от отделен източник.

[53] МОС 500, параграф А35

- когато информация, получена от няколко информационни източника, показва разминаващи се пазарни виждания, одиторът може да се опита да разбере причините за разнообразието от виждания. Това разнообразие може да е резултат от използването на различни методи, предположения или данни. Така например, един от източниците може да използва текущи цени, а друг – бъдещи цени. Когато разнообразието е свързано с несигурност на приблизителното оценяване, параграф 26(б) изисква одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали, в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, оповестяванията във финансовия отчет, описващи несигурността на приблизителното оценяване, са разумни. В такива случаи професионалната преценка също е важна при разглеждане на информацията относно приложените методи, предположения или данни.

- когато информация, получена от външен информационен източник, е била разработена от този източник, използвайки собствен модел или модели, параграф А43 от МОС 500 предоставя уместни насоки.

А128. По отношение на приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, допълнителните съображения относно уместността и надеждността на информацията, получена от външни информационни източници, може да включват:

(а) дали справедливите стойности се базират на сделки със същия инструмент или на котировки на активен пазар;

(б) когато справедливите стойности се базират на сделки със съпоставими активи или пасиви, как тези сделки са идентифицирани и счетени за съпоставими;

(в) когато няма сделки нито с актива или пасива, нито със сходни активи или пасиви, как е била разработена информацията, включително дали разработените и използвани входящи данни представляват предположенията, които пазарните участници биха използвали, когато определят цената на този актив или пасив, ако е приложимо; и

(г) когато оценката по справедлива стойност се базира на брокерска котировка, дали тази брокерска котировка:

(i) е от маркет мейкър, който сключва сделки със същия вид финансов инструмент;

(ii) е обвързваща или необвързваща, като по-голяма тежест се придава на котировки, базирани на обвързващи оферти; и

(iii) отразява пазарните условия към датата на финансовия отчет, когато това се изисква от приложимата рамка за финансово отчитане.

A129. Когато информация от външен информационен източник се използва като одиторски доказателства, уместно съображение за одитора може да е това дали е възможно да бъде получена информация, или дали информацията е достатъчно подробна, за да се разберат методите, предположенията и други данни, използвани от този външен информационен източник. Това може да е ограничено в някои отношения и следователно е възможно да окаже влияние върху преценката на одитора за естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които трябва да бъдат изпълнени. Така например, компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация често предоставят информация за своите методи и предположения по класове активи, а не по отделни ценни книжа. Брокерите често предоставят само ограничена информация относно своите изходни данни и предположения, когато предоставят индикативни брокерски котировки за отделни ценни книжа. Параграф A44 от МОС 500 предоставя насоки във връзка с ограниченията, налагани от външния информационен източник върху предоставянето на подкрепяща информация.

Експерт на ръководството

A130. Предположения, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, които са изготвени или идентифицирани от експерт на ръководството, стават предположения на ръководството, когато биват използвани от ръководството при изготвянето на приблизителната счетоводна оценка. Съобразно с това, одиторът прилага съответните изисквания в настоящия МОС спрямо тези предположения.

A131. В случай че работата на експерта на ръководството включва използването на методи или източници на данни, отнасящи се до приблизителни счетоводни оценки, или разработване или предоставяне на констатации или заключения, отнасящи се до точкова приблизителна оценка или свързаните с нея оповестявания за включване във финансовия отчет, изискванията в параграфи 21–29 от настоящия МОС биха могли да подпомогнат одитора при прилагането на параграф 8(в) от МОС 500.

Обслужващи организации

A132. МОС 402[54] разглежда разбирането на одитора за услугите, предоставяни от обслужваща организация, включително вътрешния контрол, както и

[54] МОС 402, *Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация*

отговорите на одитора на оценените рискове от съществено неправилно отчитане. Когато при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки предприятието използва услугите на обслужваща организация, изискванията и насоките в МОС 402 биха могли следователно да подпомогнат одитора при прилагане изискванията на настоящия МОС.

Индикатори за възможна предубеденост на ръководството (Вж. параграф 32)

A133. Предубедеността на ръководството може да е трудна за разкриване на ниво сметка и може да бъде единствено идентифицирана от одитора, когато разглежда групи приблизителни счетоводни оценки, всички приблизителни счетоводни оценки, взети в съвкупност или когато бъде наблюдавана в течение на няколко счетоводни периода. Така например, ако приблизителните счетоводни оценки, включени във финансовия отчет, разгледани самостоятелно, са счетени за разумни, но точковите приблизителни оценки на ръководството проявяват последователна тенденция да се позиционират в този край на интервала на одитора от разумни резултати, който предоставя по-благоприятен за ръководството финансово-отчетен резултат, такива обстоятелства може да сочат за възможна предубеденост на ръководството.

A134. Примерите за индикатори за възможна предубеденост на ръководството по отношение на приблизителните счетоводни оценки включват:

- промени в приблизителната счетоводна оценка, или в метода за изготвянето й, когато ръководството е направило субективна оценка, че е имало промяна в обстоятелствата.
- избор или разработване на съществени предположения или данни, които водят в резултат до точкова приблизителна оценка, благоприятна за целите на ръководството.
- избор на точкова приблизителна оценка, която може да сочи за модел на оптимизъм или песимизъм.

Когато бъдат идентифицирани такива индикатори, може да е налице риск от съществено неправилно отчитане на ниво твърдения за вярност или на ниво финансов отчет. Индикаторите за възможна предубеденост на ръководството сами по себе си не съставляват неправилни отчитания за целите на извеждане на заключения относно разумността на отделните приблизителни счетоводни оценки. В някои случаи обаче одиторските доказателства може да сочат за неправилно отчитане, а не просто за индикатор за предубеденост на ръководството.

A135. Индикаторите за възможна предубеденост на ръководството може да окажат влияние върху заключението на одитора относно това дали направената от одитора оценка на риска и съответните одиторски

процедури в отговор на тази оценка остават подходящи. Може да е необходимо също така одиторът да прецени последствията за други аспекти на одита, включително необходимостта допълнително да постави под въпрос уместността на преценките на ръководството при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки. Нещо повече, индикаторите за възможна предубеденост на ръководството може да окажат влияние върху заключението на одитора относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществено неправилно отчитане, както е разгледано в МОС 700 (преработен).[55]

A136. В допълнение, при прилагане на МОС 240, от одитора се изисква да оцени дали преценките и решенията на ръководството при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, включени във финансовия отчет, сочат за възможна предубеденост, която може да представлява съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама.[56] Финансово отчитане с цел измама често се осъществява посредством преднамерено неправилно отчитане на приблизителни счетоводни оценки, което може да включва преднамерено подценяване или надценяване на приблизителните счетоводни оценки. Индикаторите за възможна предубеденост на ръководството, която същевременно може да е и фактор за риск от измама, биха могли да станат причина одиторът да оцени повторно дали направената от него оценка на риска, по-специално оценката на рисковете от измама, и съответните одиторски процедури в отговор на тази оценка остават подходящи.

Цялостна оценка на базата на изпълнените одиторски процедури (Вж. параграф 33)

A137. В хода на изпълнение от страна на одитора на планираните одиторски процедури, получените одиторски доказателства биха могли да станат причина одиторът да измени естеството, времето на изпълнение или обхвата на други планирани одиторски процедури.[57] По отношение на приблизителните счетоводни оценки, чрез изпълнението на процедури за получаване на одиторски доказателства вниманието на одитора може да бъде привлечено от информация, която се различава съществено от информацията, на която се базира оценката на риска. Така например, одиторът може да е идентифицирал субективността при изготвяне на приблизителна счетоводна оценка като единствената причина за оценен риск от съществено неправилно отчитане. Докато изпълнява обаче процедури в отговор на оценените рискове от съществено неправилно отчитане, одиторът може да установи, че приблизителната счетоводна

[55] МОС 700 (преработен), параграф 11

[56] МОС 240, параграф 33(б)

[57] МОС 330, параграф A60

оценка е по-сложна, отколкото се е предвиждало първоначално, което може да постави под въпрос оценката за риска от съществено неправилно отчитане (например, може да е необходимо вътрешноприсъщият риск да бъде оценен повторно в по-високия край на спектъра на вътрешноприсъщ риск поради ефекта от сложността) и следователно одиторът може да трябва да изпълни допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.[58]

A138. По отношение на приблизителни счетоводни оценки, които не са били признати, оценката на одитора може да се фокусира специално върху това дали критериите за признаване в приложимата рамка за финансово отчитане в действителност са изпълнени. Когато приблизителната счетоводна оценка не е била призната, а одиторът достигне до заключение, че това третиране е подходящо, някои рамки за финансово отчитане може да изискват оповестяване на обстоятелствата в пояснителните приложения към финансовия отчет.

Определяне дали приблизителните счетоводни оценки са разумни или съдържат неправилно отчитане (Вж. параграфи 9, 35)

A139. При определяне дали, на базата на изпълнените одиторски процедури и получените доказателства, точковата приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания са разумни или съдържат неправилно отчитане:

- когато одиторските доказателства подкрепят интервална приблизителна оценка, размерът на интервала може да е широк и при някои обстоятелства може да е в пъти над нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (виж също параграф A125). Макар че широкият диапазон може да е подходящ при конкретните обстоятелства, той може да сочи, че за одитора е важно да подложи на повторна преценка дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства относно разумността на сумите в рамките на диапазона.

- възможно е одиторските доказателства да подкрепят точкова приблизителна оценка, която да се различава от точковата приблизителна оценка на ръководството. При такива обстоятелства разликата между точковата приблизителна оценка на одитора и точковата приблизителна оценка на ръководството съставлява неправилно отчитане.

- възможно е одиторските доказателства да подкрепят интервал, който да не включва точковата приблизителна оценка на

[58] Виж също МОС 315 (преработен), параграф 31.

ръководството. При такива обстоятелства, неправилното отчитане е разликата между точковата приблизителна оценка на ръководството и най-близката точка от интервала на одитора.

A140. Параграфи A110–A114 предоставят насоки, които да подпомогнат одитора при оценяване избора на ръководството на точкова приблизителна оценка и свързаните с това оповестявания, които да бъдат включени във финансовия отчет.

A141. Когато допълнителните одиторски процедури на одитора включват тестване на това как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка или разработване на точкова или интервална приблизителна оценка на одитора, от одитора се изисква да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оповестяванията, които описват несигурността на приблизителното оценяване в съответствие с параграфи 26(б) и 29(б) и други оповестявания в съответствие с параграф 31. След това одиторът разглежда получените относно оповестяванията одиторски доказателства като част от цялостната оценка на това дали, в съответствие с параграф 35, приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане или съдържат неправилно отчитане.

A142. МОС 450 също предоставя насоки относно качествените оповестявания[59] и кога неправилните отчитания в оповестяванията биха могли да са индикация за измама.[60]

A143. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, оценката на одитора относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне[61] включва вземане под внимание на цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет и дали финансовият отчет, включително съответните пояснителни приложения, представят сделките и събитията по начин, който постига достоверно представяне. Така например, когато приблизителната счетоводна оценка е подложена на по-висока степен на несигурност на приблизителното оценяване, одиторът може да определи, че за постигане на достоверно представяне са необходими допълнителни оповестявания. В случай че ръководството не включи такива допълнителни оповестявания, одиторът може да достигне до заключение, че финансовият отчет съдържа съществено неправилно отчитане.

---

59 МОС 450, параграф A17

60 МОС 450, параграф A22

61 МОС 700 (преработен), параграф 14

A144. МОС 705 (преработен)[62] предоставя насоки относно последствията за одиторското мнение, когато одиторът счита, че направените от ръководството оповестявания във финансовия отчет са неадекватни или подвеждащи, включително например, по отношение на несигурността на приблизителното оценяване.

Писмени изявления (Вж. параграф 37)

A145. Писмените изявления относно конкретни приблизителни счетоводни оценки може да включват изявления:

- че съществените преценки, направени при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, са взели под внимание цялата уместна информация, която е известна на ръководството.
- относно последователността и целесъобразността на избора или прилагането на методите, предположенията и данните, използвани от ръководството при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.
- че предположенията по подходящ начин отразяват намерението и способността на ръководството да осъществи от името и за сметка на предприятието определен курс на действие, когато това има отношение към приблизителните счетоводни оценки и оповестяванията.
- че оповестяванията, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, включително оповестяванията, описващи несигурността на приблизителното оценяване, са пълни и са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.
- че при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки са приложени подходящи специализирани умения или експертни знания.
- че никакво последващо събитие не изисква корекция в приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, включени във финансовия отчет.
- когато приблизителните счетоводни оценки не са признати или оповестени във финансовия отчет, относно целесъобразността на решението на ръководството, че критериите за признаване или оповестяване на приложимата рамка за финансово отчитане не са изпълнени.

[62] МОС 705 (преработен), параграфи 22–23

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление, ръководството или с други уместни страни (Вж. параграф 38)

A146. При прилагането на МОС 260 (преработен), одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление, своите виждания относно съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания.[63] Приложение 2 включва въпроси, специфични за приблизителните счетоводни оценки, които одиторът би могъл да обмисли да комуникира с лицата, натоварени с общо управление.

A147. МОС 265 изисква одиторът да комуникира писмено с лицата, натоварени с общо управление, идентифицираните по време на одита съществени недостатъци във вътрешния контрол.[64] Такива съществени недостатъци може да включват недостатъци, отнасящи се до контролите върху:

(а) избора и прилагането на съществените счетоводни политики, както и избора и прилагането на методите, предположенията и данните;

(б) управлението на риска и свързаните с това системи;

(в) интегритета на данните, включително когато данните са получени от външен информационен източник; и

(г) използването, разработването и валидирането на моделите, включително модели, получени от външен доставчик, както и корекциите, които може да са били необходими.

---

[63] МОС 260 (преработен), параграф 16(а)

[64] МОС 265, параграф 9

A148. В допълнение към комуникирането с лицата, натоварени с общо управление, на одитора може да е разрешено или от него да се изисква да комуникира директно с регулаторни органи или органи за пруденциален надзор. Такава комуникация може да е от полза по време на целия одит или на определени етапи, например, когато се планира одитът или когато се финализира одиторският доклад. Така например, в някои юрисдикции регулаторните органи, отговарящи за финансовите институции, се стремят да си сътрудничат с одиторите, за да споделят информация относно функционирането и прилагането на контролите върху дейностите с финансови инструменти, предизвикателствата при оценяване на финансови инструменти на неактивни пазари, очакваните кредитни загуби и застрахователни резерви, докато други регулаторни органи може да се опитват да разберат вижданията на одитора относно съществени аспекти на оперативната дейност на предприятието, включително приблизителните оценки на предприятието за разходите. Тази комуникация може да е от полза за одитора при идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществено неправилно отчитане.

Документация (Вж. параграф 39)

A149. МОС 315 (преработен)[65] и МОС 330[66] предоставят изисквания и насоки относно документиране разбирането на одитора за предприятието, оценките на рисковете и одиторските процедури в отговор на оценените рискове. Тези насоки се базират на изискванията и насоките в МОС 230.[67] В контекста на одита на приблизителните счетоводни оценки, от одитора се изисква да изготви одиторска документация относно ключовите елементи от разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, отнасящо се до приблизителните счетоводни оценки. В допълнение, преценките на одитора относно оценените рискове от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до приблизителните счетоводни оценки и одиторските процедури в отговор на тези рискове вероятно биха могли допълнително да бъдат подкрепени от документиране на комуникациите с лицата, натоварени с общо управление и ръководството.

A150. При документиране на обвързването на допълнителните одиторски процедури на одитора с оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, в съответствие с МОС 330, настоящият МОС изисква одиторът да вземе под внимание причините за рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност. Тези причини може да са свързани с един или повече фактори

---

65 МОС 315 (преработен), параграфи 32 и A152–A155

66 МОС 330, параграфи28 и A63

67 МОС 230, параграф 8(в)

за вътрешноприсъщ риск или с оценката на одитора за риска на контрола. От одитора обаче не се изисква да документира как всеки един фактор за вътрешноприсъщ риск е бил взет под внимание при идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане по отношение на всяка една приблизителна счетоводна оценка.

A151. Одиторът може да обмисли също така да документира:

- когато прилагането от страна на ръководството на метода включва сложно моделиране, дали преценките на ръководството са прилагани последователно и когато това е приложимо, че разработването на модела отговаря на целта на оценяването в приложимата рамка за финансово отчитане.

- когато изборът и прилагането на методите, съществените предположения или данните са засегнати във висока степен от сложност, преценките на одитора при определяне дали за изпълнение на процедурите по оценяване на риска, за разработване и изпълнение на процедурите в отговор на тези рискове или за оценяване на получените одиторски доказателства се изискват специализирани умения или познания. При такива обстоятелства, документацията може да включва също така и начина, по който са били приложени тези специализирани умения или познания.

A152. Параграф A7 от МОС 230 отбелязва, че макар да е възможно да няма един единствен начин, по който упражняването от страна на одитора на професионален скептицизъм да бъде документирано, независимо от това одиторската документация може да предоставя доказателства, че одиторът е упражнил професионален скептицизъм. Така например, по отношение на приблизителните счетоводни оценки, когато получените одиторски доказателства включват доказателства, които както потвърждават, така и противоречат на твърденията за вярност на ръководството, документацията може да включва това как одиторът е оценил тези доказателства, включително професионалните преценки, направени при формиране на заключение относно достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства. Примерите за други изисквания в настоящия МОС, по отношение на които документирането може да предостави доказателства, че одиторът е упражнил професионален скептицизъм, включват:

- Параграф 13(г) относно това как одиторът е използвал разбиране при разработване на собственото очакване на одитора за приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които да бъдат включени във финансовия отчет на предприятието и как това очакване се съотнася с финансовия отчет на предприятието, изготвен от ръководството;

- Параграф 18, който изисква да бъдат разработени и изпълнени допълнителни одиторски процедури, за да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства по начин, който не проявява предубеденост в посока получаване на одиторски доказателства, които биха могли да са потвърждаващи, или изключване на одиторски доказателства, които биха могли да са противоречащи;
- Параграфи 23(б), 24(б), 25(б) и 32, които разглеждат индикаторите за възможна предубеденост на ръководството; и
- Параграф 34, който разглежда вземането под внимание от страна на одитора на всички уместни одиторски доказателства, независимо дали потвърждаващи или противоречащи.

Приложение 1

(Вж. параграфи 2, 4, 12(в), A8, A66)

Фактори за вътрешноприсъщ риск

Въведение

1. При идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност по отношение на приблизителна счетоводна оценка и свързаните с нея оповестявания, настоящият МОС изисква одиторът да вземе под внимание степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на несигурност на приблизителното оценяване, както и степента, в която изборът и прилагането на методите, предположенията и данните, използвани при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, и изборът на точкова приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания за включване във финансовия отчет са засегнати от сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск.

2. Вътрешноприсъщият риск, отнасящ се до приблизителна счетоводна оценка, е податливостта на твърдение за вярност относно приблизителната счетоводна оценка на съществено неправилно отчитане, преди да бъдат взети под внимание контролите. Вътрешноприсъщият риск произтича от фактори за вътрешноприсъщ риск, които пораждат предизвикателства при подходящото изготвяне на приблизителната счетоводна оценка. Настоящото Приложение предоставя допълнителни обяснения относно естеството на факторите за вътрешноприсъщ риск от несигурност на приблизителното оценяване, субективност и сложност, както и тяхното взаимодействие, в контекста на изготвяне на приблизителните счетоводни оценки и избор на точкова приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания за включване във финансовия отчет.

База за оценяване

3. Базата за оценяване и естеството, състоянието и обстоятелствата на позицията от финансовия отчет пораждат уместни характеристики на оценяването. Когато себестойността или цената на позицията не могат да бъдат пряко наблюдавани, се изисква да бъде изготвена приблизителна счетоводна оценка, като се приложи подходящ метод и се използват подходящи данни и предположения. Методът може да е посочен конкретно от приложимата рамка за финансово отчитане или да бъде избран от ръководството, за да отрази наличните познания относно това как би се очаквало уместните характеристики на оценяването да повлияят върху себестойността или цената на позицията при съответната база за оценяване.

Несигурност на приблизителното оценяване

4. В счетоводните рамки податливостта на липсата на точност при оценяването често бива наричана несигурност на оценяването. В настоящия МОС несигурността на приблизителното оценяване се дефинира като податливост на вътрешноприсъща липса на точност при оценяването. Тя възниква, когато изискваната парична сума по отношение на позиция от финансовия отчет, която е призната или оповестена в него, не може да бъде оценена с точност чрез пряко наблюдение на себестойността или цената. Когато прякото наблюдение не е възможно, следващата по точност алтернативна стратегия за оценяване е да се приложи метод, който да отразява наличните познания относно себестойността или цената за тази позиция при уместна база за оценяване, използвайки достъпни за наблюдение данни относно уместните характеристики на оценяването.

5. От друга страна, ограниченията върху наличието на такива познания или данни може да ограничат възможността за проверка на тези входящи данни в процеса по оценяване и по този начин да ограничат точността на резултатите от оценяването. Нещо повече, мнозинството счетоводни рамки отчитат, че съществуват практически ограничения върху информацията, която следва да бъде взета под внимание, като например случаите, в които разходите за получаване на тази информация биха надвишили ползите. Липсата на точност при оценяването, произтичаща от тези ограничения, е вътрешноприсъща, тъй като не може да бъде елиминирана от процеса по оценяване. Съответно, такива ограничения са източници на несигурност на приблизителното оценяване. Други източници на несигурност на оценяването, които биха могли да възникнат в процеса по оценяване са поне по принцип в състояние да бъдат елиминирани, ако методът бъде приложен по подходящ начин и следователно представляват източници на потенциално неправилно отчитане, а не несигурност на приблизителното оценяване.

6. Когато несигурността на приблизителното оценяване се отнася до несигурни бъдещи входящи или изходящи парични потоци от икономически ползи, които в крайна сметка ще произтекат от стоящия в основата актив или пасив, резултатът от тези потоци ще бъде наблюдаван единствено след датата на финансовия отчет. В зависимост от естеството на приложимата база за оценяване и от естеството, състоянието и обстоятелствата на позицията от финансовия отчет, този резултат може да бъде пряко наблюдаем преди финансовият отчет да бъде финализиран или да бъде пряко наблюдаем единствено на по-късна дата. По отношение на някои приблизителни счетоводни оценки, може изобщо да няма пряко наблюдаем резултат.

7. Някои несигурни резултати може да са относително лесни за прогнозиране с високо ниво на точност по отношение на отделната позиция. Така например, полезният живот на производствена машина може да бъде лесно прогнозиран, в случай че е налице достатъчна техническа информация относно нейния среден полезен живот. Когато не е възможно с разумна точност да се прогнозира бъдещият резултат, като например, очакваната продължителност на живота на физическо лице на базата на актюерски предположения, все пак може да е възможно този резултат да бъде прогнозиран с по-голяма точност по отношение на група физически лица. В някои случаи базите за оценяване може да посочват ниво на портфейл като уместната счетоводно отчитана единица за целите на оценяването, което би могло да намали вътрешноприсъщата несигурност на приблизителното оценяване.

Сложност

8. Сложността (т.е., сложността, вътрешноприсъща на процеса по изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, преди да бъдат взети под внимание контролите) поражда вътрешноприсъщ риск. Вътрешноприсъща сложност може да възникне, когато:

- са налице много характеристики на оценяването с множество или нелинейни взаимовръзки между тях.
- определянето на подходящите стойности по отношение на една или повече характеристики на оценяването изисква множество набори от данни.
- при изготвянето на приблизителната счетоводна оценка се изискват повече предположения или когато съществуват корелационни връзки между необходимите предположения.
- използваните данни по своята същност са трудни за идентифициране, улавяне, достъп или разбиране.

9. Сложността може да се отнася до сложност на метода или на изчислителния процес или модел, използван за прилагането на този метод. Така например, възможно е сложността в модела да отразява необходимостта от прилагане на базирани на вероятностите концепции или техники за оценяване, формули за определяне цени на опции или симулационни техники за прогнозиране на несигурни бъдещи резултати или хипотетично поведение. Аналогично, изчислителният процес може да изисква данни от множество източници или множество набори данни, които да подкрепят изготвянето на предположение или прилагането на сложни математически или статистически концепции.

10. Колкото по-голяма е сложността, толкова по-вероятно е при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка ръководството да трябва да приложи специализирани умения или познания или да ангажира експерт на ръководството, например, във връзка с/със:

- концепциите и техниките за оценяване, които биха могли да бъдат използвани в контекста на базата за оценяване и целите на оценяването или други изисквания на приложимата рамка за финансово отчитане и как тези концепции или техники да бъдат приложени;
- стоящите в основата характеристики на оценяването, които биха могли да бъдат уместни, имайки предвид естеството на базата за оценяване и естеството, състоянието и обстоятелствата на позицията от финансовия отчет, по отношение на която се изготвят приблизителните счетоводни оценки; или
- идентифицирането на подходящи източници на данни сред вътрешните източници (включително сред източници извън главната книга или аналитичните счетоводни сметки) или сред външните информационни източници, определяйки как да бъдат адресирани потенциалните затруднения при получаване на данни от такива източници или при поддържане на интегритета им при прилагане на метода, или разбирането на уместността и надеждността на тези данни.

11. Сложност, отнасяща се до данните, може да възникне, например, при следните обстоятелства:

(а) когато е трудно данните да бъдат получени или когато те са свързани със сделки и операции, до които по принцип няма достъп. Дори когато достъп до такива данни е налице, например посредством външен информационен източник, може да е трудно да бъде преценена уместността и надеждността на данните, освен ако външният информационен източник не разкрие адекватна информация относно стоящите в основата източници на данни, които е използвал, както и относно обработката на данните, която е била извършена.

(б) когато данните, отразяващи вижданията на външен информационен източник относно бъдещи условия или събития, които биха могли да са уместни при разработване на подкрепа за дадено предположение, са трудни за разбиране, без прозрачност относно логическата обосновка и информацията, която е взета предвид при разработването на тези виждания.

(в) когато определени видове данни по своята същност са трудни за разбиране, тъй като изискват разбиране на технически сложни

бизнес или правни концепции, като такива, които биха могли да се изискват за правилното разбиране на данни, съставляващи условията на юридически споразумения относно сделки с участието на сложни финансови инструменти или застрахователни продукти.

Субективност

12. Субективността (т.е., субективността, вътрешноприсъща на процеса по изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, преди да бъдат взети под внимание контролите) отразява вътрешноприсъщите ограничения в познанията или данните, които са разумно достъпни относно характеристиките на оценяването. Когато съществуват такива ограничения, приложимата рамка за финансово отчитане може да намали степента на субективност, като предостави задължителна база за изготвяне на определени преценки. Такива изисквания може, например, да определят изрични или подразбиращи се цели, отнасящи се до оценяването, оповестяването, счетоводно отчитаната единица или прилагането на ограничение, свързано с разходите. Приложимата рамка за финансово отчитане може да акцентира също така и върху значението на такива преценки посредством изискванията за оповестяване относно тези преценки.

13. По принцип преценката на ръководството е необходима при определяне на някои или на всички посочени по-долу въпроси, които често се отличават със субективност:

- до степента, в която това не е посочено конкретно съгласно изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, целесъобразните подходи, концепции, техники и фактори за оценяване, които да бъдат използвани при метода за приблизително оценяване, държейки сметка за наличните познания;
- до степента, в която характеристиките на оценяването са достъпни за наблюдение, когато са налице различни потенциални източници на данни, целесъобразните източници на данни, които да бъдат използвани;
- до степента, в която характеристиките на оценяването не са достъпни за наблюдение, целесъобразните предположения или интервал от предположения, които да бъдат направени, държейки сметка за най-добрите налични данни, включително, например, пазарните виждания;
- интервалът на разумно възможните резултати, сред които да бъде избрана точковата приблизителна оценка на ръководството, и относителната вероятност определени точки в рамките на този

интервал да бъдат в съответствие с целите на базата за оценяване, изисквана от приложимата рамка за финансово отчитане; и

- изборът на точкова приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания, които да бъдат направени във финансовия отчет.

14. Изготвянето на предположения относно бъдещи събития или условия включва използването на преценка, трудността на която варира със степента, до която тези събития или условия са несигурни. Точността, с която е възможно да се прогнозират несигурни бъдещи събития или условия зависи от степента, в която тези събития или условия могат да бъдат определени на базата на познания, включително познания за минали условия, събития и свързаните с тях резултати. Липсата на точност допринася също така и за несигурност на приблизителното оценяване, както е описано по-горе.

15. По отношение на бъдещи резултати, предположения ще трябва да бъдат направени единствено за тези характеристики на резултата, които са несигурни. Така например, когато се обмисля оценяване на възможната обезценка на вземане от продажбата на стоки към датата на баланса, сумата на вземането може да бъде недвусмислено установена и достъпна за пряко наблюдение в съответните документи по сделката. Това, което е възможно да е несигурно е сумата, ако има такава, на загубата, дължаща се на обезценка. В този случай, предположения може да се изискват единствено относно вероятността от загуба и относно сумата и момента на настъпване на тази загуба.

16. В други случаи обаче, сумите на паричните потоци, въплътени в правата, отнасящи се до даден актив, може да са несигурни. В такива случаи, предположения може да трябва да бъдат направени както относно сумите на стоящите в основата права на парични потоци, така и относно потенциалните загуби, дължащи се на обезценка.

17. Може да е необходимо ръководството да вземе под внимание информация относно минали условия и събития, заедно с настоящи тенденции и очаквания за бъдещи развития. Миналите условия и събития предоставят историческа информация, която може да открои повтарящи се исторически модели, които биха могли да бъдат екстраполирани при оценяването на бъдещите резултати. Такава историческа информация може също така да даде индикации за променящи се модели на такова поведение с течение на времето (цикли или тенденции). Възможно е те да подскажат, че стоящите в основата исторически модели на поведение се променят по до известна степен предвидими начини, които също биха могли да бъдат екстраполирани при оценяването на бъдещите резултати. Биха могли да бъдат налични и други видове информация, която да сочи за възможни промени в

историческите модели на такова поведение или в свързаните с това цикли или тенденции. Може да са необходими трудни преценки относно прогнозната значимост на тази информация.

18. Обхватът и естеството (включително степента на субективност) на преценките, направени при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, биха могли да породят възможност за предубеденост на ръководството при вземането на решения относно курса на действие, който според ръководството е подходящ при изготвянето на приблизителната счетоводна оценка. Когато е налице и високо ниво на сложност или високо ниво на несигурност на приблизителното оценяване, или и двете, рискът и възможността за предубеденост на ръководството или измама може също да са повишени.

Взаимовръзката между несигурността на приблизителното оценяване и субективността и сложността

19. Несигурността на приблизителното оценяване поражда вътрешноприсъща променливост на възможните методи, източници на данни и предположения, които биха могли да бъдат използвани за изготвянето на приблизителната счетоводна оценка. Това поражда субективност и оттук – необходимост от използването на преценка при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка. Такива преценки се изискват при избора на подходящи методи и източници на данни, при изготвяне на предположенията и при избора на точкова приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания за включване във финансовия отчет. Тези преценки се правят в контекста на изискванията за признаване, оценяване, представяне и оповестяване на приложимата рамка за финансово отчитане. Доколкото обаче съществуват ограничения относно наличността или достъпността на познанията или информацията в подкрепа на тези преценки, те са субективни по своята същност.

20. Субективността в някои преценки създава възможност за непреднамерена или преднамерена предубеденост на ръководството при тяхното изготвяне. Много счетоводни рамки изискват информацията, изготвяна за включване във финансовия отчет, да бъде неутрална (т.е., да не съдържа предубеденост). Имайки предвид, че предубедеността може, поне по принцип, да бъде елиминирана от процеса на приблизително оценяване, източниците на потенциална предубеденост в преценките, направени с оглед адресиране на субективността, са по-скоро източници на потенциално неправилно отчитане, а не източници на несигурност на приблизителното оценяване.

21. Вътрешноприсъщата променливост на възможните методи, източници на данни и предположения, които биха могли да бъдат използвани за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка (виж параграф 19),

също поражда променливост във възможните резултати от оценяването. Размерът на диапазона от разумно възможни резултати от оценяването е резултат от степента на несигурност на приблизителното оценяване и често бива наричан чувствителност на приблизителната счетоводна оценка. В допълнение към определяне на резултатите от оценяването, процесът по приблизително оценяване включва също така и анализ на ефекта от вътрешноприсъщата променливост на възможните методи, източници на данни и предположения относно диапазона на разумно възможни резултати от оценяването (наричан анализ на чувствителността).

22. Разработването на представяне във финансовия отчет на приблизителна счетоводна оценка, което когато това се изисква от приложимата рамка за финансово отчитане, постига достоверно (т.е., пълно, неутрално и несъдържащо грешки) представяне включва извършването на подходящи преценки при избора на точкова приблизителна оценка на ръководството, която да е целесъобразно избрана в рамките на диапазона от разумно възможни резултати от оценяването и свързаните с това оповестявания, които описват по подходящ начин несигурността на приблизителното оценяване. Самите тези преценки може да съдържат субективност, в зависимост от естеството на изискванията в приложимата рамка за финансово отчитане, адресиращи тези въпроси. Така например, приложимата рамка за финансово отчитане може да изисква конкретно посочена база (като например, претеглена с оглед вероятностите средна величина или най-добра приблизителна оценка) по отношение избора на точкова приблизителна оценка на ръководството. Аналогично, приложимата рамка за финансово отчитане може да изисква конкретно посочени оповестявания или оповестявания, които отговарят на конкретно посочени цели на оповестяването или допълнителни оповестявания, които се изискват за постигането на достоверно представяне при конкретните обстоятелства.

23. Макар че е възможно приблизителна счетоводна оценка, която е обект на по-висока степен на несигурност на приблизителното оценяване, да може да бъде оценена с по-малка точност, отколкото приблизителна счетоводна оценка, която е обект на по-ниска степен на несигурност на приблизителното оценяване, приблизителната счетоводна оценка може въпреки това да притежава достатъчна уместност за потребителите на финансовите отчети, за да бъде призната във финансовия отчет, ако когато това се изисква от приложимата рамка за финансово отчитане, може да бъде постигнато достоверно представяне на съответната позиция. В някои случаи, несигурността на приблизителното оценяване може да е толкова голяма, че критериите за признаване в приложимата рамка за финансово отчитане да не са удовлетворени и приблизителната счетоводна оценка да не може да бъде призната във финансовия отчет. Дори при такива обстоятелства, може въпреки това да има уместни

изисквания за оповестяване, например, да се оповести точковата приблизителна оценка или диапазона от разумно възможни резултати от оценяването и информация, описваща несигурността на приблизителното оценяване и ограниченията при признаване на позицията. Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, приложими при такива обстоятелства, биха могли да са посочени конкретно в по-голяма или по-малка степен. Съответно, при тези обстоятелства, може да трябва да бъдат направени допълнителни преценки, предполагащи субективност.

Приложение 2

(Вж. параграф А146)

Комуникации с лицата, натоварени с общо управление

Въпросите, които одиторът може да обмисли да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, по отношение на вижданията на одитора относно съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, включват:

(а) как ръководството идентифицира сделки, други събития и условия, които биха могли да породят необходимост от приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания или съответно от промени в тях;

(б) рисковете от съществено неправилно отчитане;

(в) относителната същественост на приблизителните счетоводни оценки за финансовия отчет като цяло;

(г) разбирането (или липсата на разбиране) на ръководството относно естеството и обхвата на приблизителните счетоводни оценки, както и на рисковете, свързани с тях;

(д) дали ръководството е приложило подходящи специализирани умения и познания или е ангажирало подходящите експерти;

(е) вижданията на одитора относно различията между точковата или интервална приблизителна оценка на одитора и точковата приблизителна оценка на ръководството;

(ж) вижданията на одитора относно уместността на избора на счетоводни политики, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки и представянето на приблизителните счетоводни оценки във финансовия отчет;

(з) индикаторите за възможна предубеденост на ръководството;

(и) дали е имало или е трябвало да има промяна в сравнение с предходния период в методите за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки;

(й) когато е имало промяна в сравнение с предходния период в методите за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, защо, както и резултатът от приблизителните счетоводни оценки в предходните периоди;

(к) дали методите на ръководството за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, включително когато ръководството е използвало

модел, са подходящи в контекста на целите на оценяването, естеството, условията и обстоятелствата, както и други изисквания на приложимата рамка за финансово отчитане;

(л) естеството и последствията от съществените предположения, използвани при приблизителните счетоводни оценки и степента на субективност при разработване на тези предположения;

(м) дали съществените предположения са в съответствие помежду си и с тези, използвани в други приблизителни счетоводни оценки, или с предположенията , използвани в други области на бизнес дейността на предприятието;

(н) когато това има отношение към уместността на съществените предположения или подходящото прилагане на приложимата рамка за финансово отчитане, дали ръководството има намерението да предприеме определен курс на действие и притежава способността да постъпи по този начин;

(о) как ръководството е взело под внимание алтернативни предположения или резултати и защо ги е отхвърлило или как ръководството по друг начин е адресирало несигурността на приблизителното оценяване при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка;

(п) дали данните и съществените предположения, използвани от ръководството при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки са подходящи в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане;

(р) уместността и надеждността на информацията, получена от външен информационен източник;

(с) съществените затруднения, с които одиторът се е сблъскал при получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, отнасящи се до данните, получени от външен информационен източник или оценките, извършени от ръководството или от експерт на ръководството;

(т) съществените различия в преценките между одитора и ръководството или експерта на ръководството по отношение изготвянето на оценки;

(у) потенциалният ефект върху финансовия отчет на предприятието от съществените рискове и експозиции, изисквани да бъдат оповестени във финансовия отчет, включително несигурността на приблизителното оценяване, свързана с приблизителните счетоводни оценки;

(ф) разумността на оповестяванията относно несигурността на приблизителното оценяване във финансовия отчет;

(х) дали решенията на ръководството, отнасящи се до признаването, оценяването, представянето и оповестяването на приблизителните

счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания във финансовия отчет са в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

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 неправилни отчитания, свързани с взаимоотношения и сделки между свързани лица 18-19

Отговори на рисковете от съществени неправилни отчитания, 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

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 неправилни отчитания, свързани с взаимоотношения и сделки между свързани лица..... A29-A30

Отговори на рисковете от съществени неправилни отчитания, 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 (преработен)[1], МОС 330 [2] и МОС 240 [3] във връзка със съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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.

---

[1]МОС 315 (преработен) „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”

[2]МОС 330 „Одиторски процедури в отговор на оценените рискове”.

[3]МОС 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 неправилни отчитания, възникващи от пропуска 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 А1):
   (а) постига достоверно представяне (за общите рамки за достоверно представяне); или (вж. параграф А2)
   (б) не е подвеждащ (за общите рамки за съответствие). (вж. параграф А3)
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 240 [4], 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 неправилни отчитания във финансовия отчет биха могли да останат неразкрити, въпреки че одитът е планиран по подходящ начин и извършен в съответствие с МОС[5]. В контекста на свързаните лица, потенциалните ефекти от вътрешноприсъщите ограничения на способността на одитора да установи съществени неправилни отчитания са по-големи поради причини, като изброените по-долу:

---

[4] МОС 240 , параграф 25.

[5] МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”, параграфи А53-А54

- 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 200 [6], 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, 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

[6] МОС 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.е 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 (преработен) и МОС 240 изискват от одитора да изпълни по време на одита[7], 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 неправилни отчитания, 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 (преработен) и МОС 240[8] включва конкретни съображения за податливостта на финансовия отчет към съществени неправилни отчитания, 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 (преработен) , параграф 5; и МОС 240 , параграф 17.

8 МОС 315 (преработен), параграф 10; и МОС 240, параграф 16.

(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 А22-А23).

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 А24-А25)

(а) характера на тези сделки; и (вж. параграф А26)

(б) дали биха могли да участват свързани лица. (вж. параграф А27)

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 А28)

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношения и сделки между свързани лица

18. В отговор на изискванията на МОС 315 (преработен) за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни

отчитания[9], одиторът идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, 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 предвид при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, в съответствие с МОС 240 . (вж. параграфи А6 и А29-А30).

[9] МОС 315 (преработен), параграф 25.

Отговори на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношения и сделки със свързани лица

20. Като част от изискването на МОС 330 одиторът да отговори на оценените рискове[10], одиторът проектира и изпълнява допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за оценените рискове от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания 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 активи[11]; (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 700 (преработен) [12,] одиторът оценява: (вж. параграф А46)

---

[11] МОС 240 , параграф 33(в).

[12] МОС 700 (преработен) "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 постигането 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 отчели 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 предприятието[13], 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 (преработен) "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 представяне[15], 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 вноска 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 (преработен), зависи от конкретните обстоятелства на ангажимента. 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 рамка за съответствие, за подвеждащ ако, в

15 МОС 200 , параграф 13(а), определя значението на общите рамки за достоверно представяне и съответствие.

съответствие с МОС 210[15], одиторът е определил, че общата рамка е приемлива[16].

Определение на термина „свързано лице” (вж. параграф 10(б))

А4. 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.

А5. 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

А6. 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама, както е обяснено по-подробно в параграфи А29-А30.

Дружества със специална цел като свързани лица

---

[15] МОС 210 "Договаряне на условията на одиторските ангажименти", параграф 6.

[16] МОС 700 (преработен), параграф А17.

А7. В някои ситуации, дружество със специална цел[17] 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 неправилни отчитания, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица (вж. параграф 11)

Въпроси, специфични за предприятия в публичния сектор

А8. 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 неправилни отчитания, 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)

А9. 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 неправилни отчитания, свързан с взаимоотношенията и сделките със свързани лица;

[17] МОС 315 (преработен), параграфи А34-А35, 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.

А10. В допълнение, дискусията 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))

А11. 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.

А12. 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 (преработен) 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 по-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.

А13. 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 знае[18]. 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.

А14. 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)

А15. 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;
- лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”;

[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.

А16. 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 неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка[19]. 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 наздорна 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.

А17. При изпълнението на изискването на МОС 315 (преработен) за получаване на разбиране за контролната среда[20], одиторът може да вземе под внимание характеристиките на контролната среда, свързани с намаляването на рисковете от съществени неправилни отчитания, 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 А4

[20] МОС 315 (преработен), 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 лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", 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.

А18. 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 705 (преработен) [21], ефектите от това за одита, включително мнението в одиторския доклад.

А19. Измамното финансово отчитане често включва заобикаляне от страна на ръководството на контролите, които иначе може да изглежда, че функционират ефективно[22]. 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

А20. 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 (преработен) "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор".

[22] МОС 240 , параграфи 32 и А4.

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)

А22. 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 лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”;
- 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

А23. 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 гаранти;

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 неправилни отчитания.

A25. Примерите на сделки извън обичайния ход на дейността на предприятието могат да включват:

- комплексни капиталови сделки, като например корпоративни преструктурирания 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(а))

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 неправилни отчитания, 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 измама[23]. 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, асоциирани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица, зависи от характера на тези рискове и ситуацията в предприятието[24].

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, гаранти 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 неправилни отчитания, 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:

---

[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 неправилни отчитания, дължащи се на измама.

- запитвания към, и обсъждане с ръководството и лицата, натоварени с общо управление;
- запитвания към свързаното лице;
- 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 неправилни отчитания, 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 инициира, 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 неправилни отчитания, 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 контроли[25], 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 неправилни отчитания трябва да бъдат оценени повторно.

Процедури по същество, свързани с новоидентифицирани свързани лица или съществени сделки със свързани лица (вж. параграф 22(в))

---

[25] МОС 330 , параграф 8(б).

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:

- 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, гаранти 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))

А37. 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)

А38. 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.

[26]МОС 500 ”Одиторски доказателства”, параграф 11.

А39. 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))

А40. 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, 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

А41. 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)

А42. 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 неправилно отчитане.

А43. 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.

А44. 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.

А45. 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.

Оценяване на счетоводното отчитане и оповестяването на идентифицирани взаимоотношения и сделки със свързани лица

Съществени съображения при оценяването на неправилни отчитания (вж. параграф 25)

А46. МОС 450 изисква от одитора да вземе под внимание както размера, така и характера на неправилното отчитане, и в частност, обстоятелствата на неговото възникване, когато се оценява дали неправилното отчитане е съществено[27]. 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))

А47. Оценката 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 неправилни отчитания; 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)

А48. 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.

А49. Също така, одиторът може да реши да получи писмени изявления относно конкретни твърдения за вярност, които ръководството може да е направило,

---

[27] МОС 450 "Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита", параграф 11(а). Параграф А21 от МОС 450 предоставя насоки за обстоятелствата, които могат да засегнат оценката на неправилните отчитания.

като например изявление, че конкретни сделки със свързани лица не съдържат неоповестени странични споразумения.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (вж. параграф 27)

A50. Комуникирането на съществени въпроси, възникващи по време на одита[28] 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 А8, 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-A17

Факти, които са станали известни на одитора след издаването на финансовия отчет.....A18-A20

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. Стандартът не разглежда въпроси, отнасящи се до отговорностите на одитора по отношение на друга информация, получена след датата на одиторския доклад, които се разглеждат в МОС 720 (преработен).[1] Такава друга информация обаче може да разкрие последващо събитие, което попада в обхвата на настоящия МОС. (Вж. параграф А1)

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 събития[2]. 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 дата[3].

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

---

[1] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

[2] Например, Международен счетоводен стандарт (МСС) 10 „Събития след края на отчетния период" разглежда третирането на събития във финансовия отчет, както благоприятни, така и неблагоприятни, възникващи в периода между датата на финансовия отчет (наричана „край на отчетния период" в МСС) и датата на одобрение на финансовия отчет за публикуване.

[3] МОС 700 (преработен) „Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети", параграф А66

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 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 [4], 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

[4] МОС 580 „Писмени изявления”

довел до изменение на одиторския доклад, ако е бил известен на одитора преди датата на одиторския доклад, одиторът: (вж.: параграф А11-А12):

(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 А13); или

(б) предоставя нов или изменен одиторски доклад, включващ Параграф за обръщане на внимание[5] 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.

[5] Вж. МОС 706 (преработен) „Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по друг(и) въпрос(и) в доклада на независимия одитор ”

13. В някои юрисдикции, ръководството не е задължено по закон, нормативни актове или от общата рамка за финансово отчитане да издаде изменен 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 А14-А15):

(а) ако одиторският доклад все още не е бил предоставен на предприятието, одиторът модифицира мнението съгласно изискванията на МОС 705 (преработен)[6] 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 А16-А17).

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. (Вж. параграф А18)

15. Ако ръководството измени финансовия отчет, одиторът (вж.: параграф А19):

(а) извършва одиторските процедури, необходими при дадените обстоятелства по отношение на изменението;

[6] Вж. МОС 705 (преработен) „Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор”

(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 :

(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 предприятието[7], 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 А20).

***

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (вж.: Параграф 1)

А1. Когато одитираният финансов отчет е включен в други документи, издадени след датата на издаване на финансовия отчет (различни от годишни доклади,

[7] МОС 260 (преработен) „Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление", параграф 13

които биха попаднали в обхвата на МОС 720 (преработен)), 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 цени книжа. Тези процедури може да включват извършването на процедурите, упоменати в 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.[8]

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

[8] Вж. МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти, параграф 2.

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.[9] 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 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 документации 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).

[9] 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.

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 A8 представя примери за някои допълнителни въпроси, които могат да бъдат разгледани от одитора в хода на тези проучващи запитвания.

A8. 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))

A9. 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

Последствия от друга информация, получена след датата на одиторския доклад (Вж. параграф 10)

A11. Макар одиторът да няма никакво задължение да изпълнява каквито и да е одиторски процедури във връзка с финансовия отчет след датата на одиторския доклад и преди датата на издаване на финансовия отчет, МОС 720 (преработен) съдържа изисквания и насоки по отношение на друга информация, получена след датата на одиторския доклад, която би могла да включва друга информация, получена след датата на одиторския доклад, но преди датата на издаване на финансовия отчет.

Отговорност на ръководството към одитора (вж.: параграф 10)

A12. 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 отчет[10].

Двойно датиране (вж.: параграф 12(а))

A13. 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:

„(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)

A14. 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

A15. 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))

A16. 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.

A17. 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

[10] МОС 210 „Договаряне на условията на одиторските ангажименти”, параграф А24

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

Последствия от друга информация, получена след датата на издаване на финансовия отчет (Вж. параграф 14)

A18. Задълженията на одитора по отношение на друга информация, получена след датата на одиторския доклад, са разгледани в МОС 720 (преработен). Макар одиторът да няма никакво задължение да изпълнява каквито и да е одиторски процедури във връзка с финансовия отчет след датата на издаване на финансовия отчет, МОС 720 (преработен) съдържа изисквания и насоки по отношение на друга информация, получена след датата на одиторския доклад.

Непроменен от страна на ръководството финансов отчет (вж.: параграф 15)

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

A19. 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)

A20. В случай, че одиторът е на мнение, че ръководството или лицата, натоварени с общото управление, не са предприели необходимите стъпки да 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 (ПРЕРАБОТЕН)
ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие	2
Отговорност за преценката относно 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 с тях дейности	10–11
Оценяване на преценката на ръководството	12–14
Период, надхвърлящ периода, обхванат от преценката на ръководството	15
Допълнителни одиторски процедури при идентифициране на събития или условия	16
Заключения на одитора	17–20
Последствия за одиторския доклад	21–24
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	25
Съществено забавяне при одобрението на финансовия отчет	26
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Обхват на настоящия МОС	A1
Счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие	A2
Процедури за оценка на риска и свързани с тях дейности	A3–A7
Оценяване на преценката на ръководството	A8–A13
Период, надхвърлящ периода, обхванат от преценката на ръководството	A14–A15
Допълнителни одиторски процедури при идентифициране на събития или условия	A16–A20
Заключения на одитора	A21–A25
Последствия за одиторския доклад	A26–A35
Приложение: Примери за одиторски доклади във връзка с принципа за действащо предприятие	

Международен одиторски стандарт (МОС) 570 (преработен), *Действащо предприятие*, 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 одитора при одита на финансовия отчет във връзка с принципа за действащо предприятие и последствията за одиторския доклад. (Вж. параграф А1)

Счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие

2. Съгласно счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, финансовият отчет се изготвя при предположението, че предприятието функционира като действащо предприятие и ще продължи дейността си в обозримо бъдеще. Финансовите отчети с общо предназначение се изготвят, като се използва счетоводната база на основата на принципа 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 постъпи по този начин. Финансовите отчети със специално предназначение може да са изготвени в съответствие с обща рамка за финансово отчитане, по отношение на която счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместна, а може и да не са изготвени в съответствие с такава обща рамка (например, счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие не е уместна за някои финансови отчети, изготвени на данъчна основа (за целите на данъчното облагане) в определени юрисдикции). Когато използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е подходящо, активите и пасивите се отчитат на база на предположението, че предприятието ще е в състояние да реализира активите си и да уреди пасивите си в обичайния ход на стопанската си дейност. (Вж. параграф А2)

Отговорност за преценката относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие

3. Някои общи рамки за финансово отчитане съдържат изрично изискване ръководството да направи конкретна преценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, както и стандарти относно въпроси, които да бъдат разгледани и оповестявания, които да бъдат направени във връзка с предположението за действащото предприятие. Така например, Международен счетоводен стандарт (МСС) 1 изисква ръководството да направи преценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.[1] Възможно е също така подробни изисквания по отношение на отговорността на ръководството да направи преценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и свързаните с това оповестявания да са изложени в закон или нормативна уредба.

4. В други общи рамки за финансово отчитане може да не съществува изрично изискване ръководството да прави конкретна преценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Независимо от това, когато счетоводната база на основата на действащото 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.

---

[1] МСС 1, *Представяне на финансови отчети*, параграфи 25–26

5. Оценката на ръководството за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие включва преценка, извършена към определен момент, относно бъдещи резултати от събития или условия, за които е характерна вътрешноприсъща несигурност. Следните фактори имат отношение към тази преценка:

- Степента на несигурност, свързана с резултатите от дадено събитие или условие, се увеличава значително с отдалечаването на това събитие или условие, или на резултата от него в бъдещето. Поради тази причина, повечето общи рамки за финансово отчитане, изискващи изрична оценка от страна на ръководството, конкретизират периода, за който от ръководството се изисква да вземе под внимание цялата налична информация.
- Размерът и сложността на предприятието, естеството и състоянието на стопанската му дейност, както и степента, в която то се влияе от външни фактори, оказват влияние върху преценката относно резултатите от съответните събития или условия.
- Всяка преценка относно бъдещето се основава на информацията, която е налична към момента, в който се прави преценката. Възможно е последващи събития да доведат до резултати, които да не са в съответствие с преценки, които са били разумни към момента, в който са били направени.

Отговорности на одитора

6. Отговорностите на одитора са да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства и да достигне до заключение относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет, както и да достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, дали е налице съществена несигурност относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Тези отговорности съществуват 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 200,[2] потенциалният ефект от вътрешноприсъщите ограничения върху способността на одитора да разкрива съществени неправилни отчитания се засилва, когато става въпрос за бъдещи събития или условия, които биха могли да причинят прекратяване на функционирането на предприятието като действащо предприятие. Одиторът не може да предвиди такива събития или условия. Съответно, отсъствието на препратки в одиторския доклад към съществена несигурност във връзка със способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие 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, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

Цели

9. Целите на одитора са:

---

[2] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграфи А53–А54

(а) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства и да достигне до заключение относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет;

(б) да достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие; и

(в) да докладва в съответствие с настоящия МОС.

Изисквания

Процедури за оценка на риска и свързани с тях дейности

10. При изпълнението на процедури за оценка на риска съгласно изискванията на МОС 315 (преработен),[3] одиторът следва да прецени дали съществуват събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. При изпълнение на такива процедури, одиторът следва да определи дали ръководството вече е направило предварителна оценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, и (вж. параграфи А3–А6)

    (а) ако такава оценка е направена, одиторът следва да я обсъди с ръководството и да определи дали ръководството е идентифицирало събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и, ако това е така, плановете на ръководството да ги разгледа; или

    (б) ако такава преценка все още не е направена, одиторът следва да обсъди с ръководството основанието за предвиденото използване на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, както и да отправи проучващи запитвания до ръководството относно това дали съществуват събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

11. Одиторът следва да запази повишено внимание по време на целия одит по отношение наличието на одиторски доказателства за събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. (Вж. параграф А7)

Оценяване на преценката на ръководството

12. Одиторът следва да оцени преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. (Вж. параграфи А8–А10, А12–А13)

13. При оценяване преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът следва да разгледа същия период, който е използван от ръководството при неговата преценка съгласно изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане или съгласно изискванията на закон или нормативна уредба, в случай че те

---

[3] МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*, параграф 5

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 следва да изиска ръководството да разшири периода на преценката до минимум дванадесет месеца от тази дата. (Вж. параграфи А11–А13)

14. При оценяване преценката на ръководството, одиторът следва да вземе под внимание дали преценката на ръководството включва цялата уместна информация, известна на одитора в резултат на извършения одит.

Период, надхвърлящ периода, обхванат от преценката на ръководството

15. Одиторът следва да отправи до ръководството проучващи запитвания относно информираността му за събития или условия, отвъд периода, обхванат от преценката на ръководството, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи за функционира като действащо предприятие. (Вж. параграфи А14–А15)

Допълнителни одиторски процедури при идентифициране на събития или условия

16. Ако са идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да реши дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (наричана по-долу „съществена несигурност”) посредством изпълнение на допълнителни одиторски процедури, включително вземане под внимание на смекчаващи фактори. Тези процедури следва да включват: (вж. параграф А16)

(а) в случаите, когато ръководството все още не е направило преценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, изискване ръководството да направи такава преценка;

(б) оценяване плановете на ръководството за бъдещи действия, свързани с преценката му за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, оценяване дали съществува вероятност резултатите от тези планове да подобрят положението и дали плановете на ръководството са практически изпълними при конкретните обстоятелства; (вж. параграф А17)

(в) в случаите, когато предприятието е изготвило прогноза за паричните потоци и анализът на тази прогноза е значим фактор при разглеждането на бъдещите резултати от събития или условия в процеса по оценяване плановете на ръководството за бъдещи действия: (вж. параграфи А18–А19)

i. оценяване надеждността на данните, използвани при изготвяне на прогнозата; и

ii. определяне дали съществуват достатъчно доказателства, подкрепящи предположенията, залегнали в основата на прогнозата.

(г) вземане под внимание дали допълнителни факти или информация са станали известни след датата, на която ръководството е направило преценката;

---

[4] МОС 560, *Последващи събития*, параграф 5(а)

(д) изискване на писмени изявления от ръководството и съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, във връзка с техните планове за бъдещи действия и практическата приложимост на тези планове. (Вж. параграф А20)

Заключения на одитора

17. Одиторът следва да оцени дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства и да достигне до заключение относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет.

18. На базата на получените одиторски доказателства одиторът следва да достигне до заключение относно това дали, съгласно преценката на одитора, е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Съществена несигурност е налице, когато мащабът на потенциалния ефект и вероятността от настъпването на тези събития или условия са такива, че съгласно преценката на одитора, е необходимо оповестяване на естеството и последствията от тази несигурност: (вж. параграфи А21–А22)

(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 да е подвеждащ.

Адекватност на оповестяванията, когато са идентифицирани събития или условия и е налице съществена несигурност

19. Ако одиторът достигне до заключение, че използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно при конкретните обстоятелства, но е налице съществена несигурност, одиторът следва да реши дали финансовият отчет: (вж. параграфи А22–А23)

(а) адекватно оповестява основните събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и плановете на ръководството за справяне с тези събития или условия; и

(б) ясно оповестява, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и поради тези причини предприятието може да не е в състояние да реализира активите си и уреди пасивите си в обичайния ход на стопанската си дейност.

Адекватност на оповестяванията, когато са идентифицирани събития или условия, но не е налице съществена несигурност

20. Ако са идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, но на базата на получените одиторски доказателства одиторът достига до заключение, че не е налице съществена несигурност, одиторът следва да оцени дали, с оглед изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, финансовият отчет предоставя адекватни оповестявания относно тези събития или условия. (Вж. параграфи А24–А25)

Последствия за одиторския доклад

Използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е неуместно

21. Ако финансовият отчет е изготвен, като се използва счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие, но съгласно преценката на одитора, използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет е неуместно, одиторът следва да изрази отрицателно мнение. (Вж. параграфи А26–А27)

Използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно, но е налице съществена несигурност

Във финансовия отчет е направено адекватно оповестяване на съществената несигурност

22. Ако във финансовия отчет е направено адекватно оповестяване относно съществената несигурност, одиторът следва да изрази немодифицирано мнение, а одиторският доклад следва да включи самостоятелен раздел, озаглавен „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие", за да: (вж. параграфи А28–А31, А34)

    (а) привлече вниманието към пояснителното приложение във финансовия отчет, което оповестява въпросите, изложени в параграф 19; и

    (б) посочи, че тези събития или условия са индикация, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и че одиторското мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Във финансовия отчет не е направено адекватно оповестяване на съществената несигурност

23. Ако във финансовия отчет не е направено адекватно оповестяване относно съществената несигурност, одиторът следва: (вж. параграфи А32–А34)

    (а) да изрази квалифицирано или съобразно случая отрицателно мнение в съответствие с МОС 705 (преработен)[5]; и

    (б) да посочи, в раздела от одиторския доклад „База за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение", че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и че финансовият отчет не оповестява адекватно този въпрос.

Ръководство, нежелаещо да направи или разшири своята преценка

24. Ако ръководството не желае да направи или разшири преценката си след като одиторът е отправил такова искане, одиторът следва да прецени последствията от това за одиторския доклад. (Вж. параграф А35)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

25. С изключение на случаите, когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в изпълнителното ръководство на предприятието,[6] одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо

---

[5] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

[6] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 13

управление, идентифицираните събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Тази комуникация с лицата, натоварени с общо управление, следва да включва следното:

(а) дали тези събития или условия представляват съществена несигурност;

(б) дали използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно при изготвянето на финансовия отчет;

(в) адекватността на свързаните с въпроса оповестявания във финансовия отчет; и

(г) когато е приложимо, последствията за одиторския доклад.

Съществено забавяне при одобрението на финансовия отчет

26. Ако има съществено забавяне при одобрението на финансовия отчет от страна на ръководството или лицата, натоварени с общото управление, след датата на финансовия отчет, одиторът следва да отправи 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 следва да изпълни такива допълнителни одиторски процедури, каквито са необходими, съгласно описаното в параграф 16, както и да прецени ефекта върху одиторското заключение относно наличието на съществена несигурност, съгласно описаното в параграф 18.

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (Вж: параграф 1)

A1. МОС 701[7] разглежда отговорността на одитора да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. Този МОС потвърждава, че когато е приложим МОС 701, въпросите, отнасящи се до предположението за действащо предприятие могат да бъдат определени като ключови одиторски въпроси и пояснява, че съществената несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие е по самото си естество ключов одиторски въпрос.[8]

Счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие (Вж. параграф **2**)

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

A2. Използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие има отношение и към предприятията от публичния сектор. Така например, Международен счетоводен стандарт за публичния сектор (МССПС) 1 разглежда въпроса за способността на предприятията от публичния сектор да продължат да функционират като действащи предприятия.[9] 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. Събитията или условията, които биха могли да

---

[7] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

[8] Вж. параграфи 15 и А41 от МОС 701

[9] МССПС 1, *Представяне на финансови отчети,* параграфи 38–41

породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие от публичния сектор, могат да включват ситуации, при които предприятието от публичния сектор не разполага с достатъчно финансиране, за да продължи своето съществуване или когато се вземат политически решения, които оказват влияние върху услугите, предоставяни от предприятието от публичния сектор.

Процедури за оценка на риска и свързани с тях дейности

Събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (Вж. параграф 10)

A3. По-долу са представени примери за събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Този списък не е изчерпателен и наличието на едно или повече от изброените събития не винаги означава, че е налице съществена несигурност.

Финансови

- Превишение на пасивите над активите или превишение на текущите пасиви над текущите активи.
- Кредити с фиксиран срок за погасяване, чиито 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).
- Значителни загуби от дейността или съществено влошаване в стойността на активите, използвани за генериране на парични потоци.
- Наличие на просрочени задължения по плащания за дивиденти или преустановяване изплащането на дивиденти.
- 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 са намерени заместници.
- Загуба на основни пазари, ключов(и) клиент(и), франчайзинг, лицензи или основен(ни) доставчик(ци).
- Затруднения с работната ръка.

- Недостиг на важни материали.
- Поява на изключително успешен конкурент.

Други

- Неспазване на изисквания за капитала или на други законови или регулаторни изисквания, например, изисквания за платежоспособност или ликвидност на финансови институции.
- Неприключени съдебни или регулаторни производства срещу предприятието, които, ако са успешни, могат да доведат до искове, които е малко вероятно да бъдат удовлетворени.
- Промени в закон, нормативна уредба или правителствената политика, за които се очаква да имат негативен ефект върху предприятието.
- Липса на застраховка или недостатъчно ниво на застраховка срещу бедствия, в случай че такива настъпят.

Значимостта на подобни събития или условия често може да бъде смекчена от други фактори. Така например, ефектът от това, че предприятието не е в състояние да прави нормални погашения по задълженията си, може да бъде компенсиран от плановете 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.

A4. Процедурите по оценка на риска, изисквани от параграф 10, помагат на одитора да определи дали използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е вероятно да бъде важен фактор, както и ефекта от това върху планирането на одита. Тези процедури спомагат и за провеждането на по-своевременни обсъждания с ръководството, включително обсъждане на плановете на ръководството и разрешаване на идентифицирани проблеми, свързани с предположение за действащо предприятие.

Съображения, специфични за малките предприятия (Вж. параграф 10)

A5. 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.

A6. 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 дейност съгласно лицензионно, франчайзинг или друго правно споразумение.

Запазване на повишено внимание по време на одита относно одиторски доказателства за определени събития или условия (Вж. параграф 11)

A7. МОС 315 (преработен) изисква от одитора да преразгледа одиторската оценка за риска и да модифицира планираните допълнителни одиторски процедури по подходящ начин в случаите, когато по време на одита са получени допълнителни одиторски доказателства, които се отразяват върху одиторската оценка на риска.[10] Ако са идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят

[10] МОС 315 (преработен), параграф 31

значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие след като е извършена одиторската оценка на риска, в допълнение към изпълнението на процедурите съгласно параграф 16, е възможно да се наложи да се промени и одиторската оценка за рисковете от съществени неправилни отчитания. Наличието на такива събития или условия може да повлияе и върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури в отговор на оценените рискове. МОС 330[11] установява изисквания и предоставя насоки по този въпрос.

Оценяване на преценката на ръководството

Преценка и подкрепящ анализ на ръководството и оценка на одитора (Вж. параграф 12)

A8. Преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие представлява ключов елемент, когато одиторът преценява използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие.

A9. Одиторът не носи отговорност за коригиране на липсата на анализ от страна на ръководството. В някои случаи обаче, липсата на подробен анализ от страна на ръководството в подкрепа на неговата преценка не може да е пречка одиторът да достигне до заключение дали използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно при конкретните обстоятелства. Така например, когато предприятието е работило продължително време рентабилно и е имало свободен достъп до финансови ресурси, ръководството може да направи преценката си без подробен анализ. В този случай, одиторът може да оцени уместността на преценката на ръководството, без да изпълнява подробни процедури по оценяване, в случай че другите одиторски процедури на одитора са достатъчни, за да дадат възможност на одитора да достигне до заключение дали използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет е уместно при конкретните обстоятелства.

A10. 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 при изготвяне на преценката, предположенията, на които преценката е основана, плановете на ръководството за предприемане на бъдещи действия, както и дали плановете на ръководството са практически изпълними при конкретните обстоятелства.

Период, обхванат от преценката на ръководството (Вж. параграф 13)

A11. Повечето общи рамки за финансово отчитане, изрично изискващи преценка от страна на ръководството, определят периода, по отношение на който от ръководството се изисква да вземе под внимание цялата налична информация.[12]

Съображения, специфични за малките предприятия (Вж. параграфи 12–13)

A12. 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 осланя на задълбочени познания за бизнеса и очакваните бъдещи перспективи. Независимо от това, в

---

[11] МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

[12] Така например, МСС 1 дефинира това като период, който следва да бъде като минимум, но без да бъде ограничен до, дванадесет месеца от края на отчетния период.

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 могат да бъдат подкрепени от достатъчни документални доказателства и тези твърдения не противоречат на разбирането на одитора за предприятието. Следователно, изискването в параграф 13 одиторът да поиска от ръководството да разшири периода, обхванат от неговата оценка би могло да бъде удовлетворено примерно чрез обсъждане, запитване и проверка на подкрепящата документация, например, получени от клиенти поръчки за бъдещи доставки, оценени по отношение на тяхната практическа изпълнимост или подкрепени по друг начин.

A13. Често за способността на малкото предприятия да продължи да функционира като действащо предприятие е важна продължаващата подкрепа от страна 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. Така например, оцеляването на едно малко предприятие при финансови затруднения може да зависи от това неговият собственик-управител да подчини заем към предприятието в полза на банки или други кредитори или да подкрепи заем за предприятието, осигурявайки поръчителство със свои собствени активи в качеството на обезпечение. При такива обстоятелства, одиторът може да получи подходящи документални доказателства за подчиняването на заема от собственика-управител или за поръчителството. 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, надхвърлящ периода, обхванат от преценката на ръководството (Вж. параграф 15)

A14. Съгласно изискването на параграф 11, одиторът запазва повишено внимание относно възможността за наличие на известни събития, планирани или не, или на условия, които ще настъпят след периода, обхванат от преценката на ръководството и които биха могли да поставят под въпрос уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет. Доколкото степента на несигурност, свързана с резултатите от дадено събитие или условие, нараства при разглеждането на значително отдалечени в бъдещето събития или условия, при разглеждане на събития или условия, които са отдалечени в бъдещето, индикациите за проблеми с предположението за действащо предприятие трябва да са съществени преди да е необходимо одиторът да обмисли предприемане на допълнителни действия. В случай че са идентифицирани такива събития или условия, може да е необходимо одиторът да изиска от ръководството да оцени евентуалната им значимост за преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. В такива случаи се прилагат процедурите, посочени в параграф 16.

A15. Освен отправянето на запитвания към ръководството, одиторът не носи отговорност за изпълнението на други одиторски процедури за идентифициране на събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие за период, надхвърлящ периода, обхванат от преценката на ръководството, който, съгласно посоченото в параграф 13, е като минимум дванадесет месеца от датата на финансовия отчет.

Допълнителни одиторски процедури при идентифициране на събития или условия (Вж. параграф16)

A16. Одиторски процедури, които са подходящи във връзка с изискванията, описани в параграф 16, могат да включват:

- Анализиране и обсъждане на паричния поток, печалбата и други важни прогнози с ръководството;
- Анализиране 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 наличие на индикации за финансови затруднения;
- Отправяне на запитване към юрисконсулта 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 осигуряване принудителното изпълнение на договорености за предоставяне или запазване на финансова помощ от свързани лица и от трети страни и оценяване на финансовата способност на тези страни да осигурят допълнителни средства;
- Оценяване на плановете на предприятието да се справи с неизпълнени поръчки за клиенти;
- Изпълнение на одиторски процедури по отношение на последващи събития 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 адекватността на подкрепата за планирано освобождаване от активи.

Оценяване на плановете на ръководството за предприемане на бъдещи действия (Вж. параграф 16(б))

A17. Оценяването 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 преструктуриране на дългове, намаление или отлагане на разходи, или увеличение на капитала.

Период, обхванат от преценката на ръководството (Вж. параграф 16(в))

A18. 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.

A19. В случаите, когато предположенията на ръководството включват продължаваща подкрепа от трети лица, било чрез подчиняване на заеми, поемане на задължения за поддържане или предоставяне на

допълнително финансиране или поръчителство, и тази подкрепа е важна за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, може да е необходимо одиторът да обмисли да изиска писмени потвърждения (включително за условията) от тези трети лица и да получи доказателства за тяхната способност да предоставят тази подкрепа.

Писмени изявления (Вж. параграф 16(д))

A20. Одиторът може да счете за целесъобразно да получи конкретни писмени изявления, извън тези, изисквани съгласно параграф 16, в подкрепа на получените одиторски доказателства относно плановете на ръководството за бъдещи действия във връзка с преценката му относно предположението за действащо предприятие и практическата приложимост на тези планове.

Заключения на одитора

Съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (Вж. параграф 18)

A21. Изразът „съществена несигурност" се използва в МСС 1 при разглеждането на елементи на несигурност, свързани със събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и които би следвало да бъдат оповестени във финансовия отчет. В други общи рамки за финансово отчитане при сходни обстоятелства се използва изразът „значителна несигурност".

Адекватност на оповестяванията, когато са идентифицирани събития или условия и е налице съществена несигурност

A22. Параграф 18 пояснява, че съществена несигурност е налице, когато мащабът на потенциалния ефект от събитията или условията и вероятността от настъпването им са такива, че е необходимо подходящо оповестяване, за да се постигне достоверно представяне (при общи рамки за достоверно представяне) или за това, финансовият отчет да не е подвеждащ (при общи рамки за съответствие). Параграф 18 изисква от одитора да достигне до заключение дали е налице такава съществена несигурност, независимо от това дали и как приложимата обща рамка за финансово отчитане дефинира съществената несигурност.

A23. Параграф 19 изисква одиторът да реши дали оповестяванията във финансовия отчет разглеждат въпросите, изложени в този параграф. Това решение е в допълнение към решението на одитора относно това дали оповестяванията относно съществената несигурност, изисквани от приложимата обща рамка за финансово отчитане, са адекватни. Изискваните от някои общи рамки за финансово отчитане оповестявания, които са в допълнение към въпросите, изложени в параграф 19, може да включват оповестявания относно:

- оценката на ръководството за значимостта на събитията или условията, свързани със способността на предприятието да посреща своите задължения; или
- съществените преценки, направени от ръководството, като част от неговата оценка относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

Възможно е някои общи рамки за финансово отчитане да предоставят допълнителни насоки относно това как ръководството разглежда оповестяванията относно мащаба на потенциалния ефект от основните събития или условия и вероятността и момента на тяхното настъпване.

Адекватност на оповестяванията, когато са идентифицирани събития или условия, но не е налице съществена несигурност (Вж. параграф 20)

A24. Дори когато не е налице съществена несигурност, параграф 20 изисква одиторът да оцени дали, с оглед изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, финансовият отчет осигурява адекватно оповестяване относно събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Възможно е някои общи рамки за финансово отчитане да разглеждат оповестяванията относно:

- основни събития или условия;
- оценката на ръководството за значимостта на тези събития или условия, във връзка със способността на предприятието да посреща своите задължения;
- плановете на ръководството, които смекчават ефекта от тези събития или условия; или
- съществените преценки, направени от ръководството, като част от неговата оценка относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

A25. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, оценката на одитора относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне включва разглеждане на цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет и дали финансовият отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.[13] В зависимост от конкретните факти и обстоятелства, одиторът може да реши, че са необходими допълнителни оповестявания, за да бъде постигнато достоверно представяне. Такъв може да е случаят например, когато са идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, но на базата на получените одиторски доказателства одиторът достига до заключение, че не е налице съществена несигурност, а приложимата обща рамка за финансово отчитане не изисква изрично оповестявания по отношение на тези обстоятелства.

Последствия за одиторския доклад

Използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е неуместно (Вж. параграф 21)

A26. Ако финансовият отчет е изготвен, като се използва счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, но съгласно преценката на одитора използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие във финансовия отчет е неуместно, изискването в параграф 21 одиторът да изрази отрицателно мнение се прилага, независимо от това дали финансовият отчет включва оповестяване на неуместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие.

A27. Когато използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие не е уместно при конкретните обстоятелства, от ръководството може да се изисква или то може да избере да изготви финансовия отчет на друга база (например, на ликвидационна база). Одиторът може да е в състояние да извърши одит на този финансов отчет, при условие че одиторът определи, че другата счетоводна база е приемлива при конкретните обстоятелства. Одиторът може да е в състояние да изрази

[13] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, параграф 14

немодифицирано мнение относно този финансов отчет, при условие че в него се съдържа адекватно оповестяване относно счетоводната база, на основата на която е изготвен финансовият отчет, но може да счете за целесъобразно или необходимо да включи параграф за обръщане на внимание в съответствие с МОС 706 (преработен)[14] в одиторския доклад, за да привлече вниманието на потребителите към тази алтернативна счетоводна база и причините за нейното използване.

Използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно, но е налице съществена несигурност (Вж. параграфи 22–23)

A28. Идентифицирането на съществена несигурност е въпрос, който е важен за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите. Използването на самостоятелен раздел със заглавие, което съдържа препратка към факта, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до предположението за действащо предприятие, привлича вниманието на потребителите към това обстоятелство.

A29. Приложението към настоящия МОС предоставя примери за изявленията, които се изисква да бъдат включени в одиторския доклад върху финансовия отчет, когато Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) са приложимата обща рамка за финансово отчитане. Ако се използва приложима обща рамка за финансово отчитане, различна от МСФО, може да е необходимо примерните изявления, представени в Приложението към настоящия МОС, да бъдат адаптирани, за да отразят използването на тази друга обща рамка за финансово отчитане при конкретните обстоятелства.

A30. Параграф 22 установява изисквания за информацията, която да бъде представена като минимум в одиторския доклад при всеки от описаните случаи. Одиторът може да предостави допълнителна информация, за да допълни изискваните изявления, например, за да обясни:

- че наличието на съществена несигурност е фундаментално за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите;[15] или
- как този въпрос е бил разгледан при одита. (Вж. също параграф A1)

Във финансовия отчет е направено адекватно оповестяване на съществената несигурност (Вж. параграф 22)

A31. Пример 1 от Приложението към настоящия МОС е пример за одиторски доклад, когато одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, но е налице съществена несигурност и оповестяването във финансовия отчет е адекватно. Приложението към МОС 700 (преработен) съдържа примерна формулировка, която да бъде включена в одиторския доклад за всички предприятия във връзка с принципа за действащо предприятие, за да се опишат съответно отговорностите на лицата, носещи отговорност за финансовия отчет и на одитора във връзка с принципа за действащо предприятие.

Във финансовия отчет не е направено адекватно оповестяване на съществената несигурност (Вж. параграф 23)

A32. Примери 2 и 3 от Приложението към настоящия МОС са примери за одиторски доклади, съдържащи съответно квалифицирано и отрицателно мнение, когато одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства относно уместността на използването от страна на ръководството на

---

[14] МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*

[15] МОС 706 (преработен), параграф A2

счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, но във финансовия отчет не е направено адекватно оповестяване на съществена несигурност.

A33. В ситуации с множество елементи на несигурност, които са съществени за финансовия отчет като цяло, одиторът може да счете, в изключително редки случаи, за целесъобразно да откаже изразяване на мнение, вместо да включи изявленията, изисквани съгласно параграф 22. МОС 705 (преработен) предоставя насоки по този въпрос.[16]

Комуникация с регулаторни органи (Вж. параграфи 22–23)

A34. Когато одиторът на регулирано предприятие счете, че може да е необходимо да включи в одиторския доклад препратка към въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие, възможно е одиторът да има задължение да комуникира със съответните регулаторни, правоприлагащи или надзорни органи.

Ръководство, нежелаещо да направи или разшири своята преценка (Вж. параграф 24)

A35. 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 е подходящо изразяването на квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение в одиторския доклад, тъй като може да не е възможно одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет, например одиторски доказателства относно наличието на планове, които ръководството е привело в действие, или наличието на други смекчаващи фактори.

[16] МОС 705 (преработен), параграф 10

Приложение

(Вж. параграфи A29, A31–A32)

Примери за одиторски доклади във връзка с принципа за действащо предприятие

- Пример 1: Одиторски доклад, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност и оповестяването във финансовия отчет е адекватно
- Пример 2: Одиторски доклад, съдържащ квалифицирано мнение, когато одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност и финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания поради неадекватно оповестяване
- Пример 3: Одиторски доклад, съдържащ отрицателно мнение, когато одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност и финансовият отчет не съдържа изискваните оповестявания, свързани със съществена несигурност

Пример 1 – Немодифицирано мнение, когато е налице съществена несигурност и оповестяването във финансовия отчет е адекватно

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600[17] не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.[18]
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Оповестяването на съществената несигурност във финансовия отчет е адекватно.
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и все още не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет [19]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

---

[17] МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

[18] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*

[19] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят базата за нашето мнение.

Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие

Обръщаме внимание на Пояснително приложение XXX във финансовия отчет, в което се посочва, че компанията е понесла нетна загуба в размер на ZZZ през годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., като към тази дата текущите пасиви на компанията превишават общата сума на активите с YYY. Както е посочено в Пояснително приложение 6, тези събития или условия, наред с останалите въпроси, изложени в Пояснително приложение 6, сочат, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела *Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие*, ние определихме въпросите, описани по-долу, като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен).*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет [20]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен*).[21]]

---

[20] Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

[21] Параграфи 34 и 39 от МОС 700 (преработен) изискват включването в одиторския доклад за всички предприятия на формулировка във връзка с предположението за действащо предприятие, която да описва съответните отговорности на лицата, носещи отговорност за финансовия отчет и на одитора по отношение на предположението за действащо предприятие.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.[21]]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

Пример 2 – Квалифицирано мнение, когато е налице съществена несигурност и финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания поради неадекватно оповестяване

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Пояснително приложение уу към финансовия отчет разглежда мащаба на споразуменията за финансиране, изтичането на срока и общия размер на споразуменията за финансиране; финансовият отчет обаче не включва коментар относно последиците или наличието на рефинансиране, нито характеризира тази ситуация като съществена несигурност.
- Финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания поради неадекватното оповестяване на съществената несигурност. Изразява се квалифицирано мнение, тъй като одиторът е достигнал до заключение, че ефектът върху финансовия отчет от това неадекватно оповестяване е съществен, но не и всеобхватен за финансовия отчет.
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ квалифицираното мнение относно финансовия отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет [22]

Квалифицирано мнение

[22] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на непълното оповестяване на информацията, посочена в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на квалифицирано мнение

Както е посочено в Пояснително приложение уу, споразуменията за финансиране на компанията изтичат, като непогасените суми са дължими на 19 март 20X2 г. Компанията не е била в състояние да сключи споразумения за предоговаряне или да получи заместващо финансиране. Тази ситуация показва, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Финансовият отчет не оповестява адекватно този въпрос.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 6 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация” в Пример 6 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ квалифицираното мнение, което засяга също и другата информация.*]

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела *База за изразяване на квалифицирано мнение*, ние определихме въпросите, описани по-долу, като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет [23]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*. [24]]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.[24]]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

---

[23] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

[24] Параграфи 34 и 39 от МОС 700 (преработен) изискват включването в одиторския доклад за всички предприятия на формулировка във връзка с предположението за действащо предприятие, която да описва съответните отговорности на лицата, носещи отговорност за финансовия отчет и на одитора по отношение на предположението за действащо предприятие.

Пример 3 – Отрицателно мнение, когато е налице съществена несигурност и тя не е оповестена във финансовия отчет

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, като компанията обмисля процедура по несъстоятелност. Финансовият отчет не съдържа изискваните оповестявания във връзка със съществената несигурност. Изразява се отрицателно мнение, тъй като ефектът върху финансовия отчет от този пропуск е съществен и всеобхватен.
- От одитора не се изисква и одиторът не е решил на друго основание да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ квалифицираното/отрицателно мнение относно финансовия отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет [25]

Отрицателно мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

[25] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

По наше мнение, поради пропускането на информацията, посочена в раздела от нашия доклад *База за изразяване на отрицателно мнение*, приложеният финансов отчет не представя достоверно (или *не дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на отрицателно мнение

Споразуменията за финансиране на компанията са изтекли, като непогасената сума е дължима на 31 декември 20X1 г. Компанията не е била в състояние да сключи споразумения за предоговаряне или да получи заместващо финансиране и обмисля подаване на искане за обявяване в несъстоятелност. Тази ситуация показва, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Финансовият отчет не оповестява адекватно този факт.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето отрицателно мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 7 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация" в Пример 7 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ отрицателното мнение, което засяга също и другата информация*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет [26]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.[27]]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*[27]]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

---

[26] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

[27] Параграфи 34 и 39 от МОС 700 (преработен) изискват включването в одиторския доклад за всички предприятия на формулировка във връзка с предположението за действащо предприятие, която да описва съответните отговорности на лицата, носещи отговорност за финансовия отчет и на одитора по отношение на предположението за действащо предприятие.

МОС 570 (ПРЕРАБОТЕН) 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

ПИСМЕНИ ИЗЯВЛЕНИЯ

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 мнение[1]. 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 А1)

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 ангажимент[2] . (вж. параграфи А7-А9, А14, А22)

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 ангажимент[3] и

(б) че всички сделки са били документирани и отразени във финансовия отчет. (вж. параграфи А7-А9, А14, А22)

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 А10-А13, А14, А22)

---

[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 А15-А18)

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 А19-А21

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 А24-А25)

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 А23)

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 705 (преработен)[4], 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 (преработен) , 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 (преработен), ако: (вж. параграфи А26-А27)

(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 (преработен) "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор".

А1. 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)

А2. 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.

А3. 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.

А4. 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.

А5. 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.

А6. За да подкрепи необходимостта ръководството да прави информирани изявления, одиторът може да поиска от ръководството да включи в писмените изявления потвърждение, че то е отправило 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)

А7. 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.

А8. 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).

- собственост или контрол върху активи, запазени права или тежести върху активи, и активи, заложени като обезпечение; и
- 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 неправилните отчитания, установени в хода на одита, с изключение на тези, които са очевидно

незначителни[6]. Одиторът може да определи праг, над който неправилните отчитания 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

---

[6] МОС 450 “Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита", параграф 5.

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).

А20. 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.

А21. Приложение 2 съдържа примерен образец на представително писмо на ръководството.

Комуникиране с лицата, натоварени с общото управление (вж. параграфи 10-11, 13)

А22. МОС 260 (преработен) изисква от одитора да комуникира с лицата, натоварени с общото управление, писмените изявления, които одиторът е поискал от ръководството[7].

Съмнения относно надеждността на писмените изявления и поискани писмени изявления, които не са предоставени

Съмнения относно надеждността на писмените изявления (вж. параграфи 16-17)

А23. В случай на установени несъответствия между едно или повече писмени изявления и одиторските доказателства, получени от друг източник, одиторът

[7] МОС 260 (преработен) "Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление", параграф 16(в)(ii).

може да разгледа дали оценката на риска остава подходяща и, ако не, да промени оценката на риска и да определи характера, времето и обхвата на другите одиторски процедури в отговор на оценените рискове.

А24. 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.

А25. 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 заключения[8]. 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)

А26. Както е обяснено в параграф А7, 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 (преработен) изисква от одитора при такива обстоятелства да откаже изразяването на мнение върху финансовия отчет[9].

А27. 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 (преработен) , 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 (преработен).
- 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 (преработен).

Приложение 1
(вж. параграф 2)

Списък на МОС, съдържащи изисквания за писмени изявления

Това приложение посочва параграфи в други МОС, 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 40
МОС 250 (преработен) " Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансовите отчети " – параграф 17

МОС 450 "Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита" – параграф 14
МОС 501 „Одиторски доказателства – конкретни съображения по подбрани обекти" – параграф 12

МОС 540 (преработен) "Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания" – параграф 37
МОС 550 „Свързани лица" – параграф 26
МОС 560 "Последващи събития" – параграф 9
МОС 570 (преработен) „Действащо предприятие" – параграф 16(д)
МОС 710 „Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети" – параграф 9
МОС 720 (преработен) „Отговорности на одитора относно друга информация" – параграф 13(в)

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 този примерен образец е допуснато, че приложимата обща рамка за финансово отчитане са Международните стандарти за финансово отчитане; че изискването на МОС 570 (преработен)[1] 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 година[2], 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 отправили 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*
- Методите, данните и съществените предположения, използвани при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях

[1] МОС 570 (преработен) „Действащо предприятие".

[2] 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.

оповестявания са подходящи за постигането на признаване, оценяване и оповестяване, които са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане. (МОС 540 (преработен)).

- 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 неправилни отчитания са несъществени, както поотделно, така и в съвкупност, за финансовия отчет като цяло. Списък с некоригираните неправилни отчитания е приложен към представителното писмо на ръководството. (МОС 450)
- [Всякакви други въпроси, които одиторът може да счита за уместни (вж. параграф А12 от този МОС).]

Предоставена информация

- Ние Ви предоставихме[3]:
    - 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 поискахте 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 неправилни отчитания 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)

[3] Ако одиторът е включил други въпроси, отнасящи се до отговорностите на ръководството, в писмото за ангажимент за одит в съответствие с МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти,* може да бъде обмислено включването на тези въпроси в писмените изявления от страна на ръководството или лицата, натоварени с общо управление

- 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)
- 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 А11 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.)

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
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 за одиторски доклад, когато екипът по ангажимента за групата не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение за групата

Приложение 2: Примери на въпроси, за които екипът за ангажимент за група получава разбиране

Приложение 3: Примери на условия или събития, които могат да сочат рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата

Приложение 4: Примери на потвърждения от одитора на компонент

Приложение 5: Задължителни и допълнителни въпроси, включени в писмото с инструкции на екипа за ангажимент за група

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".

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 ,[1] 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 неправилни отчитания във финансовия отчет и риска, че одиторът няма да разкрие тези неправилни отчитания.[2] При одита на група това включва риска, че

---

[1] МОС 220 "Контрол върху качеството за одити на финансови отчети", параграфи 14 - 15.

[2] МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти", параграф А34.

одиторът на компонента може да не разкрие неправилни отчитания във финансовата информация на компонента, които биха могли да доведат до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, и риска, че екипът за ангажимент за групата може да не разкрие тези неправилни отчитания. 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. А2-А4)

   (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 неправилни отчитания 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.[3] 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)

[3] 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. А10-А12)

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,[4]

    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. А13-А19)

Условия на ангажимента

[4] МОС 705 (преработен) "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 .[5] (Вж.: Пар. А20-А21)

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.[6]

16. Съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, прави преглед на цялостната стратегия и план за одит на групата. (Вж.: Пар. А22)

Разбиране за групата, нейните компоненти и тяхната среда

17. Одиторът е задължен да установи и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания посредством получаването на разбиране за предприятието и неговата среда.[7] 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. А23-А29)

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 неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, независимо дали се дължат на измама или грешка.[8] (Вж.: Пар. А30-А31)

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

[5] МОС 210 , „Договаряне на условията на одиторските ангажименти”.

[6] МОС 300 ”Планиране на одита на финансови отчети”, параграфи 7-12.

[7] МОС 315 (преработен) „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда”.

[8] МОС 315 (преработен) .

компонента, екипът за ангажимент за групата получава разбиране за следното: (Вж.: Пар. А32-А35)

(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. А37)

(б) професионалната компетентност на одитора на компонент. (Вж.: Пар. А38)

(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. А36)

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. А39-А41)

Ниво на същественост

21. Екипът за ангажимент за групата определя следното: (Вж.: Пар. А42)

(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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания

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 неправилните отчитания 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 неправилни отчитания във финансовия отчет.[9] 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

[9] МОС 330 „Одиторски процедури в отговор на оценените рискове".

групата тества, или иска от одитора на компонент да тества, оперативната ефективност на тези контроли.

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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания във финансовия отчет на групата. (Вж.: Пар. А48)

    (в) конкретно определени одиторски процедури, свързани с вероятните значителни рискове от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания на финансовата информация, дължащи се на измама или грешка; и

(в) преглед на документацията на одитора на компонента за установените значителни рискове от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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. А56)

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. А57, А58, А60) 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. А59)

(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 неправилните отчитания не могат да бъдат разглеждани като очевидно незначителни за финансовия отчет на групата.

(г) установените значителни рискове от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания във финансовия отчет на групата;

(д) списък на некоригираните неправилни отчитания във финансовата информация на компонента (не е задължително списъкът да включва неправилни отчитания, които са под прага за очевидно незначителни

неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания 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 съществените 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. А61)

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.[10] Екипът за ангажимент за групата оценява 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 неправилни отчитания (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.[11] 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)),

---

[10] МОС 200 , параграф 17 .

[11] МОС 265 „Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството”

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)

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 260 (преработен)[12] 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.

[12] МОС 260 (преработен) „Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление".

(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 неправилни отчитания във финансовия отчет на групата.

Документация

50. Екипът за ангажимент за групата включва в одиторската документация и следните въпроси:[13]

(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.

[13] МОС 230 „Одиторска документация”, пар. 8-11 и пар. А6.

- 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.

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 по-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 неправилни отчитания във финансовия отчет на групата обичайно 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.

A6. Екипът за ангажимент за групата може да идентифицира и компонент, за който съществува вероятност да включва значителни рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата поради неговия специфичен характер или ситуация (т.е., рискове, които изискват специално внимание от страна на одитора[14]). Например, един компонент би могъл да отговаря за валутната търговия и оттам да излага групата на значителен риск от съществени неправилни отчитания, въпреки, че в друго отношение компонентът не е от индивидуална финансова значимост за групата.

Одитор на компонент (Вж.: Пар. 9(б))

A7. 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)

A8. 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.

A9. 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,

[14] МОС 315 (преработен), параграфи 27-29

освен ако такава препратка не е необходима за адекватното обясняване на обстоятелствата.[15]

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:

[15] МОС 705 (преработен), параграф 20

- 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:

(a) 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 преодолени 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 в~~ърху него,~~ и има достъп до информация, създавана ~~от ръковод~~ството 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 (преработен).

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 (преработен).

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.[16] 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

[16] МОС 210, параграф 8 .

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:
  - 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 (преработен) 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.[17] 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

[17] МОС 315 (преработен), параграфи A25-A49.

- 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:
  - 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 неправилни отчитания във финансовия отчет, дължащи се на измама, и да разработи и приложи подходящи отговори на оценените рискове.[18] Информацията, използвана за идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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.

[18] МОС 240 „Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети".

- 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, подходящи лица сред лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" (и ако се счита за 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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.[19] 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 техния 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 неправилни отчитания, 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.

[19] МОС 240, параграф 16, и МОС 315(преработен), параграф 10.

- 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 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 подобието 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.

А34. 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.

А35. 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;[20]
- посещава одитора на компонента, за да обсъди въпросите в параграф 19(а) – (в);
- изисква от одитора на компонента да потвърди писмено въпросите, посочени в параграф 19(а) – (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(а) – (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

[20] 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.

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(а) – (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 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:[21]

(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 неправилни отчитания в по-малък размер от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло да окажат 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.

[21] МОС 320 „Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита”, параграфи 10-11.

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 неправилни отчитания във финансовия отчет на групата да превиши нивото на същественост за финансовия отчет за групата като 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 неправилни отчитания са съществени, взети поотделно или в съвкупност.

A45. В допълнение към нивата на същественост на компонентите се определя и праг за неправилни отчитания. Неправилните отчитания във финансовата информация на компонента, които превишават прага за неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания във финансовата информация на компонента, за разработването на допълнителни одиторски процедури в отговор на

оценените рискове, както и за да оцени дали установените неправилни отчитания 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:

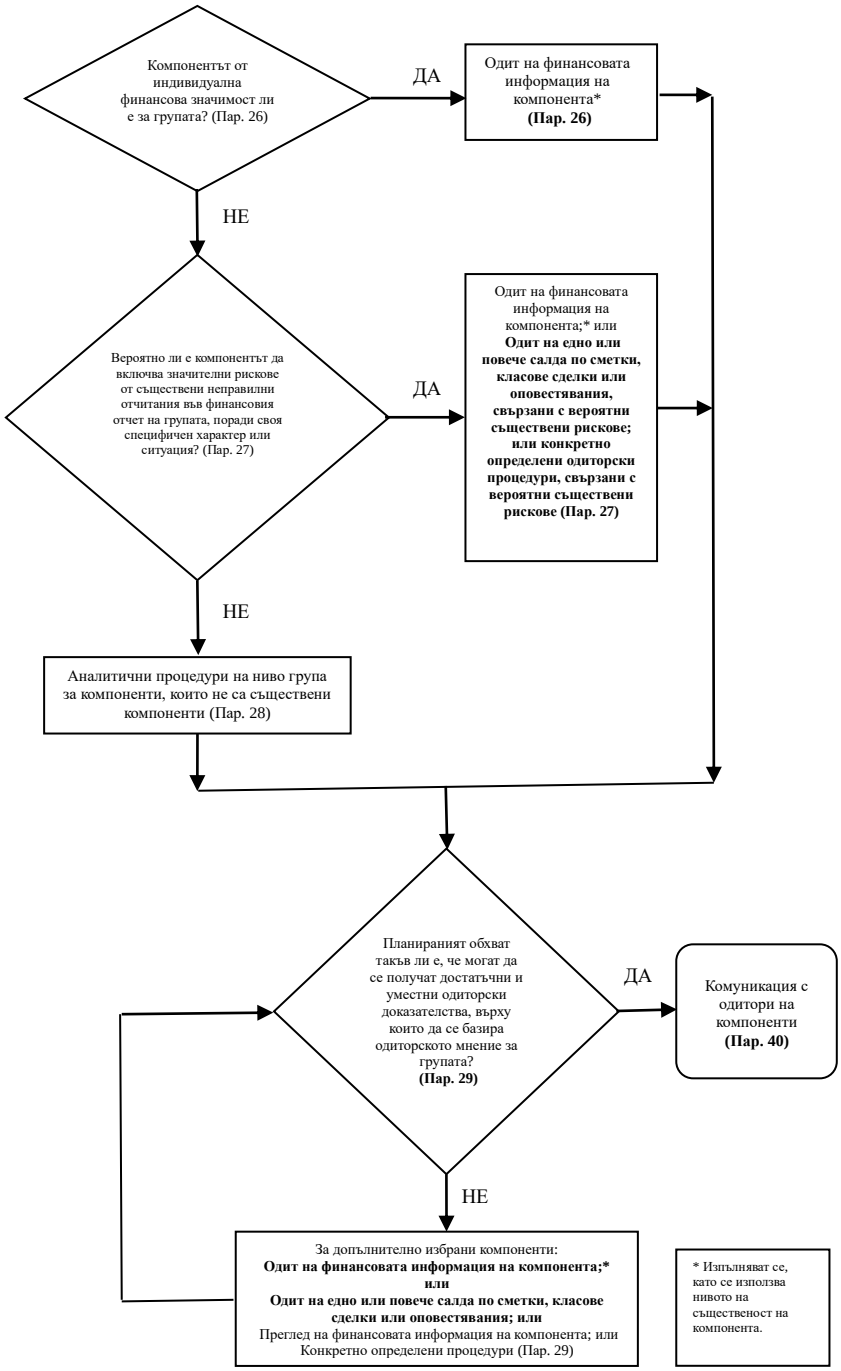
(а) съществеността на компонента;

(б) установените значителни рискове от съществени неправилни отчитания 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.


Компонентът от индивидуална финансова значимост ли е за групата? (Пар. 26)
ДА
Одит на финансовата информация на компонента* **(Пар. 26)**
НЕ
Вероятно ли е компонентът да включва значителни рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, поради своя специфичен характер или ситуация? (Пар. 27)
ДА
Одит на финансовата информация на компонента;* или **Одит на едно или повече салда по сметки, класове сделки или оповестявания, свързани с вероятни съществени рискове; или конкретно определени одиторски процедури, свързани с вероятни съществени рискове (Пар. 27)**
НЕ
Аналитични процедури на ниво група за компоненти, които не са съществени компоненти (Пар. 28)
Планираният обхват такъв ли е, че могат да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да се базира одиторското мнение за групата? **(Пар. 29)**
ДА
Комуникация с одитори на компоненти **(Пар. 40)**
НЕ
За допълнително избрани компоненти: **Одит на финансовата информация на компонента;* или Одит на едно или повече салда по сметки, класове сделки или оповестявания; или** Преглед на финансовата информация на компонента; или Конкретно определени процедури (Пар. 29)
* Изпълняват се, като се използва нивото на същественост на компонента.

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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" са извършили 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 неправилни отчитания 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) 2400 (преработен)[22] или МСАП 2410,[23] 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

[22] МСАП 2400 (преработен), „Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети"

[23] МСАП 2410, „Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието".

групата, като определи вида на работата, която да бъде изпълнена във 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 неправилни отчитания 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 варират 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 неправилни отчитания 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. Оценката 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 равнението 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания (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 неправилни отчитания.

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.[24]

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.

[24] МОС 240, параграфи 41-43.

- 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. А19)

Пример за доклад на независимия одитор, когато екипът по ангажимента за групата не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение за групата

Забележка: В настоящия примерен одиторски доклад, разделът „Мнение" е поместен на първо място в съответствие с МОС 700 (преработен), а разделът „База за изразяване на мнение" е поместен непосредствено след раздела „Мнение". Освен това, първото и последно изречение, включени в съществуващия понастоящем раздел относно отговорностите на одитора сега са обединени като част от новия раздел „База за изразяване на мнение".

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група (т.е., приложим е МОС 600).**
- **Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.**
- **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 отчета за финансовото състояние, който отразява общо 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 се е запознал с одитирания финансов отчет на компонента към 31 декември 20X1 г., включително одиторския доклад върху него, и е взел под внимание свързаната с компонента финансова информация, регистрирана 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 и всеобхватен.[1]**
- ***Международният етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители включва всички приложими етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен)[2].**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701[3].**
- **Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и квалифицираното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и другата информация.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.**
- **В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство**

AUDITING

---

[1] Ако съгласно преценката на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, ефектът върху финансовия отчет на групата от неспособността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е съществен и всеобхватен, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, отказва изразяване на мнение в съответствие с МОС 705 (преработен).

[2] МОС 570 (преработен, *Действащо предприятие*

[3] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет[4]

Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компанията ABC и нейните дъщерни предприятия („групата"), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният консолидиран финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и чества представа за*) финансовото състояние на групата към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на квалифицирано мнение

Инвестицията на компания ABC в компания XYZ, чуждестранно асоциирано предприятие, придобито през годината и отчитано по метода на собствения капитал, е включена в консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. със стойност от 15 милиона щатски долара, а делът на ABC от нетния доход на XYZ от 1 милион щатски долара е включен в консолидирания отчет за всеобхватния доход за годината, завършваща на тази дата. Ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства за балансовата стойност на инвестицията на ABC в XYZ към 31 декември 20X1 г. и за дела на ABC в нетния доход 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.

---

4 Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет" не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания" не е приложимо.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от групата в съответствие с *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с Кодекса на СМСЕС. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано одиторско мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен*[5]*) – вж. Пример 6 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация" в Пример 6 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ квалифицираното мнение, което засяга също и другата информация.*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за консолидирания финансов отчет[6]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен)*[7] *– вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен)*.]

Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен). Последните два параграфа, които са приложими единствено при одит на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, няма да бъдат включени.*]

AUDITING

[5] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

[6] Във всички тези примерни одиторски доклади, термините „ръководство" и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заменени от друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на съответната юрисдикция.

[7] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен)*.]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

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 всеобхватен, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, отказва изразяване на мнение в съответствие с МОС 705 (преработен).

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 неправилни отчитания 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 лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" и програмите за 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. Функцията „вътрешен одит" може да се разглежда като част от контролите, използвани в цялата група, например когато функцията е централизирана. МОС 610 (преработен)[1] разглежда оценката на екипа за ангажимент за група дали организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" адекватно подкрепят обективността на вътрешните одитори, нивото на компетентност на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" и дали те прилагат систематичен и дисциплиниран подход, когато екипът за ангажимент за група очаква да използва работата на тези лица.

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.

---

[1] МОС 610 (преработен) *Ползване работата на вътрешните одитори*, параграф 15

- 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:

- 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 неправилни отчитания 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 дивиденти; 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 неодобрени 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 сътрудничим 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.*[1]

AUDITING

[1] 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 неправилните отчитания 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 тестовете на контролите, които трябва да бъдат проведени от одитора на компонента.
- *установени значителни рискове от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания 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 лицата, изпълняващи функцията „вътрешен 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:
    - съществени въпроси, свързани със счетоводството, финансовите отчети и одита, включително счетоводни приблизителни оценки и свързани преценки.
    - въпроси, свързани със статута на действащото предприятие на компонента.
    - въпроси, свързани със съдебни процеси и искове.
    - 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

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 пряко съдействие. Международните одиторски стандарти не са с по-голяма правна сила, отколкото законодателството или нормативните

---

[1] МОС 315 (преработен) *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*

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 окажат влияние върху разбирането на външния одитор за предприятието и средата, в която то функционира и върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания. 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 окажат 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, изпълняващи функцията, като част от получените одиторски доказателства.[4] Използването на тяхната работа по такъв начин

ОДИТ

[2] МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие Международните одиторски стандарти*, параграф А57

[3] МОС 315 (преработен), параграф А120

[4] Вж. параграфи 15–25.

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 счетени 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.

---

[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 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 А15–А17)

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 А15–А17)

(а) колкото повече преценки се правят при:

(i) планиране и изпълнение на съответните одиторски процедури; и

(ii) оценяване на събраните одиторски доказателства; (вж. параграфи А18–А19)

(б) колкото по-висок е оцененият риск от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, като специално внимание се обръща на рисковете, идентифицирани като съществени; (вж. параграфи А20–А22)

(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 А15–А22)

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 (преработен),[7] външният одитор следва да комуникира как е планирал да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”. (Вж. параграф А23)

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 А24–А26)

ОДИТ

[7] МОС 260 (преработен) *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 15

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 А27–А30)

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 неправилни отчитания;

    (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 А27–А29)

    като следва да включват и повторно изпълнение на известна част от работата. (Вж. параграф А30)

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.

[8] Вж. параграф 18.

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 заплаха 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 неправилни отчитания; 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 А35–А39)

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 А19)

(б) се отнасят до оценени като по-високи рискове от съществени неправилни отчитания, когато преценката, която се изисква при изпълнение на съответните одиторски процедури или оценяване на събраните одиторски доказателства, е повече от ограничена; (вж. параграф А38)

(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 А35–А39)

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 (преработен),[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 А39)

32. Външният одитор следва да оцени дали, използването на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие в планираната степен, 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.

---

[9] МОС 260 (преработен), параграф 15

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 внимание относно индикации, че оценките, направени от външния одитор съгласно параграф 27, вече не са подходящи.

Документация

[10] МОС 220 *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*

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 ангажимента 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 третирани 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 счетено 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 неправилни отчитания, 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]

ОДИТ

[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(а)–(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 окажат 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 документирани 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 1[16] 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 вътрешните одитори. Възможно е тези организации да

[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*

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 СМСЕС [17] посочва, че заплаха 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 СМСЕС[18] разглежда забраните, които са приложими при определени обстоятелства, и заплахите и предпазните

ОДИТ

[17] *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* (Кодекс на СМСЕС) на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (СМСЕС), параграфи 605.4 A2–605.4 A3

[18] Кодекс на СМСЕС, параграфи 605.1–И605.5

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 степента, 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 необходими преценки при планирането, изпълнението и оценяването на тази работа и с

[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)*

оценения риск от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания;
- 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 неправилни отчитания (Вж. параграф 18(б))

A20. По отношение на конкретно салдо по сметка, клас сделки и операции или оповестяване, колкото по-висок е оценният риск от съществено неправилно отчитане 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 оценениятриск от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания. 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 (преработен),[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.

---

[21] МОС 200, параграф А31

[22] МОС 315 (преработен), параграф 4(д)

[23] МОС 260 (преработен), параграф 15

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 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 200[24] разглежда важността на планирането и изпълнението на одита от страна на одитора с професионален скептицизъм, включително

[24] МОС 200, параграфи 15 и A20

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 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 неправилни отчитания. В допълнение, ако тази информация може да е индикация за повишен риск от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, колкото по-малко организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" подкрепят адекватно

---

[25] МОС 315 (преработен), параграф A120

[26] МОС 315 (преработен), параграф A11 във връзка с МОС 240 *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*

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.

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 неправилни отчитания.

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]

[27] МОС 600, параграф 40(б)

A32. Съгласно посоченото в параграф A7 от настоящия МОС, обективността означава способност набелязаната 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 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.
- Асоциираме 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 неправилни отчитания, когато преценката, необходима при изпълнение на съответните одиторски процедури или оценяване на събраните одиторски доказателства е повече от ограничена. Такъв би бил също така случаят, когато въпросната работа поражда заплаха 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).

[28] Вж. параграф A7.

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.

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 505[30] 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 неправилни отчитания 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

ОДИТ

[29] МОС 315 (преработен), параграф 6(а)

[30] МОС 505 *Потвърждения от външни източници*, параграфи 7 и 16

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 процедура да бъда 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 подходяща12-13

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

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 А11, А21-А23.
[2] МОС 500 „Одиторски доказателства", параграфи А45 – А59.

(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 съдружник[3] 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;

(б) рисковете от съществени неправилни отчитания във 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.

(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 А11 – А13)

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 заплаха за обективността на този експерт. (вж. параграфи А14 – А20)

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 А21 – А22)

(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 А23 – А26)

(а) естеството, обхвата и целите на работата на този експерт; (вж. параграф А27)

(б) съответните роли и отговорности на одитора и този експерт; (вж. параграфи А28 – А29)

(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))

А1. 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.

А2. 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 преценка[4].

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

[4] Например Международен стандарт по образование 8 „Изисквания за компетентност на професионалистите в областта на одита" може да бъде от помощ.

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 неправилни отчитания;
- 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания.

А6. Ако изготвянето на финансовия 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 ангажимент[5]. Нещо повече, от одитора се изисква да установи естеството, времето на изпълнение и обхвата на ресурсите, които са необходими за изпълнението на ангажимента[6]. 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 въпрос[7];
- 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 финансовия отчет (вж. параграф А9);
- естеството и значимостта на въпроса, включително неговата сложност;
- рисковете от съществени неправилни отчитания във въпроса;
- очакваното естество на процедурите в отговор на идентифицираните рискове, включително познанията и опита на одитора относно

[5] МОС 220, параграф 14.
[6] МОС 300 „Планиране на одита на финансови отчети”, параграф 7(д).
[7] МОС 220, параграф А22.

работата на експертите във връзка с тези въпроси, както и наличието на алтернативни източници на одиторски доказателства.

А9. Когато ръководството е използвало експерт на ръководството при изготвянето на финансовия 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 500 [8] 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)

А10. 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;
- 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.

[8] МОС 500, параграф 8.

Политика и процедури на одиторската фирма за контрол върху качеството (вж. параграф 8(д))

А11. 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 1 [9] или националните изисквания, които са поне толкова силни[10]. 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.

А12. 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 1[11]. 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.

А13. 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 друго[12]. 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;
- оценката на одитора доколко работата на неговия експерта 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

[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.

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.

А14. 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 окажат върху професионалната или икономическата преценка на експерта на одитора.

А15. 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 А11 – А13).

А16. 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.

А17. 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.

А18. Широк обхват от ситуации може да представлява заплаха за обективността, например, заплахи, свързани с личен интерес, застъпничество, фамилиарност, проверка на собствената дейност и сплашване. Такива заплахи биха могли да бъдат адресирани, като се елиминират обстоятелствата, които създават заплахите, или като се приложат предпазни мерки за намаляването им до приемливо ниво. Също така, може да има и предпазни мерки, които са специфични за одиторския ангажимент.

А19. Оценката за това дали заплахите за обективността са на приемливо ниво може да зависи от ролята на експерта на одитора и значимостта на работата на експерта в контекста на одита. В някои случаи може да не е възможно да се елиминират обстоятелствата, които създават заплахите или да се приложат предпазни мерки за намаляване на 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.

А20. 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. Аспектите 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.

А24. 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.

А25. 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.

А26. 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))

А27. 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))

А28. 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 А42);
- всякакви договорености за уведомяване на експерта на одитора относно заключенията на одитора, касаещи работата на експерта.

Работни книжа

А29. 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))

А30. 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. Оценката 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 отрасъла 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))

А35. 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.

А36. МОС 540 (преработен)[13] 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.

А37. 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.

[13] МОС 540 (преработен) „Одит на счетоводни приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания", параграфи 8, 13 и 15.

Първични данни, използвани от експерта на одитора (вж. параграф 12(в))

А38. 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.

А39. 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 тестовете 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)

А40. 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 (преработен), тъй като одиторът не е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства[14].

Позоваване на експерта на одитора в одиторския доклад (вж. параграфи 14 15)

А41. В някои случаи, закон или разпоредба може да изисква позоваване на работата на експерта на одитора, например, за целите на прозрачността в публичния сектор.

А42. В някои ситуации може да бъде уместно да се позове на експерта на одитора в одиторския доклад, съдържащ модифицирано мнение, за да се

[14] МОС 705 (преработен),„Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор”, параграф 6(б).

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 А25)

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 информиране 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 (ПРЕРАБОТЕН) ФОРМИРАНЕ НА МНЕНИЕ И ДОКЛАДВАНЕ ВЪРХУ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1–4
Дата на влизане в сила	5
Цели	6
Определениия	7–9
Изисквания	
Формиране на мнение относно финансовия отчет	10–15
Форма на мнението	16–19
Одиторски доклад	20–52
Допълнителна информация, представена с финансовия отчет	53–54
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието	A1–A3
Счетоводните политики са подходящо оповестени във финансовия отчет	A4
Информацията, представена във финансовия отчет, е уместна, надеждна, съпоставима и разбираема	A5
Оповестяване на ефекта от съществени сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет	A6
Оценяване дали финансовият отчет постига достоверно представяне	A7-A9
Описание на приложимата обща рамка за финансово отчитане	A10–A15
Форма на мнението	A16–A17
Одиторски доклад	A18–A77
Допълнителна информация, представена с финансовия отчет	A78–A84
Приложение: Примери за доклади на независимия одитор върху финансови отчети	

Международен одиторски стандарт (МОС) 700 (преработен), *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 настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора да формира мнение относно финансовия отчет. Също така, той разглежда формата и съдържанието на одиторския доклад, издаван в резултат от одита на финансов отчет.

2. МОС 701[1] разглежда отговорността на одитора да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. МОС 705[2] (преработен) и МОС 706[3] (преработен) 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. Други МОС също съдържат изисквания относно докладването, които са приложими, когато се издава одиторски доклад.

3. Настоящият МОС е приложим по отношение на одит на пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение и е съставен в този контекст. МОС 800 (преработен)[4] разглежда конкретни съображения, когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение. МОС 805 (преработен)[5] разглежда конкретни съображения, имащи отношение към одита на отделен компонент на финансовия отчет или на специфичен елемент, сметка или позиция от финансовия отчет. Настоящият МОС е приложим и по отношение на одити, за които се прилагат МОС 800 (преработен) или МОС 805 (преработен).

4. Изискванията в настоящия МОС имат за цел да адресират подходящия баланс между необходимостта от последователност и съпоставимост в одиторското докладване в глобален мащаб и необходимостта от повишаване стойността на одиторското докладване, като информацията, предоставяна в одиторския доклад, се направи по-уместна за потребителите. Настоящият МОС насърчава последователността в одиторския доклад, но отчита и необходимостта от гъвкавост с цел съобразяване с конкретните обстоятелства в отделните юрисдикции. Последователността в одиторския доклад, когато одитът е проведен в съответствие с МОС, съдейства за повишаване на доверието в глобалното пазарно пространство, като прави по-лесно разграничими тези одити, които са били проведени в съответствие с глобално признати стандарти. Тази последователност спомага и за по-доброто разбиране от страна на потребителя и за идентифицирането на необичайни обстоятелства, когато такива възникват.

Дата на влизане в сила

5. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

---

[1] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

[2] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

[3] МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*

[4] МОС 800 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение*

[5] МОС 805 (преработен), *Конкретни съображения — одити на отделни компоненти на финансов отчет и на специфични елементи, сметки или позиции във финансовия отчет*

Цели

6. Целите на одитора са:

   (а) да формира мнение относно финансовия отчет въз основа на оценката на заключенията, изведени от получените одиторски доказателства; и

   (б) да изрази ясно това мнение посредством писмен доклад.

Определения

7. За целите на МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:

   (а) Финансов отчет с общо предназначение – финансов отчет, изготвен в съответствие с обща 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.[6]

   (в) Немодифицирано мнение – мнението, изразено от одитора, когато одиторът заключи, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.[7]

8. Препратката към „финансов отчет" в настоящия МОС означава „пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение"[8]. Изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане определят представянето, структурата и съдържанието на финансовия отчет и какво съставлява пълен комплект на финансовия отчет.

9. Препратката към „Международни стандарти за финансово отчитане" в настоящия МОС означава Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО), издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти, а препратката към „Международни счетоводни стандарти за публичния сектор"

---

[6] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 13(а)

[7] Параграфи 25–26 разглеждат изразите, които се използват за изразяване на това мнение в случай на обща рамка за достоверно представяне и съответно на обща рамка за съответствие.

[8] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 13(е) представя съдържанието на финансовия отчет.

означава Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС), издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор.

Изисквания

Формиране на мнение относно финансовия отчет

10. Одиторът следва да формира мнение относно това дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.[9,10]

11. За да формира това мнение, одиторът следва да достигне до заключение дали е получил разумна степен на сигурност, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка. Това заключение следва да вземе под внимание:

    (а) заключението на одитора, в съответствие с МОС 330, относно това дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства;[11]

    (б) заключението на одитора, в съответствие с МОС 450, относно това дали некоригираните неправилни отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са съществени;[12] и

    (в) оценките, които се изискват от параграфи 12–15.

12. Одиторът следва да оцени дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане. Това оценяване следва да включва разглеждане на качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително индикации за възможна предубеденост в преценките на ръководството. (Вж: параграфи А1–А3)

13. По-конкретно, одиторът следва да оцени дали, от гледна точка на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане:

    (а) финансовият отчет оповестява по подходящ начин избраните и прилагани значими счетоводни политики. При извършването на тази оценка, одиторът следва да прецени уместността на счетоводните политики за предприятието, както и дали те са били изготвени по един разбираем начин; (вж: параграф А4);

    (б) избраните и прилагани значими счетоводни политики съответстват на приложимата обща рамка за финансово отчитане и са подходящи;

    (в) приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството, са разумни;

    (г) информацията, представена във финансовия отчет, е уместна, надеждна, съпоставима и разбираема. При извършването на тази оценка, одиторът следва да прецени дали:

        - информацията, която следва да е била включена е включена и дали тази информация е подходящо класифицирана, агрегирана или дезагрегирана, и характеризирана;

---

9 МОС 200, параграф 11

10 Параграфи 25–26 разглеждат изразите, които се използват за изразяване на това мнение в случай на обща рамка за достоверно представяне и съответно на обща рамка за съответствие.

11 МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, параграф 26

12 МОС 450, *Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита*, параграф 11

- цялостното представяне на финансовия отчет не е било повлияно негативно от включването на информация, която не е уместна или която замъглява правилното разбиране на оповестените въпроси. (вж: параграф А5)

(д) финансовият отчет осигурява подходящи оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат ефекта от съществени сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет; и (вж: параграф А6)

(е) терминологията, използвана във финансовия отчет, включително наименованието на всеки компонент на финансовия отчет, е подходяща.

14. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, оценката, изисквана съгласно параграфи 12-13, следва да включва и изявление относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне. Оценката на одитора относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне следва да включва разглеждане на: (вж: параграфи А7- А9)

(а) цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет; и

(б) това дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.

15. Одиторът следва да оцени дали финансовият отчет прави подходящи препратки към, или описва, приложимата обща рамка за финансово отчитане. (Вж: параграфи А10–А15)

Форма на мнението

16. Одиторът следва да изрази 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) достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че финансовият отчет като цяло съдържа съществени неправилни отчитания; или

(б) не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да достигне до заключение, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания,

одиторът следва да модифицира мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705 (преработен).

18. Ако финансов отчет, изготвен в съответствие с изискванията на обща рамка за достоверно представяне, не постига достоверно представяне, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и в зависимост от изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане и начина, по който въпросът бъде разрешен, да определи дали е необходимо да модифицира мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705 (преработен). (Вж: параграф А16)

19. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие, от одитора не се изисква да оценява дали финансовият отчет постига достоверно представяне. Ако обаче, в изключително редки случаи, одиторът достигне до заключение, че този финансов отчет е подвеждащ, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и в зависимост от начина, по който въпросът бъде разрешен, да определи дали и как да оповести това в одиторския доклад. (Вж: параграф А17)

Одиторски доклад

20. Одиторският доклад следва да е в писмен вид. (Вж: параграфи А18–А19)

Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие с Международните одиторски стандарти

Наименование

21. Одиторският доклад следва да е с наименование, което ясно да посочва, че това е доклад на независим одитор. (Вж: параграф А20)

Адресат

22. Одиторският доклад следва да е адресиран, съобразно случая, на базата на обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент. (Вж: параграф А21)

Одиторско мнение

23. Първият раздел на одиторския доклад следва да включва одиторското мнение и да е озаглавен „Мнение".

24. Разделът „Мнение" от одиторския доклад следва също така:

    (а) да идентифицира предприятието, чийто финансов отчет е одитиран;

    (б) да посочва, че финансовият отчет е одитиран;

    (в) да идентифицира наименованието на всеки един компонент (отделен отчет), съставляващ финансовия отчет;

    (г) да прави препратка към пояснителните приложения, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики; и

    (д) да посочва датата на, или периода, обхванат от, всеки един компонент, съставляващ финансовия отчет. (Вж: параграфи А22–А23)

25. Когато изразява немодифицирано мнение относно финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, мнението на одитора следва, освен ако закон или нормативна уредба не изисква друго, да използва една от следните фрази, които се считат за еквивалентни:

    (а) По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, […] в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]; или

    (б) По наше мнение, приложеният финансов отчет дава вярна и честна представа за […] в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]. (Вж: параграфи А24–А31)

26. Когато изразява немодифицирано мнение относно финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие, мнението на одитора следва да бъде, че приложеният финансов отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]. (Вж: параграфи А26–А31)

27. Ако препратката към приложимата обща рамка за финансово отчитане в одиторското мнение не е към МСФО, издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти, или към МССПС, издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор, мнението на одитора следва да идентифицира юрисдикцията по произход на общата рамка.

База за мнение

28. Одиторският доклад следва да включва раздел, следващ непосредствено след раздела „Мнение”, със заглавие „База за изразяване на мнение”, който: (вж: параграф А32)

(а) да посочва, че одитът е извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти; (вж: параграф А33)

(б) да прави препратка към раздела от одиторския доклад, който описва отговорностите на одитора съгласно МОС;

(в) да включва изявление, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с приложимите етични изисквания, отнасящи се до одита, и е изпълнил другите етични отговорности на одитора в съответствие с тези изисквания. Изявлението следва да идентифицира юрисдикцията по произход на приложимите етични изисквания или да прави препратка към *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС); и (вж: параграфи А34–А39)

(г) да посочва дали одиторът счита, че одиторските доказателства, които одиторът е получил, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за одиторското мнение.

Действащо предприятие

29. Когато е приложимо, одиторът следва да докладва в съответствие с МОС 570 (преработен).[13]

Ключови одиторски въпроси

30. При одити на пълни комплекти на финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, одиторът следва да комуникира в одиторския доклад ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.

31. Когато в други случаи от одитора се изисква съгласно закон или нормативна уредба, или одиторът реши, да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад, одиторът следва да извърши това в съответствие с МОС 701. (Вж: параграфи А40–А42)

Друга информация

32. Когато е приложимо, одиторът следва да докладва в съответствие с МОС 720 (преработен)[14].

Отговорности за финансовия отчет

33. Одиторският доклад следва да съдържа раздел, озаглавен „Отговорности на ръководството за финансовия отчет”. Одиторският доклад следва да използва термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция и не е задължително да прави препратка конкретно към „ръководството”. В някои юрисдикции подходяща препратка би могла да бъде тази към лицата, натоварени с общото управление. (Вж: параграф А44)

34. Този раздел от одиторския доклад следва да описва отговорността на ръководството за: (вж: параграфи А45–А48)

---

[13] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*, параграфи 21–23

[14] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

(а) изготвяне на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, както и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството прецени, че е необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и

(б) оценяване способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие [15] и дали използването на счетоводна база на основата на предположението за действащо предприятие е уместно, както и за оповестяване, ако това е приложимо, на въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие. Изясняването на отговорността на ръководството за тази оценка следва да включва описание на това кога използването на счетоводна база на основата на предположението за действащо предприятие е уместно. (Вж: параграф А48)

35. Този раздел от одиторския доклад следва да идентифицира и лицата, носещи отговорност за надзора над процеса по финансово отчитане, когато лицата, носещи отговорност за този надзор, са различни от лицата, които изпълняват отговорностите, описани в параграф 34 по-горе. В такъв случай заглавието на този раздел следва да прави препратка и към „лицата, натоварени с общо управление" или към такъв термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция. (Вж: параграф А49)

36. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, описанието в одиторския доклад на отговорностите за финансовия отчет следва да прави препратка към „изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет" или „изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и честна представа", съобразно случая при конкретните обстоятелства.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

37. Одиторският доклад следва да включва раздел, озаглавен „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет".

38. Този раздел от одиторския доклад следва: (вж: параграф А50)

(а) да посочва, че целите на одитора са:

(i) да получи разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и

(ii) да издаде одиторски доклад, който да включва одиторското мнение. (Вж: параграф А51)

(б) да посочва, че разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува; и

[15] МОС 570 (преработен), параграф 2

(в) да посочва, че неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и или:

(i) да описва, че те се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет; или [16]

(ii) да предоставя дефиниция или описание на нивото на същественост в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. (Вж: параграф А52)

39. Разделът от одиторския доклад „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет" следва освен това: (вж: параграф А50)

(а) да посочва, че като част от одита в съответствие с МОС, одиторът използва професионална преценка и запазва професионален скептицизъм по време на целия одит; и

(б) да описва одита, като посочва, че отговорностите на одитора са:

(i) да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка; да разработи и изпълни одиторски процедури в отговор на тези рискове; и да получи одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за одиторското мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска при съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол;

(ii) да получи разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработи одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на предприятието. При обстоятелства, когато одиторът има и отговорност да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол заедно с одита на финансовия отчет, одиторът следва да пропусне израза, че разглеждането на вътрешния контрол от страна на одитора не е с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на предприятието;

(iii) да оцени уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството;

(iv) да направи заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако одиторът достигне до заключение, че е налице съществена несигурност, от одитора се изисква да привлече внимание в одиторския доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицира мнението си.

[16] МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита,* параграф 2

Заключенията на одитора се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина предприятието да преустанови функционирането си като действащо предприятие;

(v) когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, да оцени цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне;

(в) когато е приложим МОС 600[17], да описва допълнително отговорностите на одитора при ангажимент за одит на група, като посочва, че:

(i) отговорностите на одитора се състоят в получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно финансовата информация на предприятията или бизнес дейностите в рамките на групата, за да изрази мнение относно финансовия отчет на групата;

(ii) одиторът носи отговорност за ръководството, надзора и извършването на одита на групата; и

(iii) одиторът остава изключително отговорен за одиторското мнение.

40. Разделът от одиторския доклад „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет” следва също: (вж: параграф А50)

(а) да посочва, че одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление относно, наред с останалото, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които одиторът идентифицира по време на одита;

(б) по отношение одита на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, да посочва, че одиторът предоставя на лицата, натоварени с общо управление, изявление, че одиторът е изпълнил приложимите етични изисквания във връзка с независимостта и комуникира с тях всички взаимоотношения и други въпроси, които биха могли разумно да бъдат разглеждани като имащи отношение към независимостта на одитора, а когато е приложимо, действията, предприети за елиминиране на заплахите или приложените предпазни мерки; и

(в) по отношение одита на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия и други предприятия, за които се комуникират ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701, да посочва, че сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, одиторът определя тези въпроси, които са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период и следователно представляват ключови одиторски въпроси. Одиторът описва тези въпроси в одиторския доклад, освен в случаите, в които закон или нормативна уредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос или когато, в изключително редки случаи, одиторът реши, че този въпрос не следва да бъде комуникиран в одиторския доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последствия от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация. (Вж: параграф А53)

---

[17] МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

Място на описанието на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет

41. Описанието на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, изисквано от параграфи 39-40, следва да бъде включено: (вж: параграф А54)

    (а) в самия текст на одиторския доклад;

    (б) в приложение към одиторския доклад, в който случай одиторският доклад следва да включва препратка към мястото на приложението; или (вж: параграфи А54–А55)

    (в) посредством специална препратка в рамките на одиторския доклад към мястото на това описание на уебсайта на компетентен орган, когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават на одитора да постъпи по този начин. (Вж: параграфи А54, А56–А57)

42. Когато одиторът прави препратка към описание на отговорностите на одитора на уебсайта на компетентен орган, одиторът следва да определи, че това описание адресира, и не е в несъответствие с, изискванията по параграфи 39-40 от настоящия МОС. (Вж: параграф А56)

Други отговорности за докладване

43. Ако одиторът разгледа и други отговорности за докладване в одиторския доклад върху финансовия отчет, които са в допълнение към отговорностите на одитора съгласно МОС, тези други отговорности за докладване следва да бъдат разгледани в самостоятелен раздел в одиторския доклад, който да е озаглавен "Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания" или по друг начин, съответстващ на съдържанието на този раздел, освен ако тези други отговорности за докладване не разглеждат същите теми, както тези, които са представени съгласно отговорностите за докладване, изисквани от МОС, в който случай другите отговорности за докладване могат да бъдат представени в същия раздел, както съответните елементи от доклада, изисквани от МОС. (Вж: параграфи А58–А60)

44. В случай че други отговорности за докладване са представени в същия раздел, както съответните елементи от доклада, изисквани от МОС, одиторският доклад следва ясно да разграничава другите отговорности за докладване от докладването, което се изисква от МОС. (Вж: параграф А60)

45. В случай че одиторският доклад съдържа самостоятелен раздел, който адресира други отговорности за докладване, изискванията на параграфи 21–40 от настоящия МОС следва да бъдат включени в раздел, озаглавен „Доклад относно одита на финансовия отчет". „Докладът във връзка с други законови и регулаторни изисквания" следва да е поместен след „Доклада относно одита на финансовия отчет". (Вж: параграф А60)

Име на съдружника, отговорен за ангажимента

46. Името на съдружника, отговорен за ангажимента следва да бъде включено в одиторския доклад при одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, с изключение на редките случаи, когато може разумно да се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност. В редките случаи, когато одиторът възнамерява да не включва в одиторския доклад името на съдружника, отговорен за одита, одиторът следва да обсъди това свое намерение с лицата, натоварени с общо управление, за да ги информира за оценката си относно вероятността и сериозността на съществената заплаха за личната безопасност. (Вж: параграфи А61–А63)

Подпис на одитора

47. Одиторският доклад следва да бъде подписан. (Вж: параграфи А64–А65)

Адрес на одитора

48. Одиторският доклад следва да посочва мястото в юрисдикцията, в което одиторът практикува.

Дата на одиторския доклад

49. Одиторският доклад следва да 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 относно финансовия отчет, включително доказателства, че: (вж: параграфи А66–А69)

    (а) всички компоненти (отделни отчети) и оповестявания, които съставляват финансовия отчет, са изготвени; и

    (б) лицата с признати правомощия са потвърдили, че са поели отговорност за този финансов отчет.

Одиторски доклад, предписан от закон или нормативна уредба

50. В случай че закон или нормативна уредба в съответната юрисдикция изисква одиторът да използва конкретен формат или формулировка на одиторския доклад, одиторският доклад следва да прави препратка към Международните одиторски стандарти само ако одиторският доклад включва като минимум всеки един от изброените по-долу елементи: (вж: параграфи А70–А71)

    (а) Наименование;

    (б) Адресат, според обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент;

    (в) Раздел „Мнение”, съдържащ изразеното мнение относно финансовия отчет и препратка към приложимата обща рамка за финансово отчитане, използвана за изготвянето на финансовия отчет (включително идентифициране на юрисдикцията по произход на общата рамка за финансово отчитане, която е различна от Международните стандарти за финансово отчитане или Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, вж. параграф 27);

    (г) Идентифициране на финансовия отчет на предприятието, който е одитиран;

    (д) Изявление, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с приложимите етични изисквания, отнасящи се до одита, и е изпълнил другите етични отговорности на одитора в съответствие с тези изисквания. Изявлението следва да идентифицира юрисдикцията по произход на приложимите етични изисквания или да прави препратка към Кодекса на СМСЕС;

    (е) Когато е приложимо, раздел, който адресира, и не е в несъответствие с, изискванията за докладване съгласно параграф 22 от МОС 570 (преработен);

    (ж) Когато е приложимо, раздел „База за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение”, който адресира, и не е в несъответствие с, изискванията за докладване съгласно параграф 23 от МОС 570 (преработен);

    (з) Когато е приложимо, раздел, който включва информацията, изисквана от МОС 701, или допълнителна информация за одита, предписана от закон или нормативна уредба, и който адресира, и не е в несъответствие с, изискванията за докладване съгласно този МОС;[18] (вж: параграфи А72–А75)

[18] МОС 701, параграфи 11–16

(и) Когато е приложимо, раздел, който адресира изискванията за докладване в параграф 24 от МОС 720 (преработен).

(к) Описание на отговорностите на ръководството за изготвяне на финансовия отчет и идентифициране на лицата, носещи отговорност за надзора над процеса по финансово отчитане, което адресира, и не е в несъответствие с, изискванията съгласно параграфи 33–36;

(л) Препратка към Международните одиторски стандарти и закон или нормативна уредба и описание на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, което адресира, и не е в несъответствие с, изискванията съгласно параграфи 37–40; (вж: параграфи А50–А53)

(м) По отношение на одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, името на съдружника, отговорен за одита, с изключение на редките случаи, в които разумно се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност;

(н) Подпис на одитора;

(о) Адрес на одитора;

(п) Дата на одиторския доклад.

Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие както с одиторските стандарти на конкретна юрисдикция, така и с Международните одиторски стандарти

51. От одитора може да се изисква да извърши одит в съответствие с одиторските стандарти на конкретна юрисдикция („национални одиторски стандарти”), като при извършването на одита одиторът освен това е спазил и изискванията на МОС. В този случай, одиторският доклад може да прави препратка към Международните одиторски стандарти в допълнение към националните одиторски стандарти, но одиторът следва да постъпи по този начин само ако: (вж: параграфи А76–А77)

(а) не е налице конфликт между изискванията, съдържащи се в националните одиторски стандарти и изискванията в МОС, който би довел до това одиторът (i) да формира различно мнение или (ii) да не включва параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси, който при конкретните обстоятелства би се изисквал от МОС; и

(б) одиторският доклад включва като минимум всеки един от елементите, изброени в параграф 50(а)–(п) по-горе, когато одиторът използва формата или формулировката, определена от националните одиторски стандарти. Препратката обаче към „закон или нормативна уредба” в параграф 50(л) следва да се разбира като препратка към националните одиторски стандарти. Следователно одиторският доклад следва да идентифицира тези национални одиторски стандарти.

52. Когато одиторският доклад прави препратка едновременно към националните одиторски стандарти и към Международните одиторски стандарти, одиторският доклад следва да идентифицира юрисдикцията по произход на националните одиторски стандарти.

Допълнителна информация, представена с финансовия отчет (Вж: параграфи А78–А84)

53. В случай че допълнителна информация, която не се изисква от приложимата обща рамка за финансово отчитане, е представена с одитирания финансов отчет, одиторът следва да оцени дали независимо от това, според професионалната преценка на одитора, тази допълнителна информация не представлява неразделна част от финансовия отчет поради своето естество или начин на представяне. Когато информацията е

неразделна част от финансовия отчет, тази допълнителна информация следва да бъде обхваната от одиторското мнение.

54. В случай че допълнителна информация, която не се изисква съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане, не е счетена за неразделна част от одитирания финансов отчет, одиторът следва да оцени дали тази допълнителна информация е представена по начин, който достатъчно и ясно я разграничава от одитирания финансов отчет. Ако това не е така, одиторът следва да поиска от ръководството да промени начина, по който е представена неодитираната допълнителна информация. В случай че ръководството откаже да направи това, одиторът следва да идентифицира неодитираната допълнителна информация и да обясни в одиторския доклад, че тази допълнителна информация не е одитирана.

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието (Вж: параграф 12)

A1. Ръководството прави редица преценки за сумите и оповестяванията във финансовия отчет.

A2. МОС 260 (преработен) съдържа коментар на качествените аспекти на счетоводните практики.[19] В хода на разглеждане на качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, одиторът може да получи информация за възможна предубеденост в преценките на ръководството. Одиторът може да достигне до заключение, че кумулативният ефект от липсата на неутралност, заедно с ефекта на некоригираните неправилни отчитания, води до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет като цяло. Индикациите за липса на неутралност, които могат да окажат влияние върху оценката на одитора относно това дали финансовият отчет като цяло съдържа съществени неправилни отчитания, включват:

- избирателна корекция на неправилните отчитания, доведени до вниманието на ръководството в хода на одита (например, коригиране на неправилните отчитания с ефект на увеличение на отчетената печалба, но некоригиране на неправилните отчитания с ефект на намаление на отчетената печалба);
- възможна предубеденост на ръководството при изготвянето на счетоводни приблизителни преценки.

A3. МОС 540 (преработен) адресира възможна предубеденост на ръководството при изготвянето на счетоводни приблизителни преценки.[20] Индикациите за възможна предубеденост на ръководството не представляват неправилни отчитания за целите на извеждане на заключения относно разумността на отделните счетоводни приблизителни оценки. Те обаче могат да окажат влияние върху оценката на одитора относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания.

Счетоводните политики са подходящо оповестени във финансовия отчет (Вж: параграф 13(а))

A4. При оценяване дали финансовият отчет оповестява по подходящ начин избраните и прилагани значимите счетоводни политики, преценката на одитора включва въпроси, като:

---

[19] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, Приложение 2

[20] МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*, параграф 21

- дали оповестяванията, отнасящи се до значимите счетоводни политики, които приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква да бъдат включени, са оповестени;
- дали оповестената информация относно значимите счетоводни политики е уместна и следователно отразява как критериите за признаване, оценяване и представяне в приложимата обща рамка за финансово отчитане са приложени по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания във финансовия отчет при конкретните обстоятелства на оперативната дейност на предприятието и средата, в която то функционира; и
- яснотата, с която значимите счетоводни политики са представени.

Информацията, представена във финансовия отчет, е уместна, надеждна, съпоставима и разбираема (Вж: параграф 13(г))

A5. Оценяването на разбираемостта на финансовия отчет включва преценка на такива въпроси, като това дали:

- информацията във финансовия отчет е представена по ясен и сбит начин.
- мястото, на което са поместени съществените оповестявания им отдава подходящото значение (например, когато е налице възприятие сред потребителите за определена стойност на специфична за даденото предприятие информация), както и дали оповестяванията са съпроводени с подходящи кръстосани препратки по начин, който не би породил съществени предизвикателства за потребителите при идентифициране на необходимата информация.

Оповестявания на ефекта от съществени сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет (Вж: параграф 13(д))

A6. Обичайно за финансовия отчет, изготвен в съответствие с обща рамка с общо предназначение, е да представя финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието. Оценяването дали, с оглед на приложимата обща рамка за финансово отчитане, финансовият отчет предоставя адекватни оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат ефекта от съществени сделки и събития върху финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието, включва преценката на въпроси, като:

- степента, до която информацията във финансовия отчет е уместна и специфична с оглед обстоятелствата на предприятието; и
- дали оповестяванията са адекватни, така че да подпомогнат предвидените потребители да разберат:
  - естеството и мащаба на потенциалните активи и пасиви на предприятието, произтичащи от сделки или събития, които не отговарят на критериите за признаване (или критериите за отписване), установени от приложимата обща рамка за финансово отчитане;
  - естеството и степента на рисковете от съществени неправилни отчитания, произтичащи от сделки и събития;
  - използваните методи и направените предположения и преценки, както и промените в тях, които засягат представени или оповестени по друг начин суми, включително съответните анализи на чувствителността.

Оценяване дали финансовият отчет постига достоверно представяне (Вж: параграф 14)

A7. Някои общи рамки за финансово отчитане изрично или по подразбиране признават концепцията за

достоверно представяне[21]. Както е отбелязано в параграф 7(б) от настоящия МОС, обща рамка за финансово отчитане с достоверното представяне[22] налага не само спазване на изискванията на тази обща рамка, но също така изрично или по подразбиране признава, че може да е необходимо ръководството да предостави оповестявания, надхвърлящи тези, конкретно изисквани от общата рамка[23].

A8. Оценката на одитора относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне, както по отношение на представянето, така и на оповестяванията, е въпрос на професионална преценка. Тази оценка взема под внимание въпроси, като фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието, включително промените в тях, на базата на разбирането на одитора за предприятието и одиторските доказателства, получени по време на одита. Оценяването включва също така и преценка, например, на оповестяванията, необходими за постигането на достоверно представяне, произтичащи от въпроси, които може да са съществени (т.е., по принцип, неправилните отчитания са считани за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те ще повлияят върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет като цяло), например, ефекта от еволюиращите изисквания за финансово отчитане или променящата се икономическа среда.

A9. Оценяването на това дали финансовият отчет постига достоверно представяне може да включва, например, обсъждания с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, във връзка с техните виждания относно това защо е избрано конкретно представяне, както и алтернативи, които биха могли да бъдат взети под внимание. Обсъжданията може да включват, например:

- степента, в която сумите във финансовия отчет са агрегирани или дезагрегирани, както и дали представянето на суми или оповестявания не прикрива полезна информация или не води до подвеждаща информация;

- съответствие с уместни отраслови практики, както и дали с оглед обстоятелствата на предприятието не са уместни, а следователно и оправдани, евентуални отклонения.

Описание на приложимата обща рамка за финансово отчитане (Вж: параграф 15)

A10. Както е обяснено в МОС 200, изготвянето на финансовия отчет от ръководството и съобразно случая от лицата, натоварени с общо управление, изисква включването във финансовия отчет на адекватно описание на приложимата обща рамка за финансово отчитане.[24] Това описание информира потребителите на финансовия отчет за общата рамка, върху която се основава финансовият отчет.

A11. Описание, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с конкретно приложима обща рамка за финансово отчитане е уместно само ако финансовият отчет съответства на всички изисквания на тази обща рамка, които са в сила през периода, обхванат от финансовия отчет.

---

[21] Така например, Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) отбелязват, че достоверното представяне изисква достоверно представяне на ефекта от сделки, други събития или условия в съответствие с дефинициите и критериите за признаване по отношение на активи, пасиви, приходи и разходи.

[22] Вж. МОС 200, параграф 13(а)

[23] Така например, МСФО изискват предприятието да предостави допълнителни оповестявания, когато спазването на специфичните изисквания в МСФО не е достатъчно, за да даде възможност на потребителите да разберат ефекта от конкретни операции, други събития или условия върху финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието (Международен счетоводен стандарт 1, *Представяне на финансови отчети*, параграф 17(в))

[24] МОС 200, параграфи А4–А5

A12. Описание на приложима обща рамка за финансово отчитане, което съдържа непрецизен квалифициращ или ограничаващ език (например, „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

A13. В някои случаи, финансовият отчет може да посочва, че е бил изготвен в съответствие с две общи рамки за финансово отчитане (например, националната обща рамка и МСФО). 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 отчетите. На практика, едновременното съответствие е малко вероятно, освен ако юрисдикцията не е приела другата обща рамка (например, МСФО) като своя собствена национална обща рамка или ако не е премахнала всички бариери за постигане на съответствие с нея.

A14. 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.

A15. 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 степента, в която финансовият отчет съответства на друга обща рамка (например, финансов отчет, изготвен в съответствие с националната обща рамка, който в същото време описва и степента, до която той съответства на МСФО). Това описание може да представлява допълнителна финансова информация, разгледана в параграф 54, и се обхваща от одиторското мнение, ако не може ясно да бъде разграничено от финансовия отчет.

Форма на мнението

A16. Възможно е да съществуват 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 дадено изискване на общата рамка, за да постигне достоверно представяне на финансовия отчет. (Вж: параграф 18)

A17. 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.[25] (Вж: параграф 19)

Одиторски доклад (Вж: параграф 20)

A18. Писменият доклад обхваща доклади, издадени на хартиен носител и доклади, изготвени в електронна форма.

---

[25] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграф 6(а)

A19. Приложението към настоящия МОС съдържа илюстративни примери на одиторски доклади върху финансов отчет, включващи елементите, описани в параграфи 21–49. С изключение на разделите „Мнение” и „База за изразяване на мнение”, настоящият МОС не установява изисквания за подреждане на елементите на одиторския доклад. Настоящият МОС обаче изисква използването на определени заглавия, чиято цел е да съдействат за превръщането на одиторските доклади, които се отнасят за одити, извършени в съответствие с МОС, в по-разпознаваеми, особено при ситуации, в които елементите на одиторския доклад са представени в ред, който се различава от примерните одиторски доклади в Приложението към настоящия МОС.

Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие с Международните одиторски стандарти

Наименование (Вж: параграф 21)

A20. Наименованието, посочващо, че докладът представлява доклад на независим одитор, например, „Доклад на независимия одитор”, разграничава доклада на независимия одитор от докладите, издавани от други лица.

Адресат (Вж: параграф 22)

A21. Закон, нормативна уредба или условията на ангажимента може да посочват до кого трябва да бъде адресиран одиторският доклад в конкретната юрисдикция. Обикновено одиторският доклад се адресира до лицата, за които докладът е изготвен, често или до акционерите, или до лицата, натоварени с общото управление на предприятието, чийто финансов отчет е предмет на одита.

Одиторско мнение (Вж. параграфи 24–26)

Препратка към финансовия отчет, който е одитиран

A22. Одиторският доклад посочва, например, че одиторът е извършил одит на финансовия отчет на предприятието, който включва [посочва се наименованието на всеки компонент (отделен отчет), който представлява елемент от пълния комплект на финансовия отчет, изискван от приложимата обща рамка за финансово отчитане, като се упоменава и датата или периодът, обхванат от всеки финансов отчет] и пояснителни приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

A23. Когато одиторът разполага с информация, че одитираният финансов отчет ще бъде включен в документ, който съдържа и друга информация, например годишен доклад за дейността, той може да обмисли, ако форматът на представяне позволява това, да посочи номерата на страниците, на които е представен одитираният финансов отчет. Това ще помогне на потребителите да идентифицират финансовия отчет, за който се отнася одиторският доклад.

„Представя достоверно, във всички съществени аспекти" или „дава вярна и честна представа"

A24. Фразите „представя достоверно, във всички съществени аспекти" и „дава вярна и честна представа" се считат за еквивалентни. Дали в дадена юрисдикция ще се използва фразата „представя достоверно, във всички съществени аспекти" или фразата „дава вярна и честна представа" се определя от закон или нормативната уредба, регулираща одита на финансови отчети в тази юрисдикция, или от общоприетата практика в тази юрисдикция. Когато закон или нормативната уредба изисква използването на различна формулировка, това не засяга изискването към одитора, съдържащо се в параграф 14 на настоящия МОС, да оцени достоверното представяне на финансовия отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне.

A25. Когато одиторът изразява немодифицирано мнение, не е уместно да използва фрази, като „с горепосоченото обяснение" или „предмет на/под условие на" във връзка с мнението, тъй като те навеждат на мисълта за условно мнение, или отслабване, или модифициране на мнението.

Описание на финансовия отчет и на въпросите, които той представя

A26. Одиторското мнение обхваща пълния комплект на финансовия отчет, както той е дефиниран от приложимата обща рамка за финансово отчитане. Така например, при много общи рамки с общо предназначение финансовият отчет може да включва: отчет за финансовото състояние, отчет за всеобхватния доход, отчет за промените в собствения капитал, отчет за паричните потоци и свързаните с тях пояснителни приложения, които обикновено се състоят от обобщено оповестяване на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация. В някои юрисдикции допълнителна информация също може да бъде счетена за неразделна част от финансовия отчет.

A27. 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, въпросите, за чието представяне е бил изготвен финансовият отчет. Така например, в случая на финансов отчет, изготвен в съответствие с МСФО, тези въпроси са *финансовото състояние на предприятието към края на периода и финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието за периода, завършващ тогава*. Като следствие от това, намерението е обозначеното с […] в параграф 25 и другаде в настоящия МОС да бъде заменено от думите с наклонен шрифт в предходното изречение, когато МСФО представляват приложимата обща рамка за финансово отчитане, или, в случай на други приложими общи рамки за финансово отчитане, да бъде заменено от думи, описващи въпросите, които финансовият отчет има за цел да представи.

Описание на приложимата обща рамка за финансово отчитане и как тя може да окаже влияние върху одиторското мнение

A28. Идентифицирането на приложимата обща рамка за финансово отчитане в одиторското мнение цели да информира потребителите на одиторския доклад какъв е контекстът, в който е изразено това одиторско мнение; то няма за цел да ограничи оценката, изисквана съгласно параграф 14. Приложимата обща рамка за финансово отчитане се идентифицира посредством следните фрази:

„…в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане" или

„…в съответствие с общоприетите счетоводни принципи в юрисдикция X …".

A29. Когато приложимата обща рамка за финансово отчитане обхваща стандарти за финансово отчитане и законови или регулаторни изисквания, общата рамка се идентифицира посредством следната фраза: „… в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и изискванията на

Търговския закон на юрисдикция X". МОС 210 разглежда ситуациите, при които е налице конфликт между стандартите за финансово отчитане и законодателните или регулаторните изисквания.[26]

A30. Както е посочено в параграф A13, 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 формира одиторското мнение относно финансовия отчет, всяка обща рамка се разглежда поотделно, а съгласно разпоредбите на параграфи 25–27 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 (например, националната обща рамка) и мнение, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с другата приложима обща рамка за финансово отчитане (например, МСФО). Тези мнения могат да бъдат изразени поотделно или в едно единствено изречение (например, финансовият отчет е представен достоверно, във всички съществени аспекти […], в съответствие с общоприетите счетоводни принципи в юрисдикция X и с МСФО).

(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 (например, националната обща рамка), като в същото време се изрази модифицирано мнение във връзка с другата обща рамка (например, МСФО) в съответствие с МОС 705 (преработен).

A31. Както е посочено в параграф A15, 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. Тази допълнителна информация се обхваща от одиторското мнение, в случай че не може да бъде разграничена ясно от финансовия отчет (вж. параграфи 53–54 и свързания с тях материал за приложение в параграфи A78–A84). Съответно,

(а) ако оповестяването на съответствието с другата обща рамка е подвеждащо, се изразява модифицирано мнение в съответствие с МОС 705 (преработен);

(б) ако оповестяването не е подвеждащо, но според преценката на одитора то е толкова важно, че е от фундаментално значение за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите, се добавя параграф за обръщане на внимание в съответствие с МОС 706 (преработен), който насочва вниманието към това оповестяване.

База за изразяване на мнение (Вж: параграф 28)

A32. Разделът „База за изразяване на мнение" предоставя важен контекст относно одиторското мнение. Във връзка с това, настоящият МОС изисква разделът „База за изразяване на мнение" да следва непосредствено след раздела „Мнение" в одиторския доклад.

A33. Препратката към използваните стандарти съобщава на потребителите на одиторския доклад, че одитът е извършен в съответствие с установени стандарти.

Приложими етични изисквания (Вж: параграф 28 (в))

A34. Идентифицирането на юрисдикцията по произход на приложимите етични изисквания повишава прозрачността относно изискванията, отнасящи се до конкретния ангажимент за одит. МОС 200

[26] МОС 210, параграф 18

пояснява, че обикновено приложимите етични изисквания обхващат разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до одита на финансови отчети, заедно с националните изисквания, които са по-рестриктивни.[27] Когато приложимите етични изисквания включват изискванията на Кодекса на СМСЕС, изявлението може да прави препратка и към Кодекса на СМСЕС. В случай че Кодексът на СМСЕС съставлява всички етични изисквания, приложими по отношение на ангажимента за одит, не е необходимо изявлението да идентифицира юрисдикцията по произход.

A35. В някои юрисдикции приложимите етични изисквания може да съществуват във вид на няколко различни източника, например етичен кодекс или кодекси и допълнителни правила и изисквания, съдържащи се в закон или нормативна уредба. Когато изискванията за независимост и другите приложими етични изисквания се съдържат в ограничен брой източници, одиторът може да реши да посочи наименованието на съответния източник или източници (например, наименованието на кодекса, правилото или нормативната разпоредба, приложима в съответната юрисдикция) или може да направи препратка към термин, който е повсеместно разбираем и който обобщава по подходящ начин тези източници (например, изискванията за независимост при одит на непублични предприятия в юрисдикция X).

A36. Закон или нормативна уредба, националните одиторски стандарти или условията на ангажимента за одит може да изискват одиторът да предостави в одиторския доклад по-конкретна информация относно източниците на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които са били приложени по отношение одита на финансовия отчет.

A37. При определяне на подходящия обем информация, която да бъде включена в одиторския доклад, когато съществуват няколко източника на приложими етични изисквания, отнасящи се до одита на финансовия отчет, важно съображение е намирането на баланс между прозрачността и риска от завоалиране на друга полезна информация в одиторския доклад.

Съображения, специфични за одита на група

A38. При одит на група, когато съществуват няколко източника на приложими етични изисквания, включително такива, отнасящи се до независимостта, препратката в одиторския доклад към юрисдикцията обикновено се отнася до приложимите етични изисквания, които се прилагат спрямо екипа по ангажимента за групата. Причината за това е, че при одит на група, одиторите на компоненти също са обект на етичните изисквания, които са приложими по отношение одита на групата.[28]

A39. МОС не установяват специални изисквания за независимост или етични изисквания по отношение на одиторите, включително одиторите на компоненти, и следователно не разширяват, нито придобиват по-голяма правна сила от изискванията за независимост в Кодекса на СМСЕС или други етични изисквания, на които екипът по ангажимента за групата е обект; нито пък МОС изискват одиторът на компонент във всички случаи да бъде обект на същите специфични изисквания за независимост, които са приложими по отношение на екипа по ангажимента за групата. В резултат на това, когато става въпрос за одит на група, възможно е приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, да са сложни. МОС 600 [29] предоставя насоки за одиторите при извършване на работа във връзка с финансовата информация на компонент при одит на група, включително в ситуации, при които одиторът на компонента не отговаря на изискванията за независимост, които са приложими по отношение одита на групата.

---

[27] МОС 200, параграф A16

[28] МОС 600, параграф A37

[29] МОС 600, параграфи 19–20

Ключови одиторски въпроси (Вж: параграф 31)

A40. Закон или нормативна уредба може да изисква комуникирането на ключови одиторски въпроси по отношение на одити на предприятия, различни от регистрираните за търгуване на борсата предприятия, например, предприятия, характеризирани в този закон или нормативна уредба, като предприятия от обществен интерес.

A41. Одиторът може също така да реши да комуникира ключови одиторски въпроси по отношение на други предприятия, включително такива, които може да са от значителен обществен интерес, например, поради това, че имат голям брой и широк кръг заинтересовани страни, или отчитайки естеството и големината на съответния бизнес. Примерите за такива предприятия може да включват финансови институции (като банки, застрахователни компании и пенсионни фондове), както и други предприятия, например, благотворителни организации.

A42. МОС 210 изисква одиторът да договори условията на ангажимента за одит с ръководството или съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление, и пояснява, че ролите на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, при договаряне на условията на ангажимента за одит на предприятието, зависят от управленската структура на предприятието и съответния закон или нормативна уредба.[30] МОС 210 изисква също така писмото за поемане на одиторски ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение да включва препратка към очакваната форма и съдържание на каквито и да било доклади, които трябва да бъдат издадени от одитора.[31] Когато от одитора не се изисква на друго основание да комуникира ключови одиторски въпроси, МОС 210 [32] пояснява, че може да е целесъобразно одиторът да направи препратка в условията на ангажимента за одит към възможността да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад, като в някои юрисдикции може да е необходимо одиторът да включи препратка към подобна възможност, за да запази способността си да постъпи по този начин.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

A43. Регистрирани за търгуване на борсата предприятия не са често срещани в публичния сектор. Възможно е обаче предприятията от публичния сектор да са значими поради размера, сложността си или аспекти, свързани с обществения интерес. В такива случаи, от одитора на предприятие от публичния сектор може да се изисква съгласно закон или нормативна разпоредба, или в други случаи одиторът сам да реши, да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад.

Отговорности за финансовия отчет (Вж: параграфи 33–34)

A44. МОС 200 пояснява предварителното условие, отнасящо се до отговорностите на ръководството и съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, въз основа на което се извършва одит в съответствие с МОС.[33] Ръководството и съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, поемат отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително когато това е уместно, достоверното му представяне. Ръководството поема също отговорност за такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството прецени, че е необходим, за да даде възможност за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка. Описанието

---

[30] МОС 210, параграфи 9 и A22

[31] МОС 210, параграф 10

[32] МОС 210, параграф A25

[33] МОС 200, параграф 13(й)

на отговорностите на ръководството в одиторския доклад включва препратка и към двете отговорности, тъй като това помага да се обясни на потребителите предварителното условие, въз основа на което се извършва одитът. МОС 260 (преработен) използва термина лица, натоварени с общо управление, за да опише лицето(та) или организацията(те) с отговорност за упражняването на надзор върху предприятието и предоставя коментар относно разнообразието на структури на управление в различните юрисдикции и предприятия.

A45. Възможно е да съществуват обстоятелства, при които е целесъобразно одиторът да разшири описанието на отговорностите на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, съгласно параграфи 34-35, за да отрази допълнителните отговорности, които имат отношение към изготвянето на финансовия отчет в контекста на конкретната юрисдикция или естеството на предприятието.

A46. МОС 210 изисква одиторът да договори отговорностите на ръководството в писмо за ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение.[34] МОС 210 предоставя известна гъвкавост в това отношение, като пояснява, че ако закон или нормативна уредба предписва отговорностите на ръководството и съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, във връзка с финансовото отчитане, одиторът може да реши, че закон или нормативната уредба включва отговорности, които според преценката на одитора са практически еквивалентни с тези, изложени в МОС 210. По отношение на тези отговорности, които са еквивалентни, одиторът може да използва формулировката в закон или нормативната уредба, за да опише отговорностите в писмото за ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение. В такива случаи тази формулировка може да бъде използвана и в одиторския доклад, за да се опишат отговорностите съгласно изискването на параграф 34(а) от настоящия МОС. При други обстоятелства, включително когато одиторът реши да не използва формулировката в закон или нормативната уредба, включена в писмото за ангажимент, се използва формулировката съгласно параграф 34(а) от настоящия МОС. В допълнение към включването на описание на отговорностите на ръководството в одиторския доклад, така както се изисква от параграф 34, одиторът може да се позове на по-подробно описание на тези отговорности, като включи препратка относно това къде такава информация може да бъде получена (например, в годишния доклад на предприятието или на уебсайта на компетентен орган).

A47. В някои юрисдикции закон или нормативна уредба, предписваща отговорностите на ръководството, може конкретно да препраща към отговорност за адекватността на счетоводните книги и записи или на счетоводната система. Доколкото книгите, записите и системите представляват неразделна част от вътрешния контрол (дефиниран в МОС 315 (преработен)[35]), описанията в МОС 210 и в параграф 34 не правят специална препратка към тях.

A48. Приложението към настоящия МОС предоставя илюстрация на това как изискванията в параграф 34(б) биха били приложени, когато МСФО представляват приложимата обща рамка за финансово отчитане. В случай че се използва обща рамка за финансово отчитане, различна от МСФО, може да е необходимо примерните изявления, представени в Приложението към настоящия МОС, да бъдат адаптирани, за да бъде отразено използването на тази друга обща рамка за финансово отчитане при конкретните обстоятелства.

Надзор над процеса по финансово отчитане (Вж: параграф 35)

---

[34] МОС 210, параграф 6(б)(i)–(ii)

[35] МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*, параграф 4(в)

A49. Когато някои, но не всички, лица, участващи в осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане, участват също и в изготвяне на финансовия отчет, може да е необходимо описанието, изисквано от параграф 35 от настоящия МОС, да бъде модифицирано, за да се отразят по подходящ начин конкретните обстоятелства, свързани с предприятието. Когато лицата, отговорни за надзора над процеса по финансово отчитане, съвпадат с лицата, отговорни за изготвянето на финансовия отчет, не се изисква препратка към отговорностите за осъществяване на надзор.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет (Вж: параграфи 37–40)

A50. Описанието на отговорностите на одитора, изисквано от параграфи 37-40 от настоящия МОС, може да бъде специално приспособено към конкретните условия, така че да отрази специфичното естество на предприятието, например, когато одиторският доклад адресира консолидиран финансов отчет. Пример 2 в Приложението към настоящия МОС съдържа илюстрация за начина, по който това може да бъде направено.

Цели на одитора (Вж: параграф 38(а))

A51. Одиторският доклад пояснява, че целите на одитора са да получи разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издаде одиторски доклад, който да включва одиторското мнение. Те контрастират с отговорностите на ръководството за изготвянето на финансовия отчет.

Описание на нивото на същественост (Вж: параграф 38(в))

A52. Приложението към настоящия МОС предлага примери относно това как изискването в параграф 38(в) - да се предостави описание на нивото на същественост - би се приложило, когато МСФО представляват приложимата обща рамка за финансово отчитане. В случай че се използва обща рамка за финансово отчитане, различна от МСФО, може да е необходимо примерните изявления, представени в Приложението към настоящия МОС, да бъдат адаптирани, за да бъде отразено използването на тази друга обща рамка за финансово отчитане при конкретните обстоятелства.

Отговорности на одитора във връзка с МОС 701 (Вж: параграф 40(в))

A53. Одиторът може да счете за целесъобразно да предостави и допълнителна информация в описанието на одиторските отговорности, надхвърляща тази, изисквана от параграф 40(в). Така например, одиторът може да се позове на изискването, съдържащо се в параграф 9 от МОС 701, да определи въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора при извършване на одита, вземайки под внимание областите с по-висок оценен риск от съществени неправилни отчитания или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен); 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; както и ефекта върху одита от значими събития или сделки, възникнали или осъществени през периода.

Място на описанието на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет (Вж: параграфи 41, 50(л))

A54. Включването на информацията, изисквана от параграфи 39–40 от настоящия МОС, в приложение към одиторския доклад или когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, препращането към уебсайт на компетентен орган, съдържащ тази

информация, може да е целесъобразен начин за опростяване на съдържанието на одиторския доклад. Доколкото обаче описанието на отговорностите на одитора съдържа информация, която е необходима, за да се осигури информация съобразно очакванията на потребителите във връзка с одит, извършен в съответствие с МОС, в одиторския доклад се изисква да бъде включена препратка, която да посочва къде тази информация е достъпна.

Включване в приложение (Вж: параграфи 41(б), 50(л))

A55. Параграф 41 разрешава на одитора да включи изявленията, изисквани от параграфи 39-40, които описват отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, в приложение към одиторския доклад, при условие че в текста на одиторския доклад бъде направена подходяща препратка към мястото на приложението. По-долу е представен пример за начина, по който тази препратка към приложението би могла да бъде направена в одиторския доклад:

> **Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет**
>
> Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет.
>
> Допълнително описание на нашите отговорности за одита на финансовия отчет е включено в приложение X към настоящия одиторски доклад. Това описание, което се намира на [*посочете номер на страницата или друга конкретна препратка към мястото на описанието*], съставлява част от нашия одиторски доклад.

Препратка към уебсайт на компетентен орган (Вж: параграфи 41(в), 42)

A56. Параграф 41 пояснява, че одиторът може да прави препратка към описание на отговорностите на одитора, намиращо се на уебсайта на компетентен орган само ако това изрично е разрешено от закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти. Информацията на уебсайта, която се включва в одиторския доклад посредством конкретна препратка към мястото на уебсайта, където е възможно тази информация да бъде намерена, може да описва одиторската работа или одита в съответствие с МОС по-общо, но не може да е в несъответствие с описанието, изисквано съгласно параграфи 39–40 от настоящия МОС. Това означава, че формулировката на описанието на отговорностите на одитора на уебсайта може да е по-подробна или да адресира други въпроси, свързани с одита на финансови отчети, при условие че тази формулировка отразява и не е в противоречие с въпросите, адресирани в параграфи 39–40.

A57. Компетентният орган би могъл да бъде национален орган за изготвяне и въвеждане на одиторски стандарти, регулаторен орган или орган за надзор над одиторската дейност. Подобни организации са в състояние да гарантират точността, пълнотата и постоянния достъп до стандартизираната информация. Не би било уместно одиторът да поддържа такъв уебсайт. По-долу е представен пример за начина, по който тази препратка към уебсайта би могла да бъде направена в одиторския доклад:

> **Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет**

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет.

Допълнително описание на нашите отговорности за одита на финансовия отчет се намира на уебсайта на [*организация*] на адрес: [*адрес на уебсайта*]. Това описание съставлява част от нашия одиторски доклад.

Други отговорности за докладване (Вж: параграфи 43–45)

A58. В някои юрисдикции одиторът може да има допълнителни отговорности за докладване относно други въпроси, които са в допълнение към отговорностите на одитора съгласно МОС. Така например, от одитора може да бъде поискано да докладва определени въпроси, в случай че такива му станат известни в хода на одита на финансовия отчет. В други случаи, от одитора може да бъде поискано да изпълни специфични допълнителни процедури и да докладва във връзка с тях или да изрази мнение относно конкретни въпроси, например, адекватността на счетоводните книги и регистри, вътрешния контрол върху финансовото отчитане или друга информация. Одиторските стандарти в конкретната юрисдикция често предоставят насоки по отношение на специфични допълнителни отговорности за докладване в тази юрисдикция.

A59. В някои случаи, приложимото закон или нормативна уредба може да изисква или да разрешава на одитора да докладва във връзка с тези други отговорности като част от одиторския му доклад относно финансовия отчет. В други случаи, от одитора може да се изисква или да му се разрешава да докладва във връзка с тях в отделен доклад.

A60. Параграфи 43–45 от настоящия МОС разрешават комбинирано представяне на други отговорности за докладване и на отговорностите на одитора съгласно МОС само когато те адресират едни и същи теми и формулировката на одиторския доклад разграничава ясно другите отговорности за докладване от отговорностите за докладване съгласно МОС. Това ясно разграничаване може да доведе до необходимост одиторският доклад да прави препратка към източника на другите отговорности за докладване и да посочва, че тези отговорности излизат извън рамките на тези, изисквани съгласно МОС. В противен случай се изисква другите отговорности за докладване да бъдат адресирани в самостоятелен раздел на одиторския доклад, озаглавен „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания” или по друг начин, съответстващ на съдържанието на този раздел. В такива случаи, параграф 44 изисква одиторът да включи отговорностите за докладване съгласно МОС в раздел, озаглавен „Доклад относно одита на финансовия отчет“.

Име на съдружника, отговорен за ангажимента (Вж: параграф 46)

A61. МСКК 1[36] изисква фирмата да установи политики и процедури, които да предоставят разумна степен на сигурност, че ангажиментите се изпълняват в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Независимо от тези изисквания на МСКК 1,

[36] 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 32

посочването на името на съдружника, отговорен за ангажимента в одиторския доклад има за цел да осигури допълнителна прозрачност за потребителите на одиторския доклад върху пълен комплект на финансовия отчет с общо предназначение на регистрирано за търгуване на борсата предприятие.

A62. Закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти може да изискват одиторският доклад да включва името на съдружника, отговорен за ангажимента, който носи отговорност за одити, различни от тези на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия. Закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти може да изискват от одитора, или одиторът може да реши, да включи допълнителна информация, освен името на съдружника, отговорен за ангажимента, в одиторския доклад, за да идентифицира допълнително съдружника, отговорен за ангажимента, например, номера на професионалния лиценз на съдружника, отговорен за ангажимента, имащ отношение към юрисдикцията, в която одиторът осъществява своята дейност.

A63. В редки случаи одиторът може да идентифицира информация или да стане обект на преживявания и произшествия, които сочат за вероятност от заплаха за личната безопасност, която, в случай че самоличността на съдружника, отговорен за ангажимента, бъде публично огласена, би могла да доведе до физическа вреда за съдружника, отговорен за ангажимента, за други членове на екипа по ангажимента или за други лица, намиращи се в близки отношения с тях. Подобна заплаха обаче, не включва например заплахи за носене на юридическа отговорност или от налагане на законови, регулаторни или професионални санкции. Обсъжданията с лицата, натоварени с общо управление относно обстоятелствата, които биха могли да доведат до физическа вреда, могат да осигурят допълнителна информация относно вероятността и сериозността на съществената заплаха за личната безопасност. Закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти може да установяват допълнителни изисквания, които да имат отношение към определянето дали оповестяването на името на съдружника, отговорен за ангажимента, може да бъде пропуснато.

Подпис на одитора (Вж: параграф 47)

A64. Подписът на одитора е или от името на одиторската фирма, или лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за 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 факта, че одиторът или съобразно случая фирмата, е признат(а) от компетентния лицензиращ орган в тази юрисдикция.

A65. В някои случаи е възможно закон или нормативна уредба да допуска използването на електронни подписи в одиторския доклад.

Дата на одиторския доклад (Вж: параграф 49)

A66. Датата на одиторския доклад информира потребителите на одиторския доклад, че одиторът е взел под внимание ефекта от събития и сделки, които са станали известни на одитора и са възникнали до тази дата. Отговорността на одитора за събития и сделки след датата на одиторския доклад е адресирана в МОС 560.[37]

A67. Доколкото одиторското мнение се предоставя относно финансовия отчет, а отговорност за финансовия отчет носи ръководството, одиторът не е в състояние да достигне до заключение, че са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, докато не бъдат получени доказателства, че всички

[37] МОС 560, *Последващи събития*, параграфи 10–17

компоненти (отделни отчети) и оповестявания, които съставляват финансовия отчет, са изготвени и ръководството е поело отговорност за тях.

A68. В някои юрисдикции, закон или нормативна уредба идентифицира лицата или органите (например, директорите), носещи отговорност за достигане до заключение, че всички компоненти (отделни отчети) и оповестявания, които съставляват финансовия отчет, са изготвени и посочва необходимата процедура на одобрение. В такива случаи, преди поставяне на дата на доклада върху финансовия отчет, се получават доказателства относно това одобрение. В други юрисдикции, обаче, процедурата за одобрение не е предписана от закон или нормативна уредба. В тези случаи, процедурите, които предприятието следва при изготвяне и финализиране на финансовите си отчети, с оглед неговата структура на ръководство и общо управление, стават обект на разглеждане, за да се идентифицират лицата или органът с правомощия да достигне до заключение, че всички компоненти (отделни отчети), които съставляват финансовия отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени. В някои случаи, закон или нормативна уредба идентифицира момента от процеса на отчитане чрез финансовите отчети, към който одитът се очаква да е приключен.

A69. В някои юрисдикции, преди финансовият отчет да бъде публично издаден, се изисква окончателно одобрение на финансовия отчет от страна на акционерите. В тези юрисдикции, окончателното одобрение от страна 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 са решили, че всички компоненти (отделни отчети) и оповестявания, които съставляват финансовия отчет, са изготвени и лицата, имащи признати правомощия са потвърдили, че са поели отговорност за тях.

Одиторски доклад, предписан от закон или нормативна уредба (Вж: параграф 50)

A70. МОС 200 пояснява, че от одитора може да се изисква да спазва и законови или регулаторни изисквания в допълнение към МОС.[38] Когато различията между законовите и регулаторни изисквания и МОС се отнасят единствено до формата или формулировката на одиторския доклад, изискванията в параграф 50(а)–(п) определят минимума елементи, които да бъдат включени в одиторския доклад, за да се даде възможност да се направи препратка към Международните одиторски стандарти. При тези обстоятелства, изискванията в параграфи 21–49, които са включени в параграф 50(а)–(п) не е необходимо да бъдат прилагани, включително например, изискваното подреждане на разделите „Мнение „ и „База за изразяване на мнение“.

A71. Когато специфичните изисквания в конкретната юрисдикция не влизат в противоречие с МОС, форматът и формулировката, изисквани от параграфи 21–49 от настоящия МОС, помагат на потребителите на одиторския доклад по-лесно да го разпознаят като доклад за одит, извършен в съответствие с МОС.

Информация, изисквана от МОС 701 (Вж: параграф 50(з))

A72. Закон или нормативна уредба може да изисква одиторът да предостави допълнителна информация за извършения одит, която е възможно да включва информация, съответстваща на целите на МОС 701, или да предписва естеството и обхвата на комуникацията във връзка с тези въпроси.

A73. МОС не са с по-голяма правна сила от закон или нормативна уредба, която регулира одита на финансови отчети. Когато е приложим МОС 701, в одиторския доклад може да бъде правена препратка към МОС, единствено ако при прилагането на закон или нормативна уредба, разделът,

[38] МОС 200, параграф A57

изискван от параграф 50(з) от настоящия МОС, не е в несъответствие с изискванията за докладване, съдържащи се в МОС 701. При такива обстоятелства може да е необходимо одиторът специално да приспособи към конкретните условия определени аспекти на комуникацията на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад, изисквана от МОС 701, като, например:

- модифицира заглавието „Ключови одиторски въпроси“, в случай че закон или нормативната уредба предписват конкретно заглавие;
- обясни защо информацията, изисквана от закон или нормативна уредба се предоставя в одиторския доклад, например, като направи препратка към приложимия закон или нормативна уредба, и опише как тази информация е свързана с ключовите одиторски въпроси;
- когато закон или нормативна уредба предписва естеството и обхвата на описанието, допълни предписаната информация, за да постигне цялостно описание на всеки един ключов одиторски въпрос, което да е в съответствие с изискването, съдържащо се в параграф 13 от МОС 701.

A74. МОС 210 разглежда обстоятелствата, когато закон или нормативна уредба на съответната юрисдикция предписва формата или формулировката на одиторския доклад по начин, който съществено се различава от изискванията на МОС, които по-специално включват одиторското мнение. При тези обстоятелства МОС 210 изисква одиторът да оцени:

(а) дали потребителите биха могли да разберат погрешно степента на сигурност, получена в резултат на одита на финансовия отчет и ако това е така,

(б) дали допълнително обяснение в одиторския доклад може да смекчи това евентуално погрешно разбиране.

Ако одиторът достигне до заключение, че допълнително обяснение в одиторския доклад не може да смекчи евентуалното погрешно разбиране, МОС 210 изисква одиторът да не приема ангажимента за одит, освен ако това не се изисква от закон или нормативна уредба. Съгласно МОС 210, одит, извършен в съответствие с такъв закон или нормативна уредба, не отговаря на изискванията на МОС. Съответно, одиторът не включва в одиторския доклад никаква препратка, че одитът е извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти.[39]

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

A75. Одиторите на предприятия от публичния сектор също може да имат възможност по силата на закон или нормативна уредба да докладват публично във връзка с определени въпроси, или в одиторския доклад, или в допълнителен доклад, който може да включва информация, която да е в съответствие с целите на МОС 701. При такива обстоятелства може да е необходимо одиторът специално да приспособи към конкретните условия определени аспекти на комуникацията на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад, изисквана от МОС 701, или да включи препратка в одиторския доклад към описанието на въпроса в допълнителния доклад.

Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие както с одиторските стандарти на конкретна юрисдикция, така и с Международните одиторски стандарти (Вж: параграф 51)

A76. Одиторът може да посочва в одиторския доклад, че одитът е извършен в съответствие както с Международните одиторски стандарти, така и с националните одиторски стандарти, когато наред със

[39] МОС 210, параграф 21

спазването на приложимите национални одиторски стандарти, одиторът спазва изискванията на всеки един МОС, приложим по отношение към този одит.[40]

A77. Препратката както към Международните одиторски стандарти, така и към националните одиторски стандарти, не е уместна, ако е налице противоречие между изискванията, съдържащи се в МОС и тези в националните одиторски стандарти, което би накарало одитора да формира различно мнение или да не включва параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси, който при конкретните обстоятелства се изисква от МОС. В такъв случай, одиторският доклад прави препратка единствено към одиторските стандарти (или Международните одиторски стандарти, или националните одиторски стандарти), в съответствие с които е изготвен одиторският доклад.

Допълнителна информация, представена с финансовия отчет (Вж: параграфи 53–54)

A78. При някои обстоятелства, закон, нормативна уредба или стандарти могат да изискват от предприятието, или предприятието доброволно да избере, да представи заедно с финансовия отчет допълнителна информация, която не се изисква от приложимата обща рамка за финансово отчитане. Така например, допълнителна информация би могла да бъде представена с цел повишаване разбирането на потребителите за приложимата обща рамка за финансово отчитане или с цел предоставяне на допълнителни обяснения във връзка с конкретни позиции от финансовия отчет. Такава информация обикновено се представя или като допълнителни справки, или като допълнителни пояснителни приложения.

A79. Параграф 53 от настоящия МОС пояснява, че одиторското мнение обхваща допълнителната информация, която представлява неразделна част от финансовия отчет поради своето естество или начин на представяне. Оценяването дали това е така е въпрос на професионална преценка. За илюстрация:

- Когато пояснителните приложения към финансовия отчет включват пояснение или равнение на степента, до която финансовият отчет съответства на друга обща рамка за финансово отчитане, одиторът може да счете това за допълнителна информация, която не може ясно да бъде разграничена от финансовия отчет. Одиторското мнение ще обхване и пояснителните приложения или допълнителните справки, към които финансовият отчет прави кръстосани препратки.
- Когато допълнителен отчет за приходите и разходите, оповестяващ специфични позиции от разходите, е оповестен като отделна справка, включена като приложение към финансовия отчет, одиторът може да счете това за допълнителна информация, която ясно може да бъде разграничена от финансовия отчет.

A80. Не е необходимо допълнителната информация, която е обхваната от одиторското мнение, да е обект на специална препратка в одиторския доклад, когато препратката в одиторския доклад към пояснителните приложения в описанието на компонентите (отделните отчети), които съставляват финансовия отчет, е достатъчна.

A81. Възможно е закон или нормативна уредба да не изисква допълнителната информация да е одитирана и ръководството може да реши да поиска от одитора да не включва тази допълнителна информация в обхвата на одита на финансовия отчет.

A82. Оценката на одитора дали неодитираната допълнителна информация е представена по начин, който би могъл да бъде изтълкуван като означаващ, че тази информация е обхваната от одиторското мнение,

[40] МОС 200, параграф A58

включва, например, мястото, където информацията е представена по отношение на финансовия отчет и евентуално одитирана допълнителна информация и дали тази информация е ясно обозначена като „неодитирана“.

A83. Ръководството може да промени представянето на неодитирана допълнителна информация, която би могла да бъде изтълкувана като обхваната от одиторското мнение, като, например:

- отстрани от финансовия отчет кръстосани препратки към неодитирани допълнителни справки или неодитирани пояснителни приложения, така че установяването на границите между одитираната и неодитираната информация да е достатъчно ясно.
- помести неодитираната допълнителна информация извън финансовия отчет или ако това не е възможно при конкретните обстоятелства, като минимум помести заедно неодитираните пояснителни приложения в края на изискваните пояснителни приложения към финансовия отчет и ясно ги обозначи като неодитирани. Неодитирани пояснителни приложения, които са смесени с одитирани пояснителни приложения, могат погрешно да бъдат изтълкувани като одитирани.

A84. Фактът, че допълнителната информация не е одитирана, не освобождава одитора от отговорностите, описани в МОС 720 (преработен).

Приложение

(Вж: параграф А19)

Примери за доклади на независимия одитор върху финансови отчети

- Пример 1: Одиторски доклад върху финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне
- Пример 2: Одиторски доклад върху консолидиран финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне
- Пример 3: Одиторски доклад върху финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне (в който се прави препратка към материал, поместен на уебсайта на компетентен орган)
- Пример 4: Одиторски доклад върху финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие с общо предназначение

Пример 1 – Одиторски доклад върху финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита обхващат *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители заедно с етичните изисквания, приложими по отношение на одита в съответната юрисдикция, като одиторът прави препратка и към двата комплекта изисквания.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и все още не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[1]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава*

[1] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

вярна и честна представа за) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС) заедно с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания и Кодекса на СМСЕС. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет[2]

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие с МСФО[3] и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които да не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността й, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по

---

[2] Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

[3] Когато отговорността на ръководството е да се изготви финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, този текст би могъл да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и чества представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава...”.

финансово отчитане на компанията.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Параграф 41(б) от настоящия МОС пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.
- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.[4]
- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

[4] Това изречение ще бъде съответно модифицирано в случаите, в които одиторът има и отговорност да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансовия отчет.

- оценяваме цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

Ние предоставяме също така на лицата, натоварени с общо управление, изявление, че сме изпълнили приложимите етични изисквания във връзка с независимостта и че ще комуникираме с тях всички взаимоотношения и други въпроси, които биха могли разумно да бъдат разглеждани като имащи отношение към независимостта ни, а когато е приложимо, и действията, предприети за елиминиране на заплахите или приложените предпазни мерки.

Сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, ние определяме тези въпроси, които са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период и които следователно са ключови одиторски въпроси. Ние описваме тези въпроси в нашия одиторски доклад, освен в случаите, в които закон или нормативна уредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос или когато, в изключително редки случаи, ние решим, че даден въпрос не следва да бъде комуникиран в нашия доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последствия от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация.

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад ще бъдат различни в зависимост от естеството на другите отговорности за докладване на одитора, предписани от местен закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти. Въпросите, адресирани от друг закон, нормативна уредба или национални одиторски стандарти (наричани „други отговорности за докладване“) следва да бъдат адресирани в рамките на този раздел, освен ако другите отговорности за докладване не адресират същите теми, както тези, представени съгласно отговорностите за докладване, изисквани от МОС като част от раздела „Доклад относно одита на финансовия отчет“. Докладването във връзка с други отговорности за докладване, което адресира същите теми, както тези, изисквани от МОС, може да бъде комбинирано (т.е., включено в раздела „Доклад относно одита на финансовия отчет“ в параграфите със съответните подходящи подзаглавия), при условие, че формулировката в одиторския доклад разграничава ясно другите отговорности за докладване от докладването, което се изисква от МОС, когато е налице такава разлика.]*

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

Пример 2 – Одиторски доклад върху консолидиран финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600).
- Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.
- *Международният етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители включва всички приложими етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно отчитане в тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.
- В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет[5]

Мнение

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компания ABC и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

[5] Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

По наше мнение, приложеният консолидиран финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) консолидираното финансово състояние на групата към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните консолидирани финансови резултати от дейността и консолидираните й парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от групата в съответствие с *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с Кодекса на СМСЕС. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на консолидирания финансов отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на консолидирания финансов отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за консолидирания финансов отчет [6]

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този консолидиран финансов отчет в съответствие с МСФО[7] и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на консолидирани финансови отчети, които да не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на консолидирания финансов отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на групата да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира групата или да преустанови дейността й, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

---

[6] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[7] Когато отговорността на ръководството е да се изготви финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, този текст би могъл да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и честа представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава...".

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на групата.

Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали консолидираният финансов отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този консолидиран финансов отчет.

Параграф 41(б) от настоящия МОС пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания в консолидирания финансов отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.
- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на групата.[8]
- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на групата да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания в консолидирания финансов отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина групата да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

[8] Това изречение ще бъде съответно модифицирано в случаите, в които одиторът има и отговорност да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на консолидирания финансов отчет.

- оценяваме цялостното представяне, структура и съдържание на консолидирания финансов отчет, включително оповестяванията, и дали консолидираният финансов отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.
- получаваме достатъчни и уместни одиторски доказателства относно финансовата информация на предприятията или стопанските дейности в рамките на групата, за да изразим мнение относно консолидирания финансов отчет. Ние носим отговорност за ръководството, надзора и извършването на одита на групата. Ние носим изключителната отговорност за нашето одиторско мнение.

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

Ние предоставяме също така на лицата, натоварени с общо управление, изявление, че сме изпълнили приложимите етични изисквания във връзка с независимостта и че ще комуникираме с тях всички взаимоотношения и други въпроси, които биха могли разумно да бъдат разглеждани като имащи отношение към независимостта ни, а когато е приложимо, и действията, предприети за елиминиране на заплахите или приложените предпазни мерки.

Сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, ние определяме тези въпроси, които са били с най-голяма значимост при одита на консолидирания финансов отчет за текущия период и които следователно са ключови одиторски въпроси. Ние описваме тези въпроси в нашия одиторски доклад, освен в случаите, в които закон или нормативна уредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос или когато, в изключително редки случаи, ние решим, че даден въпрос не следва да бъде комуникиран в нашия доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последствия от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация.

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад ще бъдат различни в зависимост от естеството на другите отговорности за докладване на одитора, предписани от местен закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти. Въпросите, адресирани от друг закон, нормативна уредба или национални одиторски стандарти (наричани „други отговорности за докладване“) следва да бъдат адресирани в рамките на този раздел, освен ако другите отговорности за докладване не адресират същите теми, както тези, представени съгласно отговорностите за докладване, изисквани от МОС като част от раздела „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“. Докладването във връзка с други отговорности за докладване, което адресира същите теми, както тези, изисквани от МОС, може да бъде комбинирано (т.е., включено в раздела „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ в параграфите със съответните подходящи подзаглавия), при условие, че формулировката в одиторския доклад разграничава ясно другите отговорности за докладване от докладването, което се изисква от МОС, когато е налице такава разлика.*]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

Пример 3 – Одиторски доклад върху финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.
- Одиторът избира да направи препратка към описанието на отговорността на одитора, включено на уебсайта на компетентен орган.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [9]

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие с МСФО[10] и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които да не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността й, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на компанията.

---

[9] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[10] Когато отговорността на ръководството е да се изготви финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, този текст би могъл да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и чества представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава..."

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Допълнително описание на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет е поместено на уебсайта на [*организация*] на адрес: [*линк към уебсайта*]. Това описание съставлява част от нашия одиторски доклад.

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

Пример 4 – Одиторски доклад върху финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие с общо предназначение

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изискван от закон или нормативна уредба. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с Общата рамка за финансово отчитане (закон XYZ) на юрисдикция X (т.е., обща рамка за финансово отчитане, обхващаща закон или нормативна уредба, разработена с цел удовлетворяване на общите нужди от финансова информация на широк кръг потребители, която обаче не е обща рамка за достоверно представяне).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от счетоводен баланс към 31 декември 20X1 г. и отчета за доходите, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет на компанията е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X.

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите

отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [11]

Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X[12] и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които да не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността й, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на компанията.

---

[11] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[12] Когато отговорността на ръководството е да се изготви финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, този текст би могъл да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и чества представа в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и за такава...".

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Параграф 41(б) от настоящия МОС пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.
- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.[13]
- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

[13] Това изречение ще бъде съответно модифицирано в случаите, в които одиторът има и отговорност да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансовия отчет.

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[Дата]

Международните одиторски стандарти™, Международните стандарти за ангажименти за изразяване на сигурност™, Международните стандарти за ангажименти за преглед™, Международните стандарти за свързани по съдържание услуги™, Международните стандарти за контрол върху качеството™, Указанията за международна одиторска практика™, Проектите за обсъждане, Документите за провеждане на консултации и други издания на СМОССИС® са публикувани и са обект на авторско право на Международната федерация на счетоводителите (МФС/IFAC®).

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 ангажименти за изразяване на сигурност, „МСАИС™", Международен стандарт за ангажименти за преглед "МСАП™", 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 © януари 2015 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.

ISBN: 978-1-60815-203-2

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 701
КОМУНИКИРАНЕ НА КЛЮЧОВИ ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1–5
Дата на влизане в сила	6
Цели	7
Определение	8
Изисквания	
Определяне на ключовите одиторски въпроси	9–10
Комуникиране на ключовите одиторски въпроси	11–16
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	17
Документация	18
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Обхват на настоящия МОС	A1–A8
Определяне на ключовите одиторски въпроси	A9–A30
Комуникиране на ключовите одиторски въпроси	A31–A59
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	A60–A63
Документация	A64

Международен одиторски стандарт (МОС) 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*, 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 отговорността на одитора да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. Целта на този МОС е да разгледа както преценката на одитора какво да комуникира в одиторския доклад, така и формата и съдържанието на тази комуникация.

2. 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. Комуникирането на ключови одиторски въпроси предоставя на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет („потребители, за които е предназначен финансовия отчет") допълнителна информация, която да им помогне да разберат тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Комуникирането на ключови одиторски въпроси може да подпомогне потребителите, за които е предназначен финансовия отчет и в разбирането на предприятието и областите на съществени преценки от страна на ръководството в одитирания финансов отчет. (Вж: параграфи А1–А4)

3. Комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад може да осигури на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, и база за допълнително ангажиране с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, във връзка с определени въпроси, отнасящи се до предприятието, одитирания финансов отчет или извършения одит.

4. Комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад става в контекста на факта, че одиторът е формирал мнение относно финансовия отчет като цяло. Комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад не представлява:

   (а) заместител на оповестяванията във финансовия отчет, които приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква ръководството да направи или които са необходими на друго основание, за да бъде постигнато достоверно представяне;

   (б) заместител на изразяването от страна на одитора на модифицирано мнение, когато това се изисква от обстоятелствата на конкретен ангажимент за одит в съответствие с МОС 705 (преработен);[1]

   (в) Заместител на докладването в съответствие с МОС 570 (преработен),[2] когато е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие; или

   (г) отделно мнение по конкретни въпроси. (Вж: параграфи А5–А8)

5. Настоящият МОС е приложим по отношение одита на пълния комплект на финансовия отчет с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия и обстоятелства, при които одиторът на друго основание реши да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. Настоящият МОС е приложим също така и когато закон или нормативна уредба изисква от одитора да

---

[1] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

[2] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*, параграфи 22–23

комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад.[3] МОС 705 (преработен) обаче забранява на одитора да комуникира ключови одиторски въпроси, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, освен ако това докладване не се изисква от закон или нормативна уредба.[4]

Дата на влизане в сила

6. Настоящият МОС е в сила по отношение на одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

Цели

7. Целите на одитора са да определи ключовите одиторски въпроси и след като формира мнение относно финансовия отчет да комуникира тези въпроси, като ги опише в одиторския доклад.

Определение

8. За целите на МОС, следният термин има значението, посочено по-долу:

   Ключови одиторски въпроси — 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.

Изисквания

Определяне на ключовите одиторски въпроси

9. Одиторът следва да определи, сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора при извършване на одита. При определяне на тези въпроси одиторът следва да вземе под внимание следното: (вж: параграфи А9–А18)

   (а) Областите с по-висок оценен риск от съществени неправилни отчитания или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен);[5] (вж: параграфи А19–А22)

   (б) Съществените одиторски преценки, отнасящи се до области от финансовия отчет, в които ръководството е направило съществени преценки, включително счетоводни приблизителни оценки, които са обект на висока степен на несигурност на приблизителното оценяване; (вж: параграфи А23–А24)

   (в) Ефекта върху одита от значими събития или сделки, възникнали или осъществени през периода. (Вж: параграфи А25–А26)

10. Одиторът следва да определи кои от въпросите, определени в съответствие с параграф 9, са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период и следователно представляват ключови одиторски въпроси. (Вж: параграфи А9–А11, А27–А30)

---

[3] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, параграфи 30–31

[4] МОС 705 (преработен), параграф 29

[5] МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*

Комуникиране на ключовите одиторски въпроси

11. Одиторът следва да опише всеки ключов одиторски въпрос, като използва подходящо подзаглавие, в самостоятелен раздел в одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси", освен в случаите, в които са приложими обстоятелствата съгласно параграф 14 или 15. Встъпителните изрази в този раздел на одиторския доклад следва да посочват, че:

    (а) ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет [за текущия период]; и

    (б) тези въпроси са разгледани в контекста на одита на финансовия отчет като цяло и формирането на одиторското мнение относно този финансов отчет, като одиторът не предоставя отделно мнение относно тези въпроси. (Вж: параграфи А31–А33)

Ключовите одиторски въпроси не са заместител на изразяването на модифицирано мнение

12. Одиторът не следва да комуникира въпрос в раздела от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси", когато от одитора би се изисквало да модифицира мнението си в съответствие с МОС 705 (преработен) в резултат на този въпрос. (Вж: параграф А5)

Описание на отделни ключови одиторски въпроси

13. Описанието на всеки ключов одиторски въпрос в раздела от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси", следва да включва препратка към свързаното с този въпрос оповестяване или оповестявания, ако има такива, във финансовия отчет и следва да разглежда: (вж: параграфи А34–А41)

    (а) защо се счита, че този въпрос е с най-голяма значимост при одита и следователно е определен като ключов одиторски въпрос; и (вж: параграфи А42–А45)

    (б) как този въпрос е разгледан при одита. (Вж: параграфи А46–А51)

Обстоятелства, при които въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, не се комуникира в одиторския доклад

14. Одиторът следва да опише в одиторския доклад всеки ключов одиторски въпрос, с изключение на случаите, в които: (вж: параграфи А53–А56)

    (а) закон или нормативна уредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос; или (вж: параграф А52)

    (б) при изключително редки обстоятелства, одиторът реши, че този въпрос не следва да бъде комуникиран в одиторския доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последствия от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация. Това не следва да е приложимо, в случай че предприятието публично е оповестило информация по този въпрос.

Взаимовръзка между описанието на ключови одиторски въпроси и други елементи, които се изисква да бъдат включени в одиторския доклад

15. Въпрос, породил модифициране на мнението в съответствие с МОС 705 (преработен), или съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен), са по своята същност ключови одиторски въпроси. При такива

обстоятелства обаче, тези въпроси не следва да се описват в раздела от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси" и изискванията съгласно параграфи 13–14 не са приложими. Вместо това одиторът следва:

(а) да докладва относно този въпрос или въпроси в съответствие с приложимия или приложимите МОС; и

(б) да включи препратка към раздела или разделите „База за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение" или „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие" в раздела „Ключови одиторски въпроси". (Вж: параграфи А6–А7)

Форма и съдържание на раздела „Ключови одиторски въпроси" при други обстоятелства

16. В случай че одиторът реши, в зависимост от фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието и одита, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани или че единствените комуникирани ключови одиторски въпроси са тези, разгледани в параграф 15, одиторът следва да включи изявление за това в отделен раздел от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси". (Вж: параграфи А57–А59)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

17. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление:

(а) тези въпроси, които одиторът е определил, че представляват ключовите одиторски въпроси; или

(б) в случай че е приложимо, в зависимост от фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието и одита, решението на одитора, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад. (Вж: параграфи А60–А63)

Документация

18. Одиторът следва да включи в одиторската документация:[6] (Вж: параграф А64)

(а) Въпросите, изисквали значително внимание от страна на одитора, определени в съответствие с параграф 9, както и логическата обосновка за решението на одитора относно това дали всеки един от тези въпроси представлява ключов одиторски въпрос в съответствие с параграф 10;

(б) Когато е приложимо, логическата обосновка за решението на одитора, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад или че единствените ключови одиторски въпроси за комуникиране са въпросите, разгледани в параграф 15; и

(в) Когато е приложимо, логическата обосновка за решението на одитора да не комуникира в одиторския доклад въпрос, определен като ключов одиторски въпрос.

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (Вж: параграф 2)

А1. Значимостта може да бъде описана като относителната важност на даден въпрос, разгледана в съответния контекст. Значимостта на даден въпрос се преценява от одитора в контекста, в който се

[6] МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11 и А6

разглежда. Значимостта може да бъде разгледана в контекста на количествени или качествени фактори, като например относителната големина, естество и ефект на въпроса и изразения интерес от страна на потребители, за които е предназначен финансовия отчет или получатели. Това включва обективен анализ на фактите и обстоятелствата, включително естеството и обхвата на комуникацията с лицата, натоварени с общо управление.

A2. Потребителите на финансови отчети изразиха интерес към тези въпроси, по които одиторът е имал най-активен диалог с лицата, натоварени с общо управление, като част от двустранната комуникация, изисквана от МОС 260 (преработен)[7] и призоваха за допълнителна прозрачност по отношение на тези комуникации. Така например, потребителите проявиха особен интерес към това да разберат съществените преценки, направени от одитора при формиране на мнението относно финансовия отчет като цяло, тъй като те често се отнасят до областите на съществени преценки от страна на ръководството при изготвяне на финансовия отчет.

A3. Изискването одиторът да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад може също така да подобри комуникацията между одитора и лицата, натоварени с общо управление във връзка с тези въпроси и да заостри вниманието на ръководството и лицата, натоварени с общо управление към оповестяванията във финансовия отчет, към които се правят препратки в одиторския доклад.

A4. МОС 320[8] пояснява, че е разумно одиторът да предположи, че потребителите на финансови отчети:

(а) притежават разумни познания за бизнес и стопански дейности и по счетоводство, както 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 при определени 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.

Поради това, че одиторският доклад съпътства одитирания финансов отчет, счита се, че потребителите на одиторския доклад са същите, както потребителите, за които е предназначен финансовия отчет.

Взаимовръзка между ключовите одиторски въпроси, одиторското мнение и други елементи на одиторския доклад (Вж: параграфи 4, 12, 15)

A5. МОС 700 (преработен) установява изисквания и предоставя насоки във връзка с формирането на мнение относно финансовия отчет.[9] Комуникирането на ключови одиторски въпроси не е заместител на оповестяванията във финансовия отчет, които приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква ръководството да направи или които са необходими на друго основание за постигането на достоверно представяне. МОС 705 (преработен) разглежда обстоятелствата, при които одиторът

---

[7] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*

[8] МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*, параграф 4

[9] МОС 700 (преработен), параграфи 10–15 и A1–A15

достига до заключение, че е налице съществено неправилно отчитане, отнасящо се до уместността или адекватността на оповестяванията във финансовия отчет.[10]

A6. Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение в съответствие с МОС 705 (преработен), представянето на описание на въпроса, породил модифицираното мнение, в раздела „База за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение", спомага за повишаване разбирането на потребители, за които е предназначен финансовия отчет и за идентифициране на такива обстоятелства, когато те възникват. Следователно отделянето на комуникацията на този въпрос от останалите ключови одиторски въпроси, описани в раздела „Ключови одиторски въпроси", придава на този въпрос подходящата значимост в одиторския доклад (вж. параграф 15). Приложението в МОС 705 (преработен) включва примери за илюстрация относно това как се засяга встъпителното изразяване в раздела „Ключови одиторски въпроси", когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение и други ключови одиторски въпроси са комуникирани в одиторския доклад. Параграф А58 от настоящия МОС илюстрира как се представя разделът „Ключови одиторски въпроси", когато одиторът е решил, че няма други ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад, освен въпросите, разгледани в раздела на одиторски доклад, озаглавен „База за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение" или в раздела „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие".

A7. Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение, комуникирането на други ключови одиторски въпроси ще продължи да е уместно, с цел повишаване разбирането на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, за одита, и следователно изискванията за определяне на ключовите одиторски въпроси ще бъдат приложими. Доколкото обаче отрицателно мнение се изразява при обстоятелства, когато одиторът е достигнал до заключение, че неправилните отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са както съществени, така и всеобхватни, за финансовия отчет:[11]

- в зависимост от значимостта на въпроса(ите), породил(и) отрицателното мнение, одиторът може да реши, че никакви други въпроси не представляват ключови одиторски въпроси. При такива обстоятелства е приложимо изискването, съдържащо се в параграф 15 (вж. параграф А58).
- в случай че бъде решено, че един или повече въпроси, освен въпроса(ите), породил(и) отрицателното мнение, представляват ключови одиторски въпроси, особено важно е описанието на тези други ключови одиторски въпроси да не навежда на мисълта, че финансовият отчет като цяло е по-достоверен по отношение на тези въпроси, отколкото би било уместно при конкретните обстоятелства с оглед на отрицателното мнение (вж. параграф А47).

A8. МОС 706 (преработен)[12] установява механизми за одиторите на финансови отчети на всички предприятия да включват в одиторския доклад, когато одиторът прецени, че това е необходимо, допълнителна комуникация чрез използването на параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси. В такива случаи тези параграфи се представят отделно от раздела в одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси". Когато даден въпрос бъде определен като ключов одиторски въпрос, използването на такива параграфи не е заместител на описанието на отделния ключов одиторски въпрос в съответствие с параграф 13.[13] МОС 706 (преработен) предоставя

---

[10] Вж. параграф А7 от МОС 705 (преработен)

[11] МОС 705 (преработен), параграф 8

[12] МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*

[13] Вж. параграфи 8(б) и 10(б) от МОС 706 (преработен)

допълнителни насоки относно взаимовръзката между ключовите одиторски въпроси и параграфите за обръщане на внимание в съответствие с този МОС.[14]

Определяне на ключовите одиторски въпроси (Вж: параграфи 9–10)

A9. Процесът на вземане на решение от одитора при определяне на ключовите одиторски въпроси се разработва с цел да подбере малък брой въпроси сред тези, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, въз основа на преценката на одитора относно това кои въпроси са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период.

A10. Определянето от страна на одитора на ключовите одиторски въпроси се ограничава до тези въпроси с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период дори когато се представят сравнителни финансови отчети (т.е. дори когато одиторското мнение се отнася до всеки един период, който е представен във финансовия отчет).[15]

A11. Независимо от това, че одиторът определя ключовите одиторски въпроси по отношение одита на финансовия отчет за текущия период и че настоящият МОС не изисква одиторът да актуализира ключови одиторски въпроси, включени в одиторския доклад за предходен период, може да е целесъобразно одиторът да вземе под внимание дали въпрос, който е бил ключов одиторски въпрос при одита на финансовия отчет за предходния период продължава да бъде ключов одиторски въпрос и при одита на финансовия отчет за текущия период.

---

[14] МОС 706 (преработен), параграфи А1–А3

[15] Вж. МОС 710, *Сравнителна информация—съответстващи данни и сравнителни финансови отчети*

Въпроси, изисквали значително внимание от страна на одитора (Вж: параграф 9)

A12. Концепцията за значително внимание от страна на одитора отчита това, че одитът се базира на риска и се фокусира върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, разработването и изпълнението на одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаването на одиторски доказателства, които са достатъчни и уместни, така че да осигурят база за одиторското мнение. По отношение на конкретно салдо по сметка, клас сделки или операции или оповестяване, колкото по-висок е оценният риск от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, често в толкова по-голяма степен се използва преценка при планиране и изпълнение на одиторските процедури и оценяване на резултатите от тях. При разработване на допълнителни одиторски процедури, от одитора се изисква да получи толкова по-убедителни одиторски доказателства, колкото по-високо одиторът е оценил съответния риск.[16] Когато получава по-убедителни одиторски доказателства поради оценен като по-висок риск, одиторът може да увеличи количеството на доказателствата или да получи доказателства, които са по-уместни или по-надеждни, например, като постави по-голямо ударение върху получаването на доказателства от трети страни или като получи потвърждаващи доказателства от няколко независими източника.[17]

A13. Съответно, въпроси, които поставят предизвикателства пред одитора при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства или поставят предизвикателства пред одитора при формирането на мнение относно финансовия отчет може да са особено уместни, когато одиторът определя ключовите одиторски въпроси.

A14. Областите на значително внимание от страна на одитора често се отнасят до области на финансовия отчет, които са сложни или свързани със съществени преценки от страна на ръководството и поради това често предполагат трудни или сложни преценки от страна на одитора. На свой ред, това често оказва влияние върху цялостната одиторска стратегия, разпределението на ресурсите и степента на одиторското усилие във връзка с тези въпроси. Тези ефекти може да включват например, степента на участие на старшия персонал в ангажимента за одит или участието на експерт на одитора или на лица с експертни знания и умения в специфична област на счетоводното отчитане или одита, независимо дали ангажирани или наети от фирмата да разгледат тези области.

A15. Различни МОС изискват специфични комуникации, които може да се отнасят до области на значително внимание от страна на одитора, с лицата, натоварени с общо управление, и с други лица. Така например:

- МОС 260 (преработен) изисква одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, съществените трудности, ако има такива, изпитани по време на одита.[18] МОС отчитат евентуалните трудности, например във връзка с/със:
  - сделки със свързани лица,[19] в частност ограниченията върху способността на одитора да получи одиторски доказателства, че всички останали аспекти на сделката със свързани лица (освен цената) са еквивалентни на тези при сходна сделка между независими лица.
  - ограниченията върху одита на група, например, когато достъпът до информация на екипа по ангажимента за групата може да е ограничен.[20]

---

[16] МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, параграф 7(б)

[17] МОС 330, параграф A19

[18] МОС 260 (преработен), параграфи 16(б) и A21

[19] МОС 550, *Свързани лица*, параграф A42

- МОС 220 установява изисквания за съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с провеждането на подходящи консултации по трудни или спорни въпроси.[21] Така например, възможно е одиторът да се е консултирал с други лица в рамките на фирмата или извън нея по съществен технически въпрос, което може да е индикация, че този въпрос представлява ключов одиторски въпрос. От съдружника, отговорен за ангажимента се изисква също така да обсъжда, наред с останалото, съществени въпроси, възникващи по време на ангажимента за одит, с лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента.[22]

Съображения при определяне на тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора (Вж: параграф 9)

A16. Одиторът може да си изгради предварително становище на етапа на планиране относно области, които вероятно ще бъдат области на значително одиторско внимание при одита и следователно може да са ключови одиторски въпроси. Одиторът може да комуникира тези области с лицата, натоварени с общо управление, когато обсъжда планирания обхват и време на изпълнение на одита в съответствие с МОС 260 (преработен). Одиторът обаче определя ключовите одиторски въпроси на базата на резултатите от одита или на доказателствата, получени в течение на целия одит.

A17. Параграф 9 включва конкретни съображения, които е необходимо одиторът да вземе под внимание, когато определя тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора. Тези съображения се фокусират върху естеството на въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, които често са свързани с въпроси, оповестени във финансовия отчет и са предвидени да отразят областите от одита на финансовия отчет, които е възможно да са от особен интерес за потребителите. Фактът, че вземането под внимание на тези съображения представлява изискване, няма за цел да наведе на мисълта, че свързаните с тях въпроси винаги представляват ключови одиторски въпроси; по-скоро, въпросите, свързани с тези конкретни съображения ще представляват ключови одиторски въпроси само ако бъде определено, че те са с най-голяма значимост при одита в съответствие с параграф 10. Доколкото е възможно съображенията да са взаимосвързани (например, въпросите, отнасящи се до обстоятелствата, описани в параграфи 9(б)-(в), могат да бъдат идентифицирани и като съществени рискове), приложимостта на повече от едно съображения спрямо конкретен въпрос, комуникиран с лицата, натоварени с общо управление, може да повиши вероятността одиторът да идентифицира този въпрос като ключов одиторски въпрос.

A18. В допълнение към въпросите, отнасящи се до конкретните съображения, които се изисква да бъдат взети под внимание съгласно параграф 9, може да има и други въпроси, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, които са изисквали значително внимание от страна на одитора и които следователно могат да бъдат определени като ключови одиторски въпроси в съответствие с параграф 10. Възможно е тези въпроси да включват, например, въпроси, имащи отношение към извършения одит, които може да не се изисква да бъдат оповестявани във финансовия отчет. Така например, внедряването на нова ИТ система (или съществени промени в съществуваща ИТ система) по време на периода може да е област на значително внимание от страна на одитора, особено ако тази промяна е оказала съществен ефект върху цялостната одиторска стратегия, възприета от одитора, или е била свързана със съществен риск (например, промени в системата, засягащи признаването на приходи).

---

[20] МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, параграф 49(г)

[21] МОС 220, *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*, параграф 18

[22] МОС 220, параграф 19

Области с по-висок оценен риск от съществени неправилни отчитания или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен) (Вж: параграф 9(а))

A19. МОС 260 (преработен) изисква одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо управление относно съществените рискове, идентифицирани от одитора.[23] Параграф А13 от МОС 260 (преработен) пояснява, че одиторът може също така да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, как планира да разгледа областите с по-високи оценени рискове от съществени неправилни отчитания.

A20. МОС 315 (преработен) дефинира съществения риск като идентифициран и оценен риск от съществени неправилни отчитания, който по преценка на одитора изисква специално обмисляне при одита. Областите на съществени преценки от страна на ръководството и съществени необичайни сделки или операции често могат да бъдат идентифицирани като съществени рискове. Следователно съществените рискове са често области, които изискват значително внимание от страна на одитора.

A21. Случаят обаче може да не е такъв при всички съществени рискове. Така например, МОС 240 предполага, че при признаването на приходи съществуват рискове от измама и изисква одиторът да третира тези оценени рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, като съществени рискове.[24] Наред с това, МОС 240 посочва, че поради непредсказуемия начин, по който ръководството може да пренебрегне и заобиколи контролите, това представлява риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, и поради това представлява съществен риск.[25] В зависимост от естеството си, тези рискове може да не изискват значително внимание от страна на одитора и следователно няма да бъдат взети под внимание, когато одиторът определя ключовите одиторски въпроси в съответствие с параграф 10.

A22. МОС 315 (преработен) обяснява, че оценката на одитора за рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност може да се промени в процеса на одита с получаването на допълнителни одиторски доказателства.[26] Преразглеждането на оценката за риска от страна на одитора и повторното оценяване на планираните одиторски процедури по отношение на конкретна област на финансовия отчет (т.е. съществена промяна в одиторския подход, например, ако оценката за риска от страна на одитора е базирана на очакването, че определени контроли функционират ефективно, а одиторът получава одиторски доказателства, че те не са функционирали ефективно в течение на целия одиторски период, особено в област с по-висок оценен риск от съществени неправилни отчитания) може да доведе до това дадена област да бъде определена като такава, която изисква значително внимание от страна на одитора.

Съществени одиторски преценки, отнасящи се до области от финансовия отчет, в които ръководството е направило съществени преценки, включително счетоводни приблизителни оценки, които са обект на висока степен на несигурност на приблизителното оценяване (Вж: параграф 9(б))

A23. МОС 260 (преработен) изисква одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, виждания си относно съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително счетоводната политика, приблизителните счетоводни оценки и оповестяванията във финансовия отчет.[27] В много случаи това се отнася до критично важни счетоводни приблизителни

---

[23] МОС 260 (преработен), параграф 15

[24] МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*, параграфи 27–28

[25] МОС 240, параграф 32

[26] МОС 315 (преработен), параграф 31

[27] МОС 260 (преработен), параграф 16(а)

оценки и свързаните с тях оповестявания, които вероятно са области на значително внимание от страна на одитора, а могат да бъдат идентифицирани също и като съществени рискове.

A24. Потребителите на финансови отчети обаче подчертават своя интерес към счетоводните приблизителни оценки, които са обект на висока степен на несигурност на приблизителното оценяване (виж МОС 540 (преработен),[28] които може да не са били определени като представляващи съществени рискове. Наред с останалото, тези приблизителни оценки зависят в голяма степен от преценката на ръководството и често са най-сложните области на финансовия отчет, като може да изискват участието както на експерт на ръководството, така и на експерт на одитора. Потребителите подчертават също, че счетоводните политики, които имат съществен ефект върху финансовия отчет (както и съществените промени в тези политики) са важни за тяхното разбиране относно финансовия отчет, особено при обстоятелства, когато практиките на предприятието не съответстват на практиките на други предприятия в съответния отрасъл.

Ефект върху одита от значими събития или сделки, възникнали или осъществени през периода (Вж: параграф 9(в))

A25. Събития или сделки, които имат съществен ефект върху финансовия отчет или одита може да са области на повишено внимание от страна на одитора и може да са идентифицирани като съществени рискове. Така например, одиторът може да е провел на различни етапи от одита подробни обсъждания с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, относно ефекта върху финансовия отчет от съществени сделки или операции със свързани лица или съществени сделки или операции, които са извън обичайния ход на стопанска дейност на предприятието или които изглеждат необичайни по други причини.[29] Възможно е ръководството да е направило трудни или сложни преценки във връзка с признаването, оценяването, представянето или оповестяването на такива сделки и операции, което може да е имало съществен ефект върху цялостната одиторска стратегия.

A26. Съществени икономически, счетоводни, регулаторни, отраслови или други събития, които оказват влияние върху предположенията или преценките на ръководството, могат да повлияят също и върху цялостния подход на одитора спрямо одита и да доведат до въпрос, изискващ значително внимание от страна на одитора.

Въпроси с най-голяма значимост (Вж: параграф 10)

A27. Въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора, може да са довели също и до съществено взаимодействие с лицата, натоварени с общо управление. Естеството и обхватът на комуникациите по тези въпроси с лицата, натоварени с общо управление, често предоставят индикация относно това кои въпроси са с най-голяма значимост при одита. Така например, одиторът може да е провел по-задълбочени, чести или активни взаимодействия с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с по-трудни или сложни въпроси, като например прилагането на значимите счетоводни политики, които са били обект на съществена преценка от страна на одитора или ръководството.

A28. Концепцията за въпросите с най-голяма значимост се прилага в контекста на предприятието и на извършения одит. Така, определянето и комуникирането на ключови одиторски въпроси е предвидено да идентифицира въпроси, специфични за одита, и да включва извършването на преценка относно тяхната важност в сравнение с други въпроси при одита.

---

[28] Вж. параграфи 16–17 от МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*.

[29] Вж. параграфи 16(а), 16(в) и А22 и Приложение 2 от МОС 260 (преработен).

A29. Други съображения, които е възможно да имат отношение към определянето на относителната значимост на даден въпрос, комуникиран с лицата, натоварени с общо управление, и дали този въпрос представлява ключов одиторски въпрос, включват:

- важността на въпроса за разбирането на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, на финансовия отчет като цяло, в частност, неговата същественост за финансовия отчет;
- естеството на съответната счетоводна политика по отношение на въпроса или сложността и субективността, свързани с избора от страна на ръководството на подходяща политика в сравнение с други предприятия в рамките на същия отрасъл;
- естеството и нивото на същественост, в количествено или качествено отношение, на свързаните с въпроса коригирани и натрупани некоригирани неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка, ако има такива;
- естеството и обхвата на одиторското усилие, необходимо за разглеждане на въпроса, включително:
  - степента на специализираните умения и познания, необходими за прилагане на одиторските процедури за разглеждане на въпроса или оценяване на резултатите от тези процедури, ако има такива;
  - естеството на консултациите по този въпрос, проведени извън екипа по ангажимента;
- естеството и тежестта на трудностите при прилагане на одиторските процедури, оценяване на резултатите от тези процедури и получаването на уместни и надеждни доказателства, върху които да се базира одиторското мнение, в частност, когато преценките на одитора стават по-субективни;
- сериозността на идентифицирани във връзка с този въпрос недостатъци на контрола;
- дали въпросът засяга няколко отделни, но свързани помежду си, одиторски съображения. Така например, възможно е дългосрочните договори да изискват значително внимание от страна на одитора по отношение признаването на приходи, съдебни производства и други условности, както и да имат ефект върху други счетоводни приблизителни оценки.

A30. Определянето кои и колко от тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора, са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период, е въпрос на професионална преценка. Влияние върху броя на ключовите одиторски въпроси, които да бъдат включени в одиторския доклад, може да окажат големината и сложността на предприятието, естеството на неговия бизнес и средата, в която то функционира, както и фактите и обстоятелствата на ангажимента за одит. Като цяло, колкото по-голям е броят на въпросите, които са определени първоначално като ключови одиторски въпроси, толкова в по-голяма степен може да е необходимо одиторът да преосмисля дали всеки един от тези въпроси отговаря на дефиницията за ключов одиторски въпрос. Възможно е прекалено дългите списъци с ключови одиторски въпроси да влязат в противоречие с идеята тези въпроси да са въпросите с най-голяма значимост при одита.

Комуникиране на ключовите одиторски въпроси

Самостоятелен раздел „Ключови одиторски въпроси" в одиторския доклад (Вж: параграф 11)

A31. Поместването на самостоятелния раздел „Ключови одиторски въпроси" в близост до одиторското мнение може да отреди важно място на тази информация и да потвърди възприемането от

потребителите, за които е предназначен финансовия отчет на информацията, специфична за конкретния ангажимент, като стойностна.

A32. Редът на представяне на отделните въпроси в рамките на раздела „Ключови одиторски въпроси" е въпрос на професионална преценка. Така например, тази информация може да бъде структурирана по реда на относителната важност, на базата на преценката на одитора, или може да съответства на начина, по който въпросите са оповестени във финансовия отчет. Изискването в параграф 11 за включване на подзаглавия има за цел да диференцира въпросите допълнително.

A33. Когато е представена сравнителна финансова информация, встъпителния език в раздела „Ключови одиторски въпроси" е съобразен така, че да привличат вниманието към факта, че описаните ключови одиторски въпроси се отнасят единствено до одита на финансовия отчет за текущия период, като е възможно да посочва конкретния период, обхванат от този финансов отчет (например, „за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г.").

Описание на отделни ключови одиторски въпроси (Вж: параграф 13)

A34. Адекватността на описанието на даден ключов одиторски въпрос е въпрос на професионална преценка. Описанието на ключов одиторски въпрос има за цел да предостави кратко и балансирано обяснение, което да даде възможност на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет да разберат причините, поради които този въпрос е въпрос с най-голяма значимост при одита и как той е бил разгледан при одита. Ограничаване използването на одиторски термини със силно изразен технически характер също спомага за предоставяне на възможност на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, които не разполагат с разумни познания за одита, да разберат основанието за акцента, който одиторът поставя върху конкретни въпроси по време на одита. Естеството и обхватът на предоставяната от одитора информация са замислени така, че информацията да е балансирана в контекста на отговорностите на съответните страни (т.е. одиторът да предоставя полезна информация в сбит и разбираем вид, като същевременно не се превръща неправомерно в страна, предоставяща първоначална информация относно предприятието.

A35. Първоначална информация е всяка информация относно предприятието, която не е огласена публично по друг начин от предприятието (например, не е била включена във финансовия отчет или в друга информация, достъпна към датата на одиторския доклад, или разгледана в други устни или писмени комуникации от страна на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, като например, предварително огласяване на финансова информация или брифинг за инвеститорите). Отговорност за тази информация носи ръководството на предприятието и лицата, натоварени с общо управление.

A36. Целесъобразно е одиторът да се стреми да избягва описването на ключов одиторски въпрос, предоставяйки неправомерно първоначална информация относно предприятието. Описанието на ключов одиторски въпрос обикновено не представлява само по себе си първоначална информация относно предприятието, тъй като описва въпроса в контекста на одита. Одиторът обаче може да счете за необходимо да включи допълнителна информация, за да обясни защо въпросът е счетен за въпрос с най-голяма значимост при одита и поради това определен като ключов одиторски въпрос и как този въпрос е бил разгледан при одита, при условие че закон или нормативна уредба не възпрепятства оповестяването на тази информация. Когато одиторът реши, че тази информация е необходима, одиторът може да насърчи ръководството или лицата, натоварени с общо управление, да оповестят допълнителна информация, вместо одиторът да предоставя първоначална информация в одиторския доклад.

A37. Ръководството или лицата, натоварени с общо управление, могат да решат да включат нови или разширени оповестявания във връзка с ключов одиторски въпрос във финансовия отчет или на друго място в годишния доклад, в светлината на факта, че този въпрос ще бъде комуникиран в одиторския доклад. Тези нови или разширени оповестявания могат да бъдат включени, например, за да предоставят по-ясна информация относно чувствителността на ключови предположения, използвани в счетоводните приблизителни оценки, или основанието на предприятието за определена счетоводна практика или политика при наличието на приемливи алтернативи съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане.

A38. МОС 720 (преработен) дефинира термина годишен доклад и пояснява, че документи като доклад на ръководството, коментар на ръководството, или оперативен и финансов преглед или други сходни доклади от лицата, натоварени с общо управление (например, доклад на директорите), изявление на председателя, изявление за корпоративно управление; или доклади за вътрешния контрол и оценката на риска може да съставляват част от годишния доклад.[30] МОС 720 (преработен) адресира отговорностите, отнасящи се до другата информация , включена в годишния доклад. Макар одиторското мнение относно финансовия отчет да не обхваща другата информация, одиторът може да вземе под внимание тази информация, както и други публично достъпни комуникации от предприятието или други заслужаващи доверие източници, при формулиране описанието на ключов одиторски въпрос.

A39. Одиторската документация, изготвена по време на одита, също може да е от полза на одитора при формулиране описанието на ключов одиторски въпрос. Така например, писмените комуникации или документираните от одитора устни комуникации с лицата, натоварени с общо управление, както и друга одиторска документация, предоставят полезна база за комуникацията от страна на одитора в одиторския доклад. Това е така, защото одиторската документация в съответствие с МОС 230 има за цел да разгледа съществените въпроси, възникващи по време на одита, достигнатите във връзка с тях заключения, както и съществените професионални преценки, направени при достигане до тези заключения, и служи като писмена следа за естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените одиторски процедури, резултатите от тези процедури, както и получените одиторски доказателства. Тази документация може да помогне на одитора при разработване на описание на ключови одиторски въпроси, което да обясни значимостта на въпроса, както и при прилагане на изискването съгласно параграф 18.

Препратка към мястото във финансовия отчет, където е оповестен въпросът (Вж: параграф 13)

A40. Параграф 13(а)-(б) изисква описанието на всеки ключов одиторски въпрос да разгледа причините, поради които одиторът счита въпроса като такъв с най-голяма значимост при одита и начина, по който този въпрос е бил разгледан при одита. Съответно, описанието на ключовите одиторски въпроси не е просто повторение на това, което е оповестено във финансовия отчет. Препратката обаче към свързаните с въпроса оповестявания дава възможност на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, да разберат допълнително как ръководството е разгледало въпроса при изготвянето на финансовия отчет.

A41. В допълнение към препратката към свързаното с въпроса оповестяване или оповестявания, одиторът може да привлече вниманието към ключови аспекти на тези оповестявания. Обемът на оповестяванията от страна на ръководството относно конкретни аспекти или фактори във връзка с начина, по който даден въпрос оказва влияние върху финансовия отчет за текущия период, може да

[30] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*, параграфи 12(а) и А1-А3.

помогне на одитора при заостряне на вниманието върху конкретни аспекти на начина, по който този въпрос е разгледан при одита, така че потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, да могат да разберат защо този въпрос представлява ключов одиторски въпрос. Така например:

- Когато предприятието включва аргументирано и пълно оповестяване относно счетоводните приблизителни оценки, одиторът може да привлече вниманието към оповестяването на ключовите предположения, оповестяването на диапазона от възможни резултати, както и други качествени и количествени оповестявания, свързани с ключовите източници на несигурност на приблизителното оценяване или критично важни счетоводни приблизителни оценки, като част от адресиране на причините, поради които въпросът е такъв с най-голяма значимост при одита и начина, по който този въпрос е бил разгледан при одита.
- Когато одиторът достигне до заключение в съответствие с МОС 570 (преработен), че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът може, независимо от това, да определи, че един или повече въпроси, свързани с това заключение, произтичащо от усилията по време на работата на одитора съгласно МОС 570 (преработен), представляват ключови одиторски въпроси. При такива обстоятелства, описанието от страна на одитора на тези ключови одиторски въпроси в одиторския доклад би могло да включва аспекти на идентифицираните събития или условия, оповестени във финансовия отчет, например, съществени оперативни загуби, налични кредитни споразумения и възможности за рефинансиране на задължения, или неизпълнение на условията на договори за кредит, както и свързаните с това смекчаващи фактори.[31]

Защо одиторът е счел въпроса за такъв с най-голяма значимост при одита (Вж: параграф 13(а))

A42. Описанието на ключов одиторски въпрос в одиторския доклад има за цел да предостави задълбочена информация относно това защо този въпрос е определен като ключов одиторски въпрос. Съответно, изискванията в параграфи 9–10 и материалът за приложение в параграфи А12–А29, отнасящи се до определянето на ключовите одиторски въпроси, може да помогнат на одитора при обмисляне на начина, по който тези въпроси да бъдат комуникирани в одиторския доклад. Така например, обясняването на факторите, които са накарали одитора да достигне до заключение, че определен въпрос е изисквал значително внимание от страна на одитора и е бил с най-голяма значимост при одита, вероятно ще представлява интерес за потребителите, за които е предназначен финансовия отчет.

A43. Уместността на информацията за потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, представлява съображение, което одиторът да вземе под внимание при определяне какво да включи в описанието на ключовия одиторски въпрос. Това може да включва въпроса дали описанието би дало възможност за по-добро разбиране на одита и одиторските преценки.

A44. Прякото обвързването на даден въпрос със специфичните обстоятелства, отнасящи се до предприятието, може също да спомогне за свеждането до минимум на потенциалната възможност тези описания да станат с течение на времето прекалено стандартизирани и не толкова полезни. Така например, някои въпроси може да бъдат определени като ключови одиторски въпроси в конкретен отрасъл при редица предприятия поради обстоятелствата, свързани с този отрасъл или обусловената сложност при финансовото отчитане. Когато описва защо е счел даден въпрос като такъв с най-голяма

[31] Вж. параграф А3 от МОС 570 (преработен).

значимост, може да е целесъобразно одиторът да открои аспекти, специфични за предприятието (например, обстоятелства, които са оказали влияние върху лежащите в основата преценки, направени във финансовия отчет за текущия период), за да направи описанието по-уместно за потребителите, за които е предназначен финансовия отчет. Това може да е важно и при описването на ключов одиторски въпрос, който повторно възниква в различни периоди.

A45. Описанието може да прави също така и препратка към основните съображения, които са накарали одитора, при конкретните обстоятелства на одита, да определи, че даден въпрос е с най-голяма значимост, например:

- икономически условия, които са оказали влияние върху способността на одитора да получи одиторски доказателства, например неликвидни пазари за определени финансови инструменти;
- нови или нововъзникващи счетоводни политики, например специфични за предприятието или специфични за отрасъла въпроси, по които екипът за ангажимента е провел консултации в рамките на фирмата;
- промени в стратегията или бизнес модела на предприятието, които са имали съществен ефект върху финансовия отчет.

Как въпросът е бил разгледан при одита (Вж: параграф 13(б))

A46. Необходимите подробности, които да бъдат предоставени в одиторския доклад, за да се опише как даден ключов одиторски въпрос е бил разгледан при одита, е въпрос на професионална преценка. В съответствие с параграф 13(б), одиторът може да опише:

- аспекти на одиторския отговор или подход, които в най-голяма степен имат отношение към въпроса, или са специфични за оценения риск от съществени неправилни отчитания;
- кратък преглед на изпълнените процедури;
- посочване на резултата от одиторските процедури; или
- ключови констатации по отношение на този въпрос,

или някаква комбинация от тези елементи.

Възможно е закон или нормативна уредба или национални одиторски стандарти да предписват конкретна форма или съдържание на описанието на ключов одиторски въпрос или да посочват конкретно включването на един или повече от тези елементи.

A47. За да могат потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, да разберат значимостта на ключов одиторски въпрос в контекста на одита на финансовия отчет като цяло, както и взаимовръзката между ключовите одиторски въпроси и други елементи на одиторския доклад, включително одиторското мнение, може да е необходимо да се внимава, така че изразите, използвани в описанието на ключовия одиторски въпрос:

- да не навеждат на мисълта, че въпросът не е бил подходящо разрешен от одитора при формиране на мнение относно финансовия отчет;
- пряко да обвързват въпроса със специфичните обстоятелства, отнасящи се до предприятието, като същевременно избягват еднотипни или стандартни изрази;
- да вземат под внимание как въпросът е разгледан в свързаното с него оповестяване или оповестявания във финансовия отчет, ако има такива;

- да не съдържат или подсказват самостоятелни мнения относно отделни елементи от финансовия отчет.

A48. Описанието на аспекти от одиторския отговор или подход спрямо даден въпрос, особено когато одиторският подход е изисквал значително адаптиране към фактите и обстоятелствата, отнасящи се до предприятието, може да помогне на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, да разберат необичайните обстоятелства и съществената одиторска преценка, необходима, за да бъде разгледан рискът от съществени неправилни отчитания. Наред с това, одиторският подход в конкретен период може да е повлиян от специфични за съответното предприятие обстоятелства, икономически условия или процеси в отрасъла. Може да е целесъобразно също така одиторът да направи препратка към естеството и обхвата на комуникациите с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с този въпрос.

A49. Така например, при описание на одиторския подход спрямо счетоводна приблизителна оценка, която е идентифицирана като отличаваща се с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване, например оценяване на сложни финансови инструменти, одиторът може да привлече внимание към факта, че е наел или ангажирал експерт на одитора. Такова позоваване на използването на експерт на одитора не намалява отговорността на одитора по отношение мнението относно финансовия отчет и поради това не е в противоречие с параграфи 14–15 от МОС 620.[32]

A50. Възможно е да са налице определени предизвикателства при описанието на одиторските процедури, особено в сложни, изискващи преценка, области на одита. По-специално, може да е трудно изпълнените процедури да бъдат обобщени по един сбит начин, който да комуникира адекватно естеството и обхвата на процедурите на одитора в отговор на оценения риск от съществени неправилни отчитания и използваните съществени одиторски преценки. Независимо от това, одиторът може да счете за необходимо да опише определени изпълнени процедури, за да комуникира начина, по който въпросът е бил разгледан при одита. В типичния случай това описание може да бъде в обобщен вид, а не да включва подробно описание на процедурите.

A51. Съгласно отбелязаното в параграф A46, одиторът може да посочи в описанието на ключовия одиторски въпрос в одиторския доклад и резултата от одиторския отговор. В случай че това бъде направено обаче, необходимо е да се прояви внимание, за да се избегне възможността одиторът да остави впечатление, че описанието предава самостоятелно мнение относно отделен ключов одиторски въпрос или че по някакъв начин може да постави под съмнение одиторското мнение относно финансовия отчет като цяло.

Обстоятелства, при които въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, не се комуникира в одиторския доклад (Вж: параграф 14)

A52. Възможно е закон или нормативна уредба да възпрепятства публичното оповестяване от страна на ръководството или на одитора на информация относно конкретен въпрос, определен за ключов одиторски въпрос. Така например, закон или нормативна уредба може изрично да забранява всякаква публична комуникация, която би могла да навреди на разследване от страна на компетентен орган във връзка с действително или подозирано незаконно действие (например, въпроси, които са свързани, или видимо изглеждат свързани, с пране на пари).

A53. Както е посочено в параграф 14(б), изключително рядко въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, няма да бъде комуникиран в одиторския доклад. Причината за това е, че се предполага, че е

---

[32] МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*

налице полза от гледна точка на обществения интерес от осигуряването на по-голяма прозрачност относно одита по отношение на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет. Съответно, преценката да не се комуникира ключов одиторски въпрос е целесъобразна единствено в случаите, когато неблагоприятните последствия за предприятието или обществеността в резултат на тази комуникация се разглеждат като толкова съществени, че би могло разумно да се очаква те да надвишат ползите от гледна точка на обществения интерес от комуникирането във връзка с този въпрос.

A54. Решението да не се комуникира ключов одиторски въпрос взема под внимание фактите и обстоятелствата, свързани с този въпрос. Комуникацията с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, помага на одитора да разбере вижданията на ръководството относно значимостта на неблагоприятните последствия, които биха могли да произтекат в резултат на комуникирането във връзка с даден въпрос. По-конкретно, комуникацията с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, съдейства за осигуряване информация за преценката на одитора, когато определя дали да комуникира въпроса, като:

- помага на одитора да разбере защо въпросът не е бил публично оповестен от предприятието (например, ако закон, нормативна уредба или определени общи рамки за финансово отчитане разрешават отложено оповестяване или неоповестяване на въпроса), както и вижданията на ръководството относно неблагоприятните последствия, ако има такива, от оповестяването. Ръководството може да привлече вниманието към определени аспекти в закон или нормативна уредба или други авторитетни източници, които може да са уместни при разглеждането на неблагоприятните последствия (например, възможно е тези аспекти да включват нанасянето на вреда по отношение на търговските преговори или конкурентоспособността на предприятието). Вижданията на ръководството за неблагоприятните последствия обаче, сами по себе си не намаляват необходимостта одиторът да реши дали би могло разумно да се очаква неблагоприятните последствия да надвишат ползите от гледна точка на обществения интерес от комуникацията в съответствие с параграф 14(б);
- привлича вниманието към това дали е имало комуникации по въпроса с компетентни регулаторни органи, органи по правоприлагането или надзорни органи, в частност дали такива обсъждания изглежда да подкрепят твърдението на ръководството за причините, поради които публичното оповестяване във връзка с този въпрос не е целесъобразно;
- дава възможност на одитора, когато това е целесъобразно, да насърчи ръководството и лицата, натоварени с общо управление, да направят публични оповестявания на уместна информация за въпроса. В частност, това може да е възможно, ако опасенията на ръководството и лицата, натоварени с общо управление във връзка с комуникирането са ограничени до конкретни аспекти, отнасящи се до въпроса, така че е възможно определена информация относно този въпрос да е по-малко чувствителна и да може да бъде комуникирана.

Одиторът може да счете за необходимо също така да получи писмени изявления от ръководството относно това защо публичното оповестяване на информация във връзка с въпроса не е целесъобразно, включително виждането на ръководството относно значимостта на неблагоприятните последствия, които биха могли да произтекат от тази комуникация.

A55. Може да е необходимо също така, одиторът да разгледа последствията от комуникирането във връзка с въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, в светлината на приложимите етични изисквания. В допълнение, закон или нормативна уредба може да изисква одиторът да комуникира с компетентните регулаторни органи, органи по правоприлагането или надзорни органи във връзка с

този въпрос, независимо дали въпросът е комуникиран в одиторския доклад. Тази комуникация може да е полезна също така и за осигуряване на информация за преценката на одитора относно неблагоприятните последствия, които биха могли да произтекат от комуникирането по въпроса.

A56. Въпросите, които одиторът взема под внимание, във връзка с решение да не комуникира даден въпрос, са сложни и изискват съществена одиторска преценка. Във връзка с това одиторът може да счете за целесъобразно да получи юридически съвет.

Форма и съдържание на раздела „Ключови одиторски въпроси" при други обстоятелства (Вж: параграф 16)

A57. Изискването в параграф 16 се прилага при три обстоятелства:

(а) одиторът решава в съответствие с параграф 10, че няма ключови одиторски въпроси (вж. параграф A59);

(б) одиторът решава в съответствие с параграф 14, че даден ключов одиторски въпрос няма да бъде комуникиран в одиторския доклад, а други въпроси не са били определени като ключови одиторски въпроси;

(в) единствените въпроси, определени като ключови одиторски въпроси, са тези, които са комуникирани в съответствие с параграф 15.

A58. По-долу е илюстрирано представянето в одиторския доклад, в случай че одиторът е решил, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани:

Ключови одиторски въпроси

[С изключение на въпроса, описан в раздела *База за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение* или раздела *Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие,*] Ние решихме, че няма [други] ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

A59. Определянето на ключовите одиторски въпроси включва използването на преценка относно относителната важност на въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора. Следователно, рядко ще се среща случай, при който одиторът на пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение на регистрирано за търгуване на борсата предприятие да не определи поне един ключов одиторски въпрос сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, който да бъде комуникиран в одиторския доклад. При определени ограничени обстоятелства обаче (например, по отношение на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, което има много ограничена дейност), одиторът може да определи, че няма ключови одиторски въпроси в съответствие с параграф 10, тъй като не е имало въпроси, които да са изисквали значително внимание от страна на одитора.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (Вж: параграф 17)

A60. МОС 260 (преработен) изисква одиторът своевременно да комуникира с лицата, натоварени с общо управление.[33] Подходящият момент за комуникиране относно ключови одиторски въпроси ще бъде различен в зависимост от обстоятелствата, свързани с ангажимента. Одиторът обаче може да комуникира предварителни виждания относно ключови одиторски въпроси, когато обсъжда планирания обхват и време за изпълнение на одита, като може допълнително да обсъди тези въпроси,

[33] МОС 260 (преработен), параграф 21

когато комуникира във връзка с констатациите от одита. Тези действия могат да спомогнат за смекчаване на практическите предизвикателства, свързани с опита за надежден двустранен диалог относно ключовите одиторски въпроси към момента, когато финансовият отчет се финализира за издаване.

A61. Комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, им предоставя възможност да бъдат информирани относно ключовите одиторски въпроси, които одиторът възнамерява да комуникира в одиторския доклад, и им осигурява възможност да получат при необходимост допълнителни пояснения. Одиторът може да счете за целесъобразно да предостави на лицата, натоварени с общо управление, проект на одиторския доклад с цел да улесни тази дискусия. Комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, отчита тяхната важна роля за осъществяването на надзор над процеса на финансово отчитане и предоставя на лицата, натоварени с общо управление, възможност да разберат основанието за решенията на одитора във връзка с ключовите одиторски въпроси и начина, по които те ще бъдат описани в одиторския доклад. Тази комуникация позволява също така на лицата, натоварени с общо управление, да преценят дали нови или разширени оповестявания може да са целесъобразни в светлината на факта, че тези въпроси ще бъдат комуникирани в одиторския доклад.

A62. Комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, изисквана от параграф 17(а), разглежда също така и изключително редките обстоятелства, при които въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, не се комуникира в одиторския доклад (вж. параграфи 14 и A54).

A63. Изискването в параграф 17(б) да се комуникира с лицата, натоварени с общо управление, когато одиторът е решил, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад, може да предостави на одитора възможност да проведе допълнителни обсъждания с други лица, които са запознати с одита и съществените въпроси, които може да са възникнали (включително лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, когато е назначено такова лице). Тези обсъждания могат да накарат одитора да оцени повторно решението си, че няма ключови одиторски въпроси.

Документация (Вж: параграф 18)

A64. Параграф 8 от МОС 230 изисква одиторът да изготви одиторска документация, която да е достатъчна, за да даде възможност на одитор с опит, който няма предишна връзка с одита, да разбере, наред с останалото, съществените професионални преценки. В контекста на ключовите одиторски въпроси, тези професионални преценки включват определянето, сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, на въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора, както и това дали всеки един от тези въпроси представлява ключов одиторски въпрос. Вероятно одиторските преценки в това отношение ще бъдат подкрепени от документацията на одиторските комуникации с лицата, натоварени с общо управление, и одиторската документация, свързана с всеки отделен въпрос (вж. параграф A39), както и определена друга одиторска документация на съществените въпроси, възникващи по време на одита (например, меморандум за приключване). Настоящият МОС обаче не изисква одиторът да документира причините, поради които други въпроси, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, не са били въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 705 (ПРЕРАБОТЕН) МОДИФИКАЦИИ НА МНЕНИЕТО, ИЗРАЗЕНО В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
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 изисква модифициране на одиторското мнение	6
Определяне вида на модификацията на одиторското мнение	7–15
Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано	16–29
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	30
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Видове модифицирани мнения	A1
Обстоятелства, при които се изисква модифициране на одиторското мнение	A2–A12
Определяне вида на модификацията на одиторското мнение	A13–A16
Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано	A17–A26
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	A27
Приложение: Примери на одиторски доклади с модификации на мнението	

Международен одиторски стандарт (МОС) 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*, 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 отговорността на одитора да издаде подходящ доклад в случаите, в които при формирането на мнение в съответствие с МОС 700 (преработен),[1] одиторът достигне до заключение, че е необходимо модифициране на одиторското мнение относно финансовия отчет. Настоящият МОС разглежда също и начина, по който изразяването на модифицирано мнение от страна на одитора оказва влияние върху формата и съдържанието на одиторския доклад. Във всички случаи, изискванията за докладване, съдържащи се в МОС 700 (преработен) остават приложими, като те не се повтарят в настоящия МОС, освен ако не са изрично разгледани или изменени от изискванията на настоящия МОС.

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 това кой вид модифицирано мнение е подходящ зависи от:

   (а) естеството на въпроса, пораждащ модификацията, тоест, дали финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания или, в случай на невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, дали е възможно да съдържа съществени неправилни отчитания; и

   (б) преценката на одитора относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект от този въпрос върху финансовия отчет. (Вж. параграф А1)

Дата на влизане в сила

3. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

Цел

4. Целта на одитора е ясно да изрази подходящо модифицирано мнение относно финансовия отчет, което е необходимо, когато:

   (а) одиторът достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че финансовият отчет като цяло съдържа съществени неправилни отчитания; или

   (б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да достигне до заключение, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания.

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 неправилните отчитания, за да опише ефекта върху финансовия отчет от неправилните отчитания, или възможния ефект върху финансовия отчет от неправилните отчитания, ако има такива, които не са

---

[1] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*

били разкрити поради невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства. Всеобхватен ефект върху финансовия отчет е този, който по преценка на одитора:

(i) не е ограничен до конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет;

(ii) в случай че е ограничен, представлява или би могъл да представлява съществена част от финансовия отчет; или

(iii) по отношение на оповестяванията, е фундаментален за разбирането от страна на потребителите на финансовия отчет.

(б) Модифицирано мнение – квалифицирано мнение, отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение относно финансовия отчет.

Изисквания

Обстоятелства, при които се изисква модифициране на одиторското мнение

6. Одиторът следва да модифицира мнението в одиторския доклад, когато:

(а) одиторът достигне до заключение, че на базата на получените одиторски доказателства, финансовият отчет като цяло съдържа съществени неправилни отчитания; или (вж. параграфи А2–А7)

(б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да достигне до заключение, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания. (Вж. параграфи А8–А12)

Определяне вида на модификацията на одиторското мнение

Квалифицирано мнение

7. Одиторът следва да изрази квалифицирано мнение, когато:

(а) одиторът, след като е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, достигне до заключение, че неправилните отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са съществени, но не и всеобхватни, за финансовия отчет; или

(б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението, но одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такъв, би могъл да бъде съществен, но не и всеобхватен.

Отрицателно мнение

8. Одиторът следва да изрази отрицателно мнение, когато одиторът, след като е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, достигне до заключение, че неправилните отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са както съществени, така и всеобхватни за финансовия отчет.

Отказ от изразяване на мнение

9. Одиторът следва да откаже изразяване на мнение, когато одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението си и одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да бъде както съществен, така и всеобхватен.

10. Одиторът следва да откаже изразяване на мнение, когато, в изключително редки случаи, включващи множество елементи на несигурност, одиторът достигне до заключение, че независимо че е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства по отношение на всеки един от отделните елементи на несигурност, не е възможно да формира мнение относно финансовия отчет поради потенциалното взаимодействие между елементите на несигурност 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 относно финансовия отчет, одиторът следва да поиска от ръководството да отстрани това ограничение.

12. Ако ръководството откаже да отстрани ограничението, посочено в параграф 11 от настоящия МОС, одиторът следва да комуникира въпроса с лицата, натоварени с общо управление, освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието,[2] и да реши дали е възможно да изпълни 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 следва да определи последствията от това по следния начин:

    (а) ако одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да бъде съществен, но не и всеобхватен, одиторът следва да квалифицира мнението си; или

    (б) ако одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да бъде както съществен, така и всеобхватен, така че квалифицирането на мнението не би било адекватно за комуникиране сериозността на ситуацията, одиторът следва:

        (i) да се оттегли от одита, когато това е практически осъществимо и възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна уредба; или (вж. параграф А13)

        (ii) ако оттеглянето от одита преди издаване на одиторския доклад е практически неосъществимо или невъзможно, да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет. (Вж. параграф А14)

---

[2] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 13

14. Ако одиторът се оттегли, както е посочено в параграф 13(б)(i), преди да се оттегли одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, всякакви въпроси, свързани с неправилни отчитания, идентифицирани в хода на одита, които биха предизвикали модифициране на мнението. (Вж. параграф А15)

Други съображения, свързани с отрицателно мнение или с отказ от изразяване на мнение

15. Когато одиторът счете за необходимо да изрази отрицателно мнение или да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет като цяло, одиторският доклад не следва да включва немодифицирано мнение във връзка със същата обща рамка за финансово отчитане относно компонент (отделен отчет) на финансовия отчет или относно един или повече конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет. Включването на такова немодифицирано мнение в същия доклад[3] при тези обстоятелства би противоречало на отрицателното мнение или на отказа от изразяване на мнение от страна на одитора относно финансовия отчет като цяло. (Вж. параграф А16)

Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано

Одиторско мнение

16. Когато одиторът модифицира одиторското мнение, одиторът следва да използва съобразно случая заглавие на раздела, посветен на мнението „Квалифицирано мнение", „Отрицателно мнение" или „Отказ от изразяване на мнение". (Вж. параграфи А17–А19)

Квалифицирано мнение

17. Когато одиторът изразява квалифицирано мнение поради съществено неправилно отчитане във финансовия отчет, одиторът следва да посочи, че, съгласно мнението на одитора, с изключение на ефекта от въпроса(ите), описан(и) в раздела „База за изразяване на квалифицирано мнение":

    (а) когато докладва в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти (или дава вярна и честна представа за) […] в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]; или

    (б) когато докладва в съответствие с обща рамка за съответствие, приложеният финансов отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане].

    Когато модифицирането е предизвикано от невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да използва съответно фразата „с изключение на възможния ефект от въпроса(ите)…" по отношение на модифицираното мнение. (Вж. параграф А20)

---

[3] МОС 805 (преработен), *Конкретни съображения—одити на отделни компоненти на финансов отчет и на специфични елементи, сметки или позиции във финансовия отчет*, разглежда обстоятелства, при които одиторът е ангажиран да изрази отделно мнение относно един или повече конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет.

Отрицателно мнение

18. Когато одиторът изразява отрицателно мнение, одиторът следва да посочи, че, съгласно мнението на одитора, поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в раздела „База за изразяване на отрицателно мнение”:

(а) когато докладва в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, приложеният финансов отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти (или не дава вярна и честна представа за) […] в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]; или

(б) когато докладва в съответствие с обща рамка за съответствие, приложеният финансов отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане].

Отказ от изразяване на мнение

19. Когато одиторът отказва изразяване на мнение поради невъзможност да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва:

(а) да посочи, че одиторът не изразява мнение относно приложения финансов отчет;

(б) да посочи, че поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в раздела „База за отказ от изразяване на мнение”, одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за одиторското мнение относно финансовия отчет; и

(в) да измени изявлението, изисквано от параграф 24(б) от МОС 700 (преработен), посочващо, че финансовият отчет е одитиран, така че да посочва, че одиторът е бил ангажиран да извърши одит на финансовия отчет.

База за мнение

20. Когато одиторът модифицира мнението относно финансовия отчет, одиторът следва, в допълнение към конкретните елементи, изисквани от МОС 700 (преработен): (вж. параграф А21)

(а) да измени заглавието „База за изразяване на мнение”, изисквано от параграф 28 от МОС 700 (преработен), на „База за изразяване на квалифицирано мнение”, „База за изразяване на отрицателно мнение” или „База за отказ от изразяване на мнение”, съобразно конкретния случай; и

(б) в рамките на този раздел, да включи описание на въпроса, предизвикал модифицирането.

21. В случай че във финансовия отчет е налице съществено неправилно отчитане, което се отнася до конкретни суми във финансовия отчет (включително количествените оповестявания), одиторът следва да включи в раздела „База за изразяване на мнение” описание и количествено изразяване на финансовия ефект от неправилното отчитане, освен в случаите, в които това е практически неосъществимо. В случай че количественото изразяване на финансовия ефект е практически неосъществимо, одиторът следва да посочи това в този раздел. (Вж. параграф А22)

22. В случай че във финансовия отчет е налице съществено неправилно отчитане, което се отнася до качествени оповестявания, одиторът следва да включи в раздела „База за изразяване на мнение" обяснение как оповестяванията съдържат съществени неправилни отчитания.

23. В случай че във финансовия отчет е налице съществено неправилно отчитане, което се отнася до липсващо оповестяване на информация, която се изисква да бъде оповестена, одиторът следва:

(а) да обсъди липсващото оповестяване с лицата, натоварени с общо управление;

(б) да опише в раздела „База за изразяване на мнение" естеството на пропуснатата информация; и

(в) освен ако не е забранено от закон или нормативна уредба, да включи пропуснатите оповестявания, при условие, че това е практически осъществимо и одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства относно пропуснатата информация. (Вж. параграф А23)

24. В случай че модифицирането произтича от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да включи в раздела „База за изразяване на мнение" причините за тази невъзможност.

25. Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение, одиторът следва да измени изискваното от параграф 28(г) от МОС 700 (преработен) изявление относно това дали получените одиторски доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят базаза изразяване на одиторско мнение, така че да включи съобразно случая думата „квалифицирано" или „отрицателно".

26. Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, одиторският доклад не следва да включва елементите, изисквани от параграфи 28(б) и 28(г) от МОС 700 (преработен). Тези елементи са:

(а) препратка към раздела от одиторския доклад, в който са описани отговорностите на одитора; и

(б) изявление относно това дали получените одиторски доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят база за одиторското мнение.

27. Дори ако одиторът е изразил отрицателно мнение или е отказал изразяване на мнение относно финансовия отчет, одиторът следва да опише в раздела „База за изразяване на мнение" причините за други въпроси, известни на одитора, които биха изисквали модифициране на мнението и ефекта от тях. (Вж. параграф А24)

Описание на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, когато одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет

28. Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет поради невъзможност да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да измени описанието на отговорностите на одитора, изисквано от параграфи 39–41 от МОС 700 (преработен), така че да включи само следното: (вж. параграф А25)

(а) изявление, че отговорността на одитора е да извърши одит на финансовия отчет на предприятието в съответствие с Международните одиторски стандарти и да издаде одиторски доклад;

(б) изявление, че поради въпроса(ите), описан(и) в раздела „База за отказ от изразяване на мнение", одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за изразяване на одиторско мнение относно финансовия отчет; и

(в) изявление относно независимостта на одитора и другите етични отговорности, изисквано от параграф 28(в) от МОС 700 (преработен).

Съображения, когато одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет

29. Освен ако това не се изисква от закон или нормативна уредба, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, одиторският доклад не следва да включва раздел „Ключови одиторски въпроси" в съответствие с МОС 701[4] или раздел „Друга информация" в съответствие с МОС 720 (преработен)[5] (Вж. параграф А26)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

30. Когато одиторът очаква да модифицира мнението в одиторския доклад, одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, обстоятелствата, които са довели до очакваното модифициране и формулировката на модификацията. (Вж. параграф А27)

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Видове модифицирани мнения (Вж. параграф 2)

А1. Таблицата по-долу илюстрира как преценката на одитора относно естеството на въпроса, предизвикващ модифицирането, както и относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект от този въпрос върху финансовия отчет, оказва влияние върху вида мнение, което да бъде изразено.

Естество на въпроса, предизвикващ модифицирането	*Преценка на одитора относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект върху финансовия отчет*	
	Съществен, но не всеобхватен	*Съществен и всеобхватен*
Финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания	Квалифицирано мнение	Отрицателно мнение
Невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски	Квалифицирано мнение	Отказ от изразяване на мнение

[4] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор,* параграфи 11–13

[5] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация,* параграф А54

доказателства		

Обстоятелства, при които се изисква модифициране на одиторското мнение

Естество на съществените неправилни отчитания (Вж. параграф 6(а))

A2. МОС 700 (преработен) изисква одиторът, за да формира мнение относно финансовия отчет, да достигне до заключение дали е била получена разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания.[6] Това заключение взема под внимание оценката на одитора за некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, във финансовия отчет, в съответствие с МОС 450.[7]

A3. МОС 450 определя неправилното отчитане като разлика между отчетената сума, класификация, представяне или оповестяване на обект във финансовия отчет и сумата, класификацията, представянето или оповестяването, които се изискват за този обект, за да бъде той в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Съответно, съществено неправилно отчитане във финансовия отчет може да възникне във връзка със:

(а) целесъобразността на избраните счетоводни политики;

(б) прилагането на избраните счетоводни политики; или

(в) целесъобразността или адекватността на оповестяванията във финансовия отчет.

Целесъобразност на избраните счетоводни политики

A4. Във връзка с целесъобразността на счетоводните политики, избрани от ръководството, съществени неправилни отчитания във финансовия отчет могат да възникнат, например, когато:

(а) избраните счетоводни политики не са в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане;

(б) финансовият отчет не описва правилно счетоводна политика, отнасяща се до съществена позиция в отчета за финансовото състояние, отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал или отчета за паричните потоци; или

(в) финансовият отчет не представя или не оповестява стоящите в основата сделки и събития по начин, който да осигурява достоверно представяне.

A5. Общите рамки за финансово отчитане често съдържат изисквания за осчетоводяване и оповестяване на промени в счетоводните политики. Когато предприятието е променило своя избор на съществени счетоводни политики, във финансовия отчет е възможно да възникне съществено неправилно отчитане, ако предприятието не е спазило тези изисквания.

---

[6] МОС 700 (преработен), параграф 11

[7] МОС 450, *Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита*, параграф 11

Прилагане на избраните счетоводни политики

А6. Във връзка с прилагането на избраните счетоводни политики, съществени неправилни отчитания във финансовия отчет могат да възникнат:

(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) в резултат на начина на прилагане на избраните счетоводни политики (като например неумишлена грешка при прилагането).

Целесъобразност и адекватност на оповестяванията във финансовия отчет

А7. Във връзка с целесъобразността или адекватността на оповестяванията във финансовия отчет, съществени неправилни отчитания във финансовия отчет могат да възникнат, 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 предоставя допълнителните оповестявания, необходими за постигането на достоверно представяне, извън оповестяванията, изрично изисквани от приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Параграф А17 от МОС 450 предоставя допълнителни примери за съществени неправилни отчитания в качествените оповестявания, които биха могли да възникнат.

Естество на невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства (Вж. параграф 6(б))

А8. 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 естеството или времето на изпълнение на работата на одитора; или

(в) ограничения, наложени от ръководството.

А9. 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. В случай че това не е възможно, се прилагат съобразно случая изискванията на параграфи 7(б) и 9-10. Ограниченията, наложени от ръководството, могат да имат и други последствия за одита, като например по отношение на оценката на одитора на рисковете от измама и съображения, свързани с продължаването на ангажимента.

А10. Примерите за 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. Примерите за обстоятелства, свързани с естеството или времето на изпълнение на работата на одитора включват такива, когато:

- от предприятието се изисква да използва метода на собствения капитал по отношение на асоциирано предприятие, а 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 одиторът не е в състояние да наблюдава инвентаризацията 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 за невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства в резултат от ограничение в обхвата на одита, наложено от ръководството, включват такива, когато:

- ръководството възпрепятства одитора да наблюдава инвентаризацията на материалните запаси;
- ръководството възпрепятства одитора да изиска потвърждение от външни източници на конкретни салда по сметки.

Определяне вида на модификацията на одиторското мнение

Последици от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, поради наложени от ръководството ограничения, след като одиторът е приел ангажимента (Вж. параграф 13(б)(i)–14)

A13. Доколко оттеглянето от одита е възможно от практическа гледна точка може 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 откаже да изрази мнение и да обясни ограничението в обхвата в рамките на раздела „База за отказ от изразяване на мнение" преди да се оттегли.

A14. При определени обстоятелства, оттеглянето от одита може да не е възможно, в случай че закон или нормативна уредба изисква от одитора да продължи одиторския ангажимент. Случаят може да бъде такъв за одитор, който е назначен да извърши одит на финансовите отчети на предприятия от публичния сектор. Такъв може да бъде случаят и в юрисдикции, в които одиторът е назначен да извърши одит на финансов отчет, обхващащ конкретен период, или е назначен за определен период и съответно му е забранено да се оттегля 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 доклад.[8]

A15. Когато одиторът достигне до заключение, че е необходимо да се оттегли от одита поради ограничение в обхвата, може да е налице професионално, законово или регулаторно изискване одиторът да комуникира въпросите, свързани с оттеглянето от ангажимента, с регулаторните органи или със собствениците на предприятието.

Други съображения, свързани с отрицателно мнение или с отказ от изразяване на мнение (Вж. параграф 15)

A16. По-долу са посочени примери за обстоятелства, свързани с докладването, които не биха били в противоречие с отрицателното мнение или отказа от изразяване на мнение от страна на одитора:

- изразяване на немодифицирано мнение относно финансовия отчет, изготвен съгласно дадена обща рамка за финансово отчитане и в рамките на същия доклад, изразяването на отрицателно мнение относно същия финансов отчет съгласно различна обща рамка за финансово отчитане.[9]
- 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 510[10]). В този случай, одиторът не е отказал изразяването на мнение относно финансовия отчет като цяло.

Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано

Примерни одиторски доклади (Вж. параграф 16)

A17. Примери 1 и 2 в Приложението съдържат одиторски доклади, съответно с квалифицирано и отрицателно мнение, тъй като финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания.

A18. 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 бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент от финансовия отчет. Пример 5 съдържа отказ от изразяване на мнение поради невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства относно множество елементи на финансовия отчет. Във всеки един от последните два случая, възможният ефект върху финансовия отчет от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е както съществен, така и всеобхватен. Приложенията към други МОС, които съдържат изисквания за докладване, включително МОС 570 (преработен),[11] също включват примери за одиторски доклади с модифицирани мнения.

---

8 МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*, параграф A10

9 Вж. параграф A31 от МОС 700 (преработен) за описание на това обстоятелство.

10 МОС 510, *Първоначални ангажименти за одит—начални салда*, параграф 10

11 МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

Одиторско мнение (Вж. параграф 16)

A19. Изменението на това заглавие ясно показва на потребителя, че одиторското мнение е модифицирано и посочва вида на модификацията.

Квалифицирано мнение (Вж. параграф 17)

A20. Когато одиторът изразява квалифицирано мнение, не би било уместно да се използват фрази като „с горепосоченото обяснение" или „предмет на/под условие на" в раздела „Мнение", тъй като те не са достатъчно ясни и убедителни.

База за изразяване на мнение (Вж. параграфи 20, 21, 23, 27)

A21. Последователността в одиторския доклад помага за повишаване разбирането на потребителите и за идентифициране на необичайни обстоятелства, когато такива възникват. Съответно, макар да не е възможно да се постигне унифициране на формулировката на модифицираното мнение и на описанието на причините за модификацията, последователността както във формата, така и в съдържанието на одиторския доклад, е желателна.

A22. Пример за финансовия ефект от съществено неправилно отчитане, който одиторът може да опише в раздела от одиторския доклад, „База за изразяване на мнение", е количественото изразяване на ефекта върху данъците върху дохода, дохода преди данъчно облагане, нетния доход и собствения капитал, в случай че материалните запаси са надценени.

A23. Оповестяването на пропуснатата информация в раздела „База за изразяване на мнение" не би било практически осъществимо, ако:

(а) оповестяванията не са изготвени от ръководството или не са лесно достъпни за одитора по друг начин; или

(б) по преценка на одитора, оповестяванията биха били несъразмерно обемисти в сравнение с одиторския доклад.

A24. Отрицателното мнение или отказът от изразяване на мнение, отнасящи се до конкретен въпрос, описан в рамките на раздела „База за изразяване на мнение", не оправдава пропускане на описанието на други идентифицирани въпроси, които иначе биха изисквали модифициране на одиторското мнение. В такива случаи, описанието на тези други въпроси, които са известни на одитора, може да е уместно за потребителите на финансовия отчет.

Описание на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет (Вж. параграф 28)

A25. Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, следните изявления е по-добре да бъдат поместени в рамките на раздела от одиторския доклад „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет", както е илюстрирано в Примери 4–5 от Приложението към настоящия МОС:

- изявлението, изисквано от параграф 28(а) от МОС 700 (преработен), изменено, така че да посочва, че отговорността на одитора е да извърши одит на финансовия отчет на предприятието в съответствие с МОС; и

- изявлението, изисквано от параграф 28(в) от МОС 700 (преработен) относно независимостта и другите етични отговорности.

Съображения, когато одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет (Вж. параграф 29)

A26. Излагането на причините за невъзможността одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства в рамките на раздела от одиторския доклад „База за отказ от изразяване на мнение" предоставя полезна информация на потребителите, за да разберат защо одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет, като може да издигне и допълнителна защита пред неподходящото разчитане на този финансов отчет. Комуникирането обаче на ключови одиторски въпроси, различни от въпроса или въпросите, предизвикали отказа от изразяване на мнение, може да наведе на мисълта, че финансовият отчет като цяло е по-достоверен по отношение на тези въпроси, отколкото би било уместно при конкретните обстоятелства, а това би било в несъответствие с отказа от изразяване на мнение относно финансовия отчет като цяло. Аналогично, няма да е целесъобразно да се включва раздел „Друга информация" в съответствие с МОС 720 (преработен), разглеждащ преценката на одитора относно съответствието на другата информация с финансовия отчет. Ето защо, параграф 29 от настоящия МОС забранява включването на раздел „Ключови одиторски въпроси" или на раздел „Друга информация" в одиторския доклад, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, освен ако закон или нормативна уредба не изисква одиторът на друго основание да комуникира ключови одиторски въпроси или да докладва относно другата информация.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (Вж. параграф 30)

A27. Комуникирането с лицата, натоварени с общо управление, на обстоятелствата, които са довели до очакваната модификация на одиторското мнение и на формулировката на модификацията, дава възможност на:

(а) одитора да уведоми лицата, натоварени с общо управление, за модификацията(ите), която(които) смята да направи, и причините (или обстоятелствата), наложили модификацията(ите);

(б) одитора да потърси съгласието на лицата, натоварени с общо управление, с фактите, отнасящи се до въпроса(ите), водещ(и) до очакваната(ите) 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(ите), водещ(и) до очакваната(ите) модификация(и).

Приложение

(Вж. параграфи А17–А18, А25)

Примери на доклади на независимия одитор с модификации на мнението

- Пример 1: Одиторски доклад, съдържащ квалифицирано мнение поради съществено неправилно отчитане във финансовия отчет
- Пример 2: Одиторски доклад, съдържащ отрицателно мнение поради съществено неправилно отчитане в консолидирания финансов отчет
- Пример 3: Одиторски доклад, съдържащ квалифицирано мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно чуждестранно асоциирано предприятие
- Пример 4: Одиторски доклад, съдържащ отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент на консолидирания финансов отчет
- Пример 5: Одиторски доклад, съдържащ отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно множество елементи на финансовия отчет

Пример 1 – Квалифицирано мнение поради съществено неправилно отчитане във финансовия отчет

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600[1] не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.[2]
- Материалните запаси съдържат съществено неправилно отчитане. Неправилното отчитане е счетено за съществено, но не и всеобхватно за финансовия отчет (т.е., подходящо е квалифицирано мнение).
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ квалифицираното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[3]

---

[1] МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

[2] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*

Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на ефекта от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на квалифицирано мнение

Материалните запаси на компанията са посочени в отчета за финансовото състояние със стойност xxx. Ръководството не е отчело материалните запаси по по-ниската от цената на придобиване и нетната реализируема стойност, а ги е отчело единствено по цена на придобиване, което представлява отклонение от МСФО. Регистрите на дружеството сочат, че ако ръководството беше отчело материалните запаси по по-ниската от цената на придобиване и нетната реализируема стойност, би била необходима сума от xxx, за да се намали стойността на материалните запаси до тяхната нетна реализируема стойност. Съответно, себестойността на продажбите би се увеличила с xxx, а данъкът върху дохода, нетният доход и собственият капитал на акционерите биха се намалили съответно с xxx, xxx и xxx.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 6 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация” в Пример 6 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ квалифицираното мнение, което засяга също и другата информация.*]

Ключови одиторски въпроси

---

[3] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от на нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела *База за изразяване на квалифицирано мнение,* ние определихме въпросите, описани по-долу като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

[Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет[4]

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) –вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) –вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[4] Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

Пример 2 – отрицателно мнение поради съществено неправилно отчитане в консолидирания финансов отчет

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600).
- Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.
- Консолидираният финансов отчет съдържа съществено неправилно отчитане поради неконсолидирането на дъщерно предприятие. Същественото неправилно отчитане е счетено за всеобхватно за консолидирания финансов отчет. Ефектът от неправилното отчитане върху консолидирания финансов отчет не е определен, тъй като това не е практически осъществимо (т.е., подходящо е отрицателно мнение).
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- МОС 701 е приложим; одиторът обаче е определил, че не са налице ключови одиторски въпроси, различни от въпроса, описан в раздела „База за изразяване на отрицателно мнение".
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ отрицателното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.
- В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет [5]

[5] Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет" не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания" не е приложимо.

Отрицателно мнение

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компания ABC и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, поради значимостта на въпроса, разгледан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на отрицателно мнение*, приложеният консолидиран финансов отчет не представя достоверно (или *не дава вярна и честна представа за*) консолидираното финансово състояние на групата към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните консолидирани финансови резултати от дейността и консолидираните й парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на отрицателно мнение

Както е обяснено в Пояснително приложение X, групата не е консолидирала дъщерното предприятие компания XYZ, която групата е придобила през 20X1 г., тъй като все още не е в състояние да потвърди справедливите стойности на определени съществени активи и пасиви на дъщерното предприятие към датата на придобиване. Поради това, тази инвестиция се отчита счетоводно на база цена на придобиване. Съгласно МСФО, компанията би следвало да консолидира това дъщерно предприятие и да отчете счетоводно придобиването на базата на провизорни стойности (условни суми). Ако компания XYZ беше консолидирана, много елементи на приложения консолидиран финансов отчет биха били съществено засегнати. Ефектът върху консолидирания финансов отчет от неконсолидирането не е определен.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от групата в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на консолидирания финансов отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето отрицателно мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 7 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация” в Пример 7 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ отрицателното мнение, което засяга също и другата информация*]

Ключови одиторски въпроси

С изключение на въпроса, описан в раздела *База за изразяване на отрицателно мнение*, ние решихме, че няма други ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за консолидирания финансов отчет [6]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]*

Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).*]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).*]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция]

[Адрес на одитора]

[Дата]

---

[6] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

Пример 3 – квалифицирано мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно чуждестранно асоциирано предприятие

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600).
- Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.
- Одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно инвестиция в чуждестранно асоциирано предприятие. Възможният ефект от тази невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е счетен за съществен, но не и за всеобхватен за консолидирания финансов отчет (т.е., подходящо е квалифицирано мнение).
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ квалифицираното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.
- В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет [7]

Квалифицирано мнение

[7] Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компания ABC и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният консолидиран финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на групата към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните консолидирани финансови резултати от дейността и консолидираните й парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на квалифицирано мнение

Инвестицията на групата в компания XYZ, чуждестранно асоциирано предприятие, придобито през годината и отчитано счетоводно по метода на собствения капитал, е отчетена със стойност xxx в консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г,.а делът на ABC от нетния доход на XYZ е включен в дохода на ABC за годината, завършваща на тази дата. Ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства относно балансовата стойност на инвестицията на ABC в XYZ към 31 декември 20X1 г. и дела на ABC от нетния доход на XYZ за годината, тъй като ни бе отказан достъп до финансовата информация, ръководството и одиторите на XYZ. В резултат на това, ние не бяхме в състояние да определим дали са необходими някакви корекции в тези суми.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от групата в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на консолидирания финансов отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 6 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация” в Пример 6 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ квалифицираното мнение, което засяга също и другата информация.*]

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на консолидирания финансов отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на консолидирания финансов отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела *База за изразяване на квалифицирано*

мнение, ние определихме въпросите, описани по-долу като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

[Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за консолидирания финансов отчет [8]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).*]

Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).*]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).*]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

---

[8] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Пример 4 – отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент на консолидирания финансов отчет

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600).
- Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.
- Одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент от консолидирания финансов отчет. А именно, одиторът не е бил в състояние да получи одиторски доказателства относно финансовата информация на инвестиция в съвместно предприятие, която представлява над 90% от нетните активи на предприятието. Възможният ефект от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е счетен както за съществен, така и за всеобхватен за консолидирания финансов отчет (т.е., подходящ е отказ от изразяване на мнение).
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.
- Изисква се по-ограничено описание на раздела относно отговорностите на одитора.
- В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет [9]

Отказ от изразяване на мнение

Ние бяхме ангажирани да извършим одит на консолидирания финансов отчет на компания ABC и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

[9] Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

Ние не изразяваме мнение относно приложения консолидиран финансов отчет на групата. Поради значимостта на въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за отказ от изразяване на мнение*, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за изразяване на одиторско мнение относно този консолидиран финансов отчет.

База за отказ от изразяване на мнение

Инвестицията на групата в нейното съвместно предприятие компания XYZ е отчетена със стойност ххх в консолидирания отчет за финансовото състояние на групата, което представлява над 90% от нетните активи на групата към 31 декември 20X1 г. Не ни беше позволен достъп до ръководството и одиторите на компания XYZ, включително одиторската документация на одиторите на компания XYZ. В резултат на това, ние не бяхме в състояние да определим дали са необходими някакви корекции по отношение на пропорционалния дял на групата от активите на компания XYZ, които тя контролира съвместно, пропорционалния й дял от пасивите на компания XYZ, за които тя носи съвместна отговорност, пропорционалния й дял от приходите и разходите на компания XYZ за годината и елементите, съставляващи консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за консолидирания финансов отчет [10]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]*

Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет

Нашата отговорност е да извършим одит на консолидирания финансов отчет на групата в съответствие с Международните одиторски стандарти и да издадем одиторски доклад. Поради въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за отказ от изразяване на мнение*, обаче, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за одиторско мнение относно този консолидиран финансов отчет.

Ние сме независими от групата в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания.

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).*]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

---

[10] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Пример 5 – отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно множество елементи на финансовия отчет

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит 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 относно множество елементи на финансовия отчет, а именно, одиторът не е бил в състояние да получи одиторски доказателства относно материалните запаси и вземанията на предприятието. Възможният ефект от тази невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е счетен както за съществен, така и за всеобхватен за финансовия отчет.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- Изисква се по-ограничено описание на раздела относно отговорностите на одитора.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет [11]

Отказ от изразяване на мнение

Ние бяхме ангажирани да извършим одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

Ние не изразяваме мнение относно приложения финансов отчет на компанията. Поради значимостта на въпросите, описани в раздела от нашия доклад *База за отказ от изразяване на мнение*, ние не

[11] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за изразяване на одиторско мнение относно този финансов отчет.

База за отказ от изразяване на мнение

Ние бяхме назначени за одитори на компанията едва след 31 декември 20X1 г. и поради това не наблюдавахме инвентаризацията на материалните запаси в началото и в края на годината. Ние не бяхме в състояние да се уверим посредством алтернативни способи в количествата на материалните запаси, държани към 31 декември 20X0 г. и 20X1 г., които са посочени в отчетите за финансовото състояние съответно със стойности xxx и xxx. Освен това, внедряването на нова компютъризирана система за вземанията през септември 20X1 г. е довело до многобройни грешки във вземанията. Към датата на нашия доклад ръководството все още е в процес на отстраняване на недостатъците на системата и коригиране на грешките. Ние не бяхме в състояние да потвърдим или проверим посредством алтернативни способи вземанията, включени в отчета за финансовото състояние с общ размер от xxx към 31 декември 20X1 г. В резултат на тези въпроси, ние не бяхме в състояние да определим дали някакви корекции биха могли да бъдат установени за необходими по отношение на отчетените или неотчетени материални запаси и вземания и елементите, съставляващи отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет[12]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашата отговорност е да извършим одит на финансовия отчет на компанията в съответствие с Международните одиторски стандарти и да издадем одиторски доклад. Поради въпросите, описани в раздела от нашия доклад *База за отказ от изразяване на мнение*, обаче, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за изразяване на одиторско мнение относно този финансов отчет.

Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания.

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

---

[12] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Международните одиторски стандарти™, Международните стандарти за ангажименти за изразяване на сигурност™, Международните стандарти за ангажименти за преглед™, Международните стандарти за свързани по съдържание услуги™, Международните стандарти за контрол върху качеството™, Указанията за международна одиторска практика™, Проектите за обсъждане, Документите за провеждане на консултации и други издания на СМОССИС® са публикувани и са обект на авторско право на Международната федерация на счетоводителите (МФС/IFAC®).

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 ангажименти за изразяване на сигурност, „МСАИС™", Международен стандарт за ангажименти за преглед "МСАП™", Международен стандарт за свързани по съдържание услуги, „МССУ™", 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 © януари 2015 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.

ISBN: 978-1-60815-205-6

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 706 (ПРЕРАБОТЕН) ПАРАГРАФИ ЗА ОБРЪЩАНЕ НА ВНИМАНИЕ И ПАРАГРАФИ ПО ДРУГИ ВЪПРОСИ В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1–4
Дата на влизане в сила	5
Цел	6
Определения	7
Изисквания	
Параграфи за обръщане на внимание в одиторския доклад	8–9
Параграфи по други въпроси в одиторския доклад	10–11
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	12
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Взаимовръзка между параграфите за обръщане на внимание и ключовите одиторски въпроси в одиторския доклад	A1–A3
Обстоятелства, при които може да е необходим параграф за обръщане на внимание	A4–A6
Включване на параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад	A7–A8
Параграфи по други въпроси в одиторския доклад	A9–A15
Поместване на параграфите за обръщане на внимание и параграфите по други въпроси в одиторския доклад	A16–A17
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	A18
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 раздел „Ключови одиторски въпроси”, параграф за обръщане на внимание и параграф по други въпроси	
Приложение 4: Пример за одиторски доклад, който съдържа квалифицирано мнение поради отклонение от приложимата обща рамка за финансово отчитане и който включва параграф за обръщане на внимание	

Международен одиторски стандарт (МОС) 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*, 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 допълнителните комуникации в одиторския доклад в случаите, когато одиторът счита за необходимо:

   (а) да привлече вниманието на потребителите към въпрос или въпроси, представени или оповестени във финансовия отчет, които са от такава важност, че са от фундаментално значение за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите; или

   (б) да привлече вниманието на потребителите към въпрос или въпроси, различни от представените или оповестените във финансовия отчет, които имат отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад.

2. МОС 701[1] установява изисквания и предоставя насоки кога одиторът определя ключови одиторски въпроси и ги комуникира в одиторския доклад. Когато одиторът включва раздел „Ключови одиторски въпроси" в одиторския доклад, настоящият МОС разглежда взаимовръзката между ключовите одиторски въпроси и допълнителните комуникации в одиторския доклад в съответствие с настоящия МОС. (Вж. параграфи А1–А3)

3. МОС 570 (преработен)[2] и МОС 720 (преработен)[3] установяват изисквания и предоставят насоки относно докладването в одиторския доклад съответно във връзка с предположението за действащо предприятие и другата информация.

4. Приложения 1 и 2 идентифицират МОС, които съдържат конкретни изисквания одиторът да включва параграфи за обръщане на внимание или параграфи по други въпроси в одиторския доклад. При такива обстоятелства се прилагат изискванията, съдържащи се в настоящия МОС, относно формата на тези параграфи. (Вж. параграф А4)

Дата на влизане в сила

5. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

Цел

6. Целта на одитора, след като е формирал мнение относно финансовия отчет, е да привлече вниманието на потребителите, когато по негова преценка е необходимо да се направи това, чрез ясна допълнителна комуникация в одиторския доклад:

   (а) към въпрос, който въпреки че е представен или оповестен по подходящ начин във финансовия отчет, е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите; или

   (б) към всеки друг въпрос, който съобразно случая има отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад.

---

[1] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

[2] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

[3] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

Определения

7. 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, правещ препратка към въпрос, подходящо представен или оповестен във финансовия отчет, който съгласно преценката 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, правещ препратка към въпрос, различен от тези, представени или оповестени във финансовия отчет, който съгласно преценката на одитора има отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад.

Изисквания

Параграфи за обръщане на внимание в одиторския доклад

8. Ако одиторът прецени, че е необходимо да привлече вниманието на потребителите към въпрос, който е представен или оповестен във финансовия отчет и който съгласно преценката на одитора е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите, той следва да включи параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад, при условие че: (вж. параграфи А5–А6)

   (а) от одитора няма да се изисква да модифицира мнението в съответствие с МОС 705 (преработен)[4] в резултат на този въпрос; и

   (б) когато е приложим МОС 701, въпросът не е определен като ключов одиторски въпрос, който да бъде комуникиран в одиторския доклад. (Вж. параграфи А1–А3)

9. Когато одиторът включва параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад, одиторът следва:

   (а) да включи параграфа в рамките на самостоятелен раздел в одиторския доклад с подходящо заглавие, съдържащо израза „обръщане на внимание”;

   (б) да включи 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. Параграфът следва да прави препратка единствено към информация, която е представена или оповестена във финансовия отчет; и

   (в) да посочва, че одиторското мнение не е модифицирано по отношение на въпроса, на който се обръща внимание. (Вж. параграфи А7–А8, А16–А17)

---

[4] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

Параграфи по други въпроси в одиторския доклад

10. Ако одиторът прецени, че е необходимо да докладва въпрос, различен от представените или оповестените във финансовия отчет, който съгласно преценката на одитора има отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад, одиторът следва да включи в одиторския доклад параграф по други въпроси, при условие че:

    (а) това не е забранено от закон или нормативна уредба; и

    (б) когато е приложим МОС 701, въпросът не е определен като ключов одиторски въпрос, който да бъде докладван в одиторския доклад. (Вж. параграфи А9–А14)

11. Когато одиторът включва в одиторския доклад параграф по други въпроси, одиторът следва да включи параграфа в рамките на самостоятелен раздел, озаглавен „Други въпроси" или по друг подходящ начин. (Вж. параграфи А15–А17)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

12. Ако одиторът очаква да включи параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в одиторския доклад, одиторът следва да съобщи на лицата, натоварени с общо управление, това очакване, както и формулировката на този параграф. (Вж. параграф А18)

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Взаимовръзка между параграфите за обръщане на внимание и ключовите одиторски въпроси в одиторския доклад (Вж. параграфи 2, 8(б))

А1. Ключовите одиторски въпроси са дефинирани в МОС 701 като въпросите, 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, съобщени на лицата, натоварени с общо управление, които включват съществените констатации от одита на финансовия отчет за текущия период.[5] Докладването на ключовите одиторски въпроси предоставя допълнителна информация на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, която да им помогне да разберат тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита, като може да им помогне и при разбирането на предприятието и областите на съществени преценки от страна на ръководството в одитирания финансов отчет. Когато е приложим МОС 701, използването на параграфи за обръщане на внимание не е заместител на описанието на отделните ключови одиторски въпроси.

А2. Възможно е въпросите, които са определени като ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701, да са фундаментални, съгласно преценката на одитора, за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите. В такива случаи, при докладването на даден въпрос като ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701, одиторът може да пожелае да акцентира или да привлече допълнително внимание към относителното значение на този въпрос. Одиторът може да направи това като представи въпроса на по-видно място в сравнение с други въпроси в раздела „Ключови одиторски въпроси" (например, като първи по ред въпрос) или като включи допълнителна

---

[5] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 16

информация в описанието на ключовия одиторски въпрос, за да посочи значението на този въпрос за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите.

A3. Възможно е да съществува въпрос, който не е определен като ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701 (например, поради това, че не е изисквал значително внимание от страна на одитора), но който съгласно преценката на одитора е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите (например, последващо събитие). Ако одиторът прецени за необходимо да привлече вниманието на потребителите към този въпрос, въпросът се включва в параграфа за обръщане на внимание в одиторския доклад в съответствие с настоящия МОС.

Обстоятелства, при които може да е необходим параграф за обръщане на внимание (Вж. параграфи 4, 8)

A4. Приложение 1 идентифицира МОС, които съдържат конкретни изисквания одиторът да включи параграфи за обръщане на внимание в одиторския доклад при определени обстоятелства. Тези обстоятелства включват:

- когато общата рамка за финансово отчитане, предписана от закон или нормативна уредба, би била неприемлива, ако не беше фактът, че е предписана от закон или нормативна уредба;
- за привличане вниманието на потребителите, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка със специално предназначение;
- когато факти стават известни на одитора след датата на одиторския доклад и одиторът предоставя нов или изменен одиторски доклад (т.е., последващи събития).[6]

A5. 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;
- значимо последващо събитие, настъпило между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад;[7]
- по-ранното прилагане (когато това е разрешено) на нов счетоводен стандарт, който има съществен ефект върху финансовия отчет;
- голямо природно бедствие, което е оказало или продължава да оказва съществен ефект върху финансовото състояние на предприятието.

A6. Широкото използване обаче на параграфите за обръщане на внимание може да намали ефективността на комуникацията от страна на одитора по тези въпроси.

Включване на параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад (Вж. параграф 9)

A7. Включването на параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад не се отразява върху одиторското мнение. Параграфът за обръщане на внимание не е заместител на:

(а) модифицираното мнение в съответствие с МОС 705 (преработен), когато това се изисква от обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент за одит;

---

[6] МОС 560, *Последващи събития*, параграфи 12(б) и 16

[7] МОС 560, параграф 6

(б) оповестяванията във финансовия отчет, които приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква ръководството да направи или които са необходими на друго основание за постигане на достоверно представяне; или

(в) докладването в съответствие с МОС 570 (преработен),[8] когато е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

A8. Параграфи A16–A17 предоставят допълнителни насоки относно поместването на параграфите за обръщане на внимание при конкретни обстоятелства.

Параграфи по други въпроси в одиторския доклад (Вж. параграфи 10–11)

Обстоятелства, при които може да е необходим параграф по други въпроси

Въпрос, имащ отношение към разбирането на одита от страна на потребителите

A9. МОС 260 (преработен) изисква одиторът да съобщи на лицата, натоварени с общо управление планирания обхват и време на изпълнение на одита, което включва комуникация относно съществените рискове, идентифицирани от одитора.[9] Макар да е възможно въпросите, отнасящи се до съществените рискове да бъдат определени като ключови одиторски въпроси, други въпроси, свързани с планирането и обхвата (например, планираният обхват на одита или прилагането на нивото на същественост в контекста на одита) е малко вероятно да представляват ключови одиторски въпроси, поради начина, по който ключовите одиторски въпроси са дефинирани в МОС 701. Закон или нормативна уредба обаче може да изисква одиторът да докладва въпроси, отнасящи се до планирането или обхвата в одиторския доклад или одиторът може да счете за необходимо да докладва такива въпроси в параграфа по други въпроси.

A10. В редките случаи, при които одиторът не е в състояние да се оттегли от даден ангажимент, въпреки че възможният ефект от невъзможността да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства поради ограничение в обхвата на одита, наложено от ръководството, е всеобхватен,[10] 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.

Въпрос, имащ отношение към разбирането на отговорностите на одитора или одиторския доклад от страна на потребителите

A11. Закон, нормативна уредба или общоприетата практика в дадена юрисдикция може да изисква или да разрешава на одитора да развива въпроси, които предоставят допълнително обяснение относно отговорностите на одитора при одита на финансовия отчет или на одиторския доклад върху него. Когато разделът „Други въпроси" включва повече от един въпрос, който съгласно преценката на одитора има отношение към разбирането на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад от страна на потребителите, може да е целесъобразно да се използва различно подзаглавие за всеки един въпрос.

---

8 МОС 570 (преработен), параграфи 22–23

9 МОС 260 (преработен), параграф 15

10 Вж. параграф 13(б)(ii) от МОС 705 (преработен) за коментар на това обстоятелство

A12. Параграфът по други въпроси не разглежда обстоятелства, при които одиторът има други отговорности за докладване, които са в допълнение към отговорността на одитора съгласно МОС (вж. раздела „Други отговорности за докладване" в МОС 700 (преработен)[11]), или когато от одитора е поискано да изпълни и докладва във връзка с допълнително уточнени процедури, или да изрази мнение по специфични въпроси.

Докладване относно повече от един комплект на финансовия отчет

A13. Предприятието може да изготви един комплект на финансовия отчет в съответствие с обща рамка с общо предназначение (например, националната обща рамка) и друг комплект на финансовия отчет в съответствие с друга обща рамка с общо предназначение (например, Международните стандарти за финансово отчитане) и да ангажира одитора да докладва и върху двата комплекта на финансовия отчет. Ако одиторът определи, че общите рамки са приемливи при конкретните обстоятелства, одиторът може да включи параграф по други въпроси в одиторския доклад, правейки препратка към факта, че друг комплект на финансовия отчет е изготвен от същото предприятие в съответствие с друга обща рамка с общо предназначение и че одиторът е издал доклад върху този финансов отчет.

Ограничение върху разпространението или използването на одиторския доклад

A14. Финансов отчет, изготвен със специална цел може да бъде изготвен в съответствие с обща рамка с общо предназначение, тъй като потребителите, за които е предназначен са решили, че такъв финансов отчет с общо предназначение отговаря на техните нужди от финансова информация. Доколкото одиторският доклад е предназначен за конкретни потребители, одиторът може да счете за необходимо при конкретните обстоятелства да включи параграф по други въпроси, посочвайки, че одиторският доклад е предназначен единствено за потребителите, за които е предназначен и не следва да се разпространява или използва от други страни.

Включване на параграф по други въпроси в одиторския доклад

A15. Съдържанието на параграфа по други въпроси ясно отразява факта, че този друг въпрос не се изисква да бъде представен или оповестен във финансовия отчет. Параграфът по други въпроси не включва информация, която на одитора е забранено да предоставя по силата на закон, нормативна уредба или други професионални стандарти, например, етични стандарти, отнасящи се до конфиденциалността на информацията. Параграфът по други въпроси не включва също така и информация, която се изисква да бъде предоставена от ръководството.

Поместване на параграфите за обръщане на внимание и параграфите по други въпроси в одиторския доклад (Вж. параграфи 9, 11)

A16. Поместването на параграфа за обръщане на внимание или параграфа по други въпроси в одиторския доклад зависи от естеството на информацията, която ще бъде докладвана и преценката на одитора за относителната значимост на тази информация за потребителите, за които е предназначена в сравнение с други елементи, които се изисква да бъдат докладвани в съответствие с МОС 700 (преработен). Така например:

---

[11] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, параграфи 43–44

Параграфи за обръщане на внимание

- Когато параграфът за обръщане на внимание се отнася до приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително обстоятелства, при които одиторът определя, че общата рамка за финансово отчитане, предписана от закон или нормативна уредба иначе би била неприемлива,[12] одиторът може да счете за необходимо да помести параграфа непосредствено след раздела „База за мнение", за да осигури подходящ контекст за одиторското мнение.
- Когато в одиторския доклад е представен раздел „Ключови одиторски въпроси", параграфът за обръщане на внимание може да бъде представен или непосредствено преди или след раздела „Ключови одиторски въпроси", на базата на преценката на одитора за относителната значимост на информацията, включена в параграфа за обръщане на внимание. Одиторът може да добави и допълнителен контекст към заглавието „Обръщане на внимание", например „Обръщане на внимание – последващо събитие", за да разграничи параграфа за обръщане на внимание от отделните въпроси, описани в раздела „Ключови одиторски въпроси".

Параграфи по други въпроси

- Когато в одиторския доклад е представен раздел „Ключови одиторски въпроси", а е счетен за необходим и параграф по други въпроси, одиторът може да добави допълнителен контекст към заглавието „Други въпроси", например, „Други въпроси – обхват на одита", за да разграничи параграфа по други въпроси от отделните въпроси, описани в раздела „Ключови одиторски въпроси".
- Когато параграф по други въпроси е включен, за да привлече вниманието на потребителите към въпрос, отнасящ се до други отговорности за докладване, разгледани в одиторския доклад, параграфът може да бъде включен в раздела „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания".
- Когато има отношение към всички отговорности на одитора или разбирането на одиторския доклад от страна на потребителите, параграфът по други въпроси може да бъде включен като самостоятелен раздел, следващ Доклада относно одита на финансовия отчет и Доклада във връзка с други законови и регулаторни изисквания.

A17. Приложение 3 е пример за взаимовръзката между раздела „Ключови одиторски въпроси", параграфа за обръщане на внимание и параграфа по други въпроси, когато всички те са представени в одиторския доклад. Примерният доклад в Приложение 4 включва параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад за предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, който съдържа квалифицирано мнение, като за предприятието не са докладвани ключови одиторски въпроси.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (Вж. параграф 12)

A18. Комуникацията, изисквана от параграф 12, дава възможност на лицата, натоварени с общо управление, да бъдат информирани за естеството на конкретни въпроси, които одиторът възнамерява да открои в одиторския доклад, и им предоставя възможност да получат от одитора допълнителни

---

[12] Например, съгласно изискваното от МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграф 19 и МОС 800 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение,* параграф 14

пояснения, когато това е необходимо. Когато включването в одиторския доклад на параграф по други въпроси във връзка с конкретен въпрос се повтаря при всеки следващ ангажимент, одиторът може да реши, че не е необходимо да повтаря комуникацията при всеки ангажимент, освен ако това не се изисква от закон или нормативна уредба.

Приложение 1

(Вж. параграфи 4, А4)

Списък на МОС, съдържащи изисквания за параграфи за обръщане на внимание

Настоящото приложение идентифицира параграфи в други МОС, които изискват одиторът да включи параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад при определени обстоятелства. Списъкът не замества разглеждането и анализирането на изискванията и свързаните с тях материали за приложение и други пояснителни материали, съдържащи се в МОС.

- МОС 210, Договаряне на условията на одиторските ангажименти – параграф 19(б)
- МОС 560, *Последващи събития* – параграфи 12(б) и 16
- МОС 800 (преработен), Конкретни съображения—одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение – параграф 14

Приложение 2

(Вж. параграф 4)

Списък на МОС, съдържащи изисквания за параграфи по други въпроси

Настоящото приложение идентифицира параграфи в други МОС, които изискват одиторът да включи параграф по други въпроси в одиторския доклад при определени обстоятелства. Списъкът не замества разглеждането и анализирането на изискванията и свързаните с тях материали за приложение и други пояснителни материали, съдържащи се 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

Приложение 3

(Вж. параграф А17)

Пример за доклад на независимия одитор, който включва раздел „Ключови одиторски въпроси", параграф за обръщане на внимание и параграф по други въпроси

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600[1] не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто") мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад е имало пожар в производствените помещения на предприятието, който е оповестен от предприятието като последващо събитие. Съгласно преценката на одитора, въпросът е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите. Въпросът не е изисквал значително внимание от страна на одитора при одита на финансовия отчет за текущия период.
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.
- Представени са съответстващи данни, като финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор. На одитора не е забранено съгласно закон или нормативна уредба да прави препратки към доклада на предходния одитор относно съответстващите данни и одиторът е решил да постъпи по този начин.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

---

[1] МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[2]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Обръщане на внимание[3]

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение X към финансовия отчет, което описва ефекта от пожар в производствените помещения на компанията. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

Други въпроси

---

[2] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

[3] Както е отбелязано в параграф A16, параграфът за обръщане на внимание може да бъде представен или непосредствено преди или след раздела „Ключови одиторски въпроси”, на базата на преценката на одитора за относителната значимост на информацията, включена в параграфа за обръщане на внимание.

Финансовият отчет на компания ABC за годината, завършваща на 31 декември 20X0 г., е одитиран от друг одитор, който е изразил немодифицирано мнение относно този отчет на 31 март 20X1 г.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [4]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

---

[4] Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство" и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

Приложение 4

(Вж. параграф А8)

Пример за доклад на независимия одитор, който съдържа квалифицирано мнение поради отклонение от приложимата обща рамка за финансово отчитане и който включва параграф за обръщане на внимание

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- Отклонение от приложимата обща рамка за финансово отчитане е довело до квалифицирано мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад е имало пожар в производствените помещения на предприятието, който е оповестен от предприятието като последващо събитие. Съгласно преценката на одитора, въпросът е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите. Въпросът не е изисквал значително внимание от страна на одитора при одита на финансовия отчет за текущия период.
- От одитора не се изисква и одиторът не е решил на друго основание да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.
- Одиторът не е получил никаква друга информация преди датата на одиторския доклад.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет [1]

Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на ефекта от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на квалифицирано мнение

Краткосрочните ликвидни ценни книжа на компанията са посочени в отчета за финансовото състояние със стойност xxx. Ръководството не е оценило тези ценни книжа по справедлива стойност, а ги е посочило по цена на придобиване, което съставлява отклонение от МСФО. Регистрите на компанията сочат, че ако ръководството беше оценило тези ликвидни ценни книжа по справедлива стойност, компанията би признала нереализирана загуба в размер на xxx в отчета за всеобхватния доход за годината. Балансовата стойност на ценните книжа в отчета за финансовото състояние би била намалена със същата сума към 31 декември 20X1 г., а данъкът върху дохода, нетният доход и собственият капитал биха били намалени съответно с xxx, xxx и xxx.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано мнение.

Обръщане на внимание – ефект от пожар

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение X към финансовия отчет, което описва ефекта от пожар в производствените помещения на компанията. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [2]

---

[1] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

[2] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

Международните одиторски стандарти™, Международните стандарти за ангажименти за изразяване на сигурност™, Международните стандарти за ангажименти за преглед™, Международните стандарти за свързани по съдържание услуги™, Международните стандарти за контрол върху качеството™, Указанията за международна одиторска практика™, Проектите за обсъждане, Документите за провеждане на консултации и други издания на СМОССИС® са публикувани и са обект на авторско право на Международната федерация на счетоводителите (МФС/IFAC®).

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 ангажименти за изразяване на сигурност, „МСАИС™", Международен стандарт за ангажименти за преглед "МСАП™", 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 © януари 2015 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.

ISBN: 978-1-60815-206-3

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-A13

Приложение: Примери на доклади на независимия одитор

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 подходи 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 неправилно отчитане 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 неправилно отчитане. Ако одиторът е одитирал финансовия отчет за предходния период, той спазва и съответните изисквания на МОС 560 [2]. Ако финансовият отчет за предходния период е променен, одиторът определя дали сравнителната информация съответства на променения финансов отчет.

9. Съгласно изискванията на МОС 580 [3], 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 неправилни отчитания във финансовия отчет за предходния период, които засягат сравнителната информация. (вж. параграф А1)

Докладване на резултатите от одита

Съответстващи данни.

[2] МОС 560 „Последващи събития”, параграфи 14-17.
[3] МОС 580 „Писмени изявления”, параграф 14.

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 неправилно отчитане 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:

(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 неправилни отчитания, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период (Вж. параграф А8)[4]

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 А9 – А10)

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 706 (преработен) [5]. (Вж. параграф А11)

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;

(б) вида на мнението, изразено от предходния одитор и, ако мнението е било модифицирано, причините за това; и

[4] МОС 510 , параграф 6.
[5] МОС 706 (преработен) „Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор", параграф 8.

(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 неправилно отчитане, което засяга финансовия отчет за предходния период, върху който предходният одитор преди това е издал доклад без модификация, одиторът съобщава неправилното отчитане на подходящото ниво на ръководство и с лицата, натоварени с общо управление, освен ако те не са включени в ръководството на предприятието[6] 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 А12)

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 неправилни отчитания, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период (Вж. параграф А13)[7].

***

Приложение и друг пояснителен материал

Одиторски процедури

Писмени изявления (вж. параграф 9)

[6] МОС 260 (преработен) „ Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление”, параграф 13
[7] МОС 510, параграф 6.

А1. 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 неправилни отчитания 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)

А2. 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)

А3. 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.

А4. 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.

А5. Илюстративни примери на одиторски доклад, ако одиторският доклад за предходния период е включвал модифицирано мнение и въпросът, довел до

модификацията, не е бил разрешен, са дадени в Примери А и Б на Приложението.

Неправилно отчитане във финансовия отчет за предходен период (вж. параграф 12)

А6. Когато финансовият отчет за предходен период, който съдържа съществени неправилни отчитания, 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 (преработен)).

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.

Финансов отчет за предходен период, който не е одитиран (Вж. параграф 14)

А8. Ако одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства относно началните салда, МОС 705 (преработен)[8] изисква от одитора да изрази съобразно случая квалифицирано мнение или да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет в съответствие с МОС 705 (преработен). Ако одиторът е изправен пред значителни трудности при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че началните салда не съдържат неправилни отчитания, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период, одиторът може да определи, че това е ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС701.[9]

Сравнителни финансови отчети

Препратка в одиторското мнение (вж. параграф 15)

А9. Тъй като одиторският доклад върху сравнителните финансови отчети се отнася до финансовия отчет за всеки един от представените периоди, одиторът

[8] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

[9] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

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.

А10. 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)

А11. 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)

А12. 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.”

Финансов отчет за предходен период, който не е одитиран (Вж. параграф 19)

A13. Ако одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства относно началните салда, МОС 705 (преработен) изисква от одитора да изрази съобразно случая квалифицирано мнение или да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет в съответствие с МОС 705 (преработен). Ако одиторът е изправен пред значителни трудности при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че началните салда не съдържат неправилни отчитания, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период, одиторът може да определи, че това е ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.

Приложение

(Вж. параграфи А5, А7, А10)

Примери за доклади на независимия одитор

Пример 1 – Съответстващи данни

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600[1] не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) (обща рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**[2]
- **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.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**[3]
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът не е получил никаква друга информация преди датата на одиторския доклад.**

---

[1] МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

[2] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*

[3] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[4]

Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията"), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на ефекта от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

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 МСФО. Това е резултат от решение, взето от ръководството в началото на предходната финансова година и е довело до квалифициране на нашето одиторско мнение относно финансовия 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 имоти, машини и съоръжения 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.

[4] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет" не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания" не е приложимо.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано одиторско мнение.

Отговорности на ръководството-и лицата, натоварени с общо управление за консолидирания финансов отчет[5]

[Докладване в съответствие с МОС 700[6] *(преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]*

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[5] Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление“ може да трябва да бъдат заменени от друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на съответната юрисдикция.

[6] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*

<u>Пример 2 – Съответстващи данни</u>

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **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.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът не е получил никаква друга информация преди датата на одиторския доклад.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[7]

Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията"), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на възможния ефект върху съответстващите данни от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на квалифицирано мнение

Поради това, че бяхме назначени за одитори на компанията 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. Съответно, нашето одиторско мнение относно финансовия отчет за периода, завършващ на 31 декември 20X0 година, беше модифицирано. 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.
Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани

[7] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет" не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания" не е приложимо.

допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано одиторско мнение.

Отговорности на ръководството-и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет[8]

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[8] Или други термини, които са подходящи в контекста на правната рамка на съответната юрисдикция.

<u>Пример 3 – Съответстващи данни</u>

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.**
- **Представени са съответстващи данни, а финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор.**
- **Законодателството или нормативна разпоредба не забранява на одитора да се позове на доклада на предходния одитор върху съответстващите данни и одиторът е решил да постъпи по този начин.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**

- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[9]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията"), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето одиторско мнение.

Други въпроси

[9] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет" не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания" не е приложимо.

Финансовият отчет на компанията за годината, завършваща на 31 декември 20X0 година, е одитиран от друг одитор, който е изразил немодифицирано мнение относно този отчет на 31 март 20X1 година.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)).*][10]

Отговорности на ръководството-и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет[11]

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

---

[10] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

[11] Или други термини, които са подходящи в контекста на правната рамка на съответната юрисдикция

<u>Пример 4 – Сравнителни финансови отчети</u>

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **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.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът не е получил никаква друга информация преди датата на одиторския доклад.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**

- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[12]

Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на финансовите отчети на компания ABC („компанията"), състоящи се от отчетите за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и 20X0 г. и отчетите за всеобхватния доход, отчетите за промените в собствения капитал и отчетите за паричните потоци за годините, завършващи на тези дати, както и пояснителните приложения към финансовите отчети, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на ефекта от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложените финансови отчети представят достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дават вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. 20X0 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годините, завършващи на тези дати в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

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 МСФО. 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 имоти, машини и съоръжения следва да бъде намалена със стойността на натрупаната амортизация в размер

[12] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет" не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания" не е приложимо.

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.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано одиторско мнение.

Отговорности на ръководството-и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [13]

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[13] Или други термини, които са подходящи в контекста на правната рамка на съответната юрисдикция

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 720 (ПРЕРАБОТЕН)

ОТГОВОРНОСТИ НА ОДИТОРА ОТНОСНО ДРУГА ИНФОРМАЦИЯ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1–9

Дата на влизане в сила 10

Цели 11

Определения 12

Изисквания

Получаване на друга информация 13

Прочитане и преценяване на другата информация 14–15

Процедури, когато изглежда, че е налице съществено несъответствие или че другата информация съдържа съществено неправилно докладване 16

Процедури, когато одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в другата информация 17–19

Процедури, когато е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет или когато е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира да бъде актуализирано 20

Докладване 21–24

Документация 25

Материали за приложение и други пояснителни материали

Дефиниции A1–A10

Получаване на другата информация A11–A22

Прочитане и преценяване на другата информация..... A23–A38

Процедури, когато изглежда, че е налице съществено несъответствие или че другата информация съдържа съществено неправилно докладване A39–A4

Процедури, когато одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в другата информация A44–A50

Процедури, когато е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет или когато е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира да бъде актуализирано A51

Докладване A52–A59

Приложение 1: Примери за суми или други елементи, които може да са включени в другата информация

Приложение 2: Примери за доклади на независимия одитор относно друга информация

Международен одиторски стандарт (МОС) 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*, 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 одитора, отнасящи се до друга информация, независимо дали финансова или нефинансова (различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него), включена в годишния доклад на предприятието. Годишният доклад на предприятието може да представлява един документ или комбинация от документи, които изпълняват същата функция.

2. Настоящият МОС е изготвен в контекста на одит на финансови отчети от независим одитор. Съответно, целите на одитора в настоящия МОС трябва да се разбират в контекста на общите цели на одитора, изложени в параграф 11 от МОС 200.[1] Изискванията в МОС са разработени така, че да дадат възможност на одитора да постигне целите, посочени в Международните одиторски стандарти, а оттук и общите цели на одитора. Одиторското мнение относно финансовия отчет не обхваща другата информация и настоящият МОС не изисква одитора да получи одиторски доказателства, извън тези, необходими, за да формира мнение относно финансовия отчет.

3. Настоящият МОС изисква одитора да се запознае и прецени другата информация, тъй като друга информация, която е в съществено несъответствие с финансовия отчет или с познанието на одитора, получено по време на одита, може да е индикация, че има съществено неправилно отчитане във финансовия отчет или че е налице съществено неправилно докладване в другата информация, което и в двата случая е възможно да компрометира достоверността на финансовия отчет и на одиторския доклад върху него. Такива съществени неправилни отчитания могат да повлияят по неподходящ начин и на икономическите решения на потребителите, за които се изготвя одиторският доклад.

4. Настоящият МОС може също така да подпомогне одитора при спазване на приложимите етични изисквания,[2] които задължават одитора да избягва да бъде свързван съзнателно с информация, която счита, че съдържа съществено погрешно или подвеждащо изявление, безотговорно предоставени изявления или информация, пропуска или прикрива изисквана информация, когато подобно пропускане или прикриване би било подвеждащо.

---

[1] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*

[2] *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* (Кодекс на СМСЕС) на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, параграф И111.2

5. Другата информация може да включва суми или други елементи, които са замислени да бъдат същите, да обобщават или да предоставят по-големи подробности относно суми или други елементи във финансовия отчет, както и други суми или други елементи, за които одиторът е придобил познания по време на одита. Другата информация може да включва също така и други въпроси.

6. Отговорностите на одитора относно друга информация (различни от приложимите отговорности за докладване) са приложими независимо дали тази друга информация е получена от одитора преди или след датата на одиторския доклад.

7. Настоящият МОС не се прилага по отношение на:

   (а) предварително анонсиране на финансова информация; или

   (б) документи, свързани с предлагане на цени книжа, включително проспекти.

8. Отговорностите на одитора съгласно настоящия МОС не представляват ангажимент за изразяване на сигурност относно другата информация, нито налагат на одитора задължение да получи сигурност относно тази друга информация.

9. Възможно е закон или нормативна разпоредба да налага на одитора допълнителни задължения във връзка с друга информация, които надхвърлят обхвата на настоящия МОС.

Дата на влизане в сила

10. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

Цели

11. Целите на одитора, след като се е запознал с другата информация, са:

   (а) да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и финансовия отчет;

   (б) да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита;

   (в) да изпълни подходящи процедури, когато одиторът идентифицира, че изглежда да са налице такива съществени несъответствия или когато на одитора по друг начин стане известно, че другата информация изглежда да съдържа съществено неправилно докладване; и

   (г) да докладва в съответствие с настоящия МОС.

Определения

12. За целите на МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:

(а) Годишен доклад – документ или комбинация от документи, обикновено изготвяни ежегодно от ръководството или лицата, натоварени с общо управление, в съответствие със закон, нормативна разпоредба или обичайна практика, целта на които е да предостави на собствениците (или на други сходни заинтересовани страни) информация за дейността на предприятието и неговите финансови резултати и финансово състояние, изложени във финансовия отчет. Годишният доклад съдържа или съпътства финансовия отчет и одиторския доклад върху него и обикновено съдържа информация относно процесите и тенденциите в развитието на предприятието, бъдещите перспективи пред него, бъдещите рискове и елементи на несигурност, изложение на органа за общо управление на предприятието, както и доклади, разглеждащи въпроси, които касаят общото управление. (Вж. параграфи А1–А5)

(б) Неправилно докладване в другата информация – Неправилно докладване в другата информация е налице, когато тази друга информация е представена неточно или е подвеждаща по друг начин (включително поради това, че пропуска или прикрива информация, която е необходима за правилното разбиране на въпрос, оповестен в тази друга информация). (Вж. параграфи А6–А7)

(в) Друга информация – финансова или нефинансова информация (различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него), включена в годишния доклад на предприятието. (Вж. параграфи А8–А10)

Изисквания

Получаване на друга информация

13. Одиторът следва: (Вж. параграфи А11–А22)

(а) да определи, посредством обсъждане с ръководството, кой документ или кои документи съставляват годишния доклад, както и планирания от предприятието начин и срокове за публикуването на този документ или документи;

(б) да постигне подходящи договорености с ръководството да получи своевременно, ако е възможно, преди датата на одиторския доклад, окончателния вариант на документа или документите,

съставляващи годишния доклад; и

(в) когато част или всички документи, определени съгласно буква (а) по-горе няма да бъдат на разположение преди датата на одиторския доклад, да изиска ръководството да предостави писмено изявление, че окончателният вариант на документа или документите ще бъде предоставен на одитора, когато бъде наличен и преди да бъде публикуван от предприятието, така че одиторът да може да приключи процедурите, изисквани от настоящия МОС. (Вж. параграф А22)

Прочитане и преценяване на друга информация

14. Одиторът следва да прочете другата информация, като при това следва: (Вж. параграфи А23–А24)

(а) да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и финансовия отчет. Като основание за тази преценка, одиторът следва, с оглед оценяване на тяхната последователност, да сравни избрани суми или други елементи в другата информация (които са замислени да бъдат същите, да обобщават или да предоставят по-големи подробности относно суми или други елементи във финансовия отчет) с тези суми или други елементи във финансовия отчет; и (вж. параграфи А25–А29)

(б) да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита, в контекста на получените при одита одиторски доказателства и направените заключения. (Вж. параграфи А30–А36)

15. Когато се запознава с другата информация в съответствие с параграф 14, одиторът следва да запази повишено внимание за индикации, че другата информация, която не е свързана с финансовия отчет или познанията на одитора, придобити по време на одита, изглежда да съдържа съществени неправилни докладвания. (Вж. параграфи А24, А37–А38)

Процедури, когато изглежда, че е налице съществено несъответствие или че другата информация съдържа съществено неправилно докладване

16. Ако одиторът идентифицира, че изглежда е налице съществено несъответствие (или когато на одитора по друг начин стане известно, че другата информация изглежда да съдържа съществено неправилно докладване), одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и ако е необходимо да изпълни други процедури, за да достигне до заключение: (вж. параграфи А39–А43)

(а) дали е налице съществено неправилно докладване в

ISA™

другата информация;

(б) дали е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет; или

(в) е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, да бъде актуализирано.

Процедури, когато одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в другата информация

17. Ако одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в другата информация, одиторът следва да изиска ръководството да коригира тази друга информация. В случай че ръководството:

(а) се съгласи да извърши корекцията, одиторът следва да установи, че корекцията е извършена; или

(б) откаже да извърши корекцията, одиторът следва да комуникира въпроса с лицата, натоварени с общо управление и да изиска корекцията да бъде извършена.

18. Ако одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в друга информация, получена преди датата на одиторския доклад, и тази друга информация не е коригирана след комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, одиторът следва да предприеме подходящи мерки, включително: (вж. параграф А44)

(а) да прецени последствията за одиторския доклад и да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, относно това как одиторът планира да разгледа същественото неправилно докладване в одиторския доклад (вж. параграф 22(д)(ii)); или (вж. параграф А45)

(б) да се оттегли от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба. (Вж. параграфи А46–А47)

19. Ако одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в друга информация, получена след датата на одиторския доклад, одиторът следва:

(а) в случай че тази друга информация е коригирана, да изпълни процедурите, които са необходими при конкретните обстоятелства; или (вж. параграф А48)

(б) в случай че тази друга информация не е коригирана след комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, да

предприеме подходящи мерки, вземайки под внимание юридическите права и задължения на одитора, с цел да се опита некоригираното съществено неправилно докладване да бъде доведено до знанието на потребителите, за които се изготвя одиторският доклад. (Вж. параграфи А49–А50)

Процедури, когато е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет или когато е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира да бъде актуализирано

20. Ако в резултата на изпълнение на процедурите съгласно параграфи 14–15, одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет или че е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира да бъде актуализирано, одиторът следва да реагира по подходящ начин в съответствие с другите МОС. (Вж. параграф А51)

Докладване

21. Одиторският доклад следва да съдържа самостоятелен раздел, озаглавен „Друга информация" или по друг подходящ начин, когато, към датата на одиторския доклад:

    (а) по отношение одита на финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, одиторът е получил, или очаква да получи, другата информация; или

    (б) по отношение одита на финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, одиторът е получил част или цялата друга информация. (Вж. параграф А52)

22. Когато в съответствие с параграф 21 се изисква одиторският доклад да включва раздел „Друга информация”, този раздел следва да съдържа: (вж. параграф A53)

(а) изявление, че ръководството носи отговорност за другата информация;

(б) идентифициране на:

(i) друга информация, ако има такава, получена от одитора преди датата на одиторския доклад; и

(ii) по отношение одита на финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, друга информация, ако има такава, която се очаква да бъде получена след датата на одиторския доклад;

(в) изявление, че одиторското мнение не обхваща другата информация и съответно че одиторът не изразява (или че няма да изрази) одиторско мнение или каквато и да е форма на заключение за изразяване на сигурност относно тази друга информация;

(г) описание на отговорностите на одитора, отнасящи се до прочитането, преценяването и докладването върху другата информация съгласно изискванията на настоящия МОС; и

(д) когато другата информация е получена преди датата на одиторския доклад:

(i) изявление, че одиторът няма нищо за докладване; или

(ii) ако одиторът е достигнал до заключение, че е налице некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация, изявление, описващо това некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация.

23. Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение в съответствие с МОС 705 (преработен),[3] одиторът следва да прецени последствията от въпроса, пораждащ модификацията на мнението за изявлението, изисквано в параграф 22(д). (Вж. параграфи A54–A58)

Докладване, предписано от закон или нормативна разпоредба

24. В случай че закон или нормативна разпоредба в съответната юрисдикция изисква одиторът да се позовава на другата информация в одиторския доклад, като използва конкретен формат или

[3] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

формулировка, одиторският доклад следва да прави препратка към Международните одиторски стандарти само ако одиторският доклад включва като минимум: (вж. параграф А59)

(а) идентифициране на другата информация, получена от одитора преди датата на одиторския доклад;

(б) описание на отговорностите на одитора по отношение на другата информация; и

(в) изрично изявление, разглеждащо резултатите от одиторската работа в това отношение.

Документация

25. Когато се съобразява с изискванията на МОС 230[4] в степента, в която е приложим по отношение на настоящия МОС, одиторът следва да включи в одиторската документация:

(а) документиране на процедурите, изпълнени съгласно настоящия МОС; и

(б) окончателния вариант на другата информация, върху която одиторът е извършил работата, изисквана съгласно настоящия МОС.

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Дефиниции

Годишен доклад (Вж. параграф 12(а))

А1. Възможно е закон, нормативна разпоредба или обичайната практика да дефинират съдържанието на годишния доклад, както и неговото наименование, за предприятията в конкретната юрисдикция; съдържанието и наименованието обаче може и да варират в рамките на една юрисдикция, както и между различните юрисдикции.

А2. Годишният доклад обикновено се изготвя ежегодно. Когато обаче финансовият отчет, обект на одит, е изготвен за период, който е по-кратък или по-дълъг от една година, може да бъде изготвен и годишен доклад, който да обхваща същия период, както финансовият отчет.

А3. В някои случаи годишният доклад на предприятието може да представлява един документ и да е озаглавен „годишен доклад” или по

[4] МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11

някакъв друг начин. В други случаи, закон, нормативна разпоредба или обичайната практика може да изисква предприятието да докладва до собствениците (или до други сходни заинтересовани страни) информация за дейността на предприятието и неговите финансови резултати и финансово състояние, изложени във финансовия отчет (т.е. годишен доклад) посредством един единствен документ или посредством два или повече отделни документа, които взети заедно да изпълняват същата функция. Така например, възможно е в зависимост от закон, нормативна разпоредба или обичайната практика в конкретната юрисдикция, един или повече от следните документи да съставляват част от годишния доклад:

- доклад на ръководството, коментар на ръководството или оперативен и финансов преглед или сходни доклади от лицата, натоварени с общо управление (например, доклад на директорите);
- изявление на председателя;
- изявление за корпоративно управление;
- доклади за вътрешния контрол и оценката на риска.

A4. Годишният доклад може да бъде предоставен на потребителите на хартиен носител или в електронен вид, включително на уебсайта на предприятието. Възможно е даден документ (или комбинация от документи) да отговаря на дефиницията за годишен доклад, независимо от начина, по който се предоставя на потребителите.

A5. Годишният доклад се различава по своето естество, цел и съдържание от други доклади, например, доклад, изготвен, за да удовлетвори информационните потребности на специфична група заинтересовани страни или доклад, изготвен, за да изпълни изискванията във връзка със специфична цел за докладване до регулаторни органи (дори когато се изисква този доклад да бъде публично достъпен). Примерите за доклади, които, в случай че са издадени като самостоятелни документи, обикновено не представляват част от комбинацията от документи, съставляващи годишен доклад (по силата на закон, нормативна разпоредба или обичайната практика), и които, следователно, не представляват друга информация в обхвата на настоящия МОС, включват:

- отделни отраслови или регулаторни доклади (например, доклади за капиталова адекватност), каквито е възможно да бъдат изготвяни в банковия, застрахователния или пенсионния сектор;
- доклади за корпоративна социална отговорност;
- доклади за устойчиво развитие;

- доклади за многообразието и равните възможности;
- доклади за продуктова отговорност;
- доклади за трудови практики и условия на труд;
- доклади за спазване на човешките права.

Неправилно докладване в другата информация (Вж. параграф 12(б))

A6. Когато конкретен въпрос се оповестява в другата информация, тази друга информация може да пропусне или прикрие информация, която е необходима за правилното разбиране на този въпрос. Така например, в случай че другата информация цели да разгледа ключовите показатели за резултатите от дейността, използвани от ръководството, то тогава пропускането на ключов показател, използван от ръководството, може да е индикация, че тази друга информация е подвеждаща.

A7. Възможно е концепцията за нивото на същественост да се разглежда в обща рамка, приложима спрямо другата информация и ако това е така, тази обща рамка може да предоставя референтна рамка за одитора при извършването на преценки относно нивото на същественост съгласно настоящия МОС. В много случаи, обаче, може да няма приложима обща рамка, която да съдържа разглеждане на концепцията за ниво на същественост, приложима по отношение на другата информация. При такива обстоятелства, следните характеристики предоставят на одитора референтна рамка при определяне дали дадено неправилно докладване в другата информация е съществено:

- Нивото на същественост се разглежда в контекста на общите информационни нужди на потребителите като група. Очаква се потребителите на другата информация да са същите, както потребителите на финансовия отчет, тъй като може да се очаква тези потребители да се запознават с другата информация, за да си осигурят контекст за финансовия отчет.
- Преценките относно нивото на същественост отчитат конкретните обстоятелства, свързани с неправилното докладване, вземайки под внимание дали потребителите биха били повлияни от ефекта от некоригираното неправилно докладване. Не всички неправилни докладвания ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите.
- Преценките относно нивото на същественост включват както количествени, така и качествени съображения. Съответно, тези преценки могат да вземат под внимание естеството и мащаба на елементите, които другата информация разглежда в контекста на годишния доклад на предприятието.

Друга информация (Вж. параграф 12(в))

A8. Приложение 1 съдържа примери за суми и други елементи, които е възможно да са включени в другата информация.

A9. В някои случаи, приложимата обща рамка за финансово отчитане може да изисква конкретни оповестявания, но да разрешава те да бъдат поместени извън финансовия отчет.[5] Доколкото тези оповестявания се изискват от приложимата обща рамка за финансово отчитане, те съставляват част от финансовия отчет. Съответно, за целите на настоящия МОС те не представляват друга информация.

A10. Идентификаторите на разширения език за бизнес отчетност (XBRL) не представляват друга информация съгласно дефиницията в настоящия МОС.

Получаване на друга информация (Вж. параграф 13)

A11. Определянето на документа или документите, които съставляват годишния доклад често е недвусмислено на базата на закон, нормативна разпоредба или обичайната практика. В много случаи ръководството или лицата, натоварени с общо управление може да са публикували обичайно пакет документи, които взети заедно съставляват годишния доклад, или да са поели ангажимент, че ще постъпят по този начин. В други случаи обаче, може да не е ясно кой документ или кои документи съставляват годишния доклад. В такива случаи, сроковете и целите на документите (както и за кого са предназначени) са въпроси, които е възможно да имат отношение към решението на одитора относно това кой документ или кои документи съставляват годишния доклад.

A12. Когато по силата на закон или нормативна разпоредба годишният доклад се превежда на други езици (какъвто може да е случаят, когато в дадена юрисдикция има повече от един официален език) или когато се изготвят няколко „годишни доклада" съгласно различни законодателства (например, когато предприятието е регистрирано за търгуване на борсите в повече от една юрисдикция), може да е необходимо да се прецени дали един или повече от един „годишни доклади" съставляват част от другата информация. В това отношение

[5] Така например, Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 7, *Финансови инструменти: оповестяване,* разрешава определени оповестявания, изисквани от Международните стандарти за финансово отчитане или да бъдат дадени във финансовия отчет, или да бъдат включени посредством кръстосани препратки от финансовия отчет към друго изявление, например, коментар на ръководството или доклад за риска, което да е на разположение на потребителите на финансовия отчет при същите условия и в същия момент, както финансовият отчет.

местен закон или нормативна разпоредба може да предоставя допълнителни насоки.

A13. Ръководството или лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за изготвянето на годишния доклад. Одиторът може да комуникира с ръководството или с лицата, натоварени с общо управление:

- очакванията на одитора във връзка с получаване на окончателния вариант на годишния доклад (включително комбинацията от документи, които взети заедно съставляват годишния доклад) своевременно и преди датата на одиторския доклад, така че одиторът да може да приключи процедурите, изисквани от настоящия МОС преди датата на одиторския доклад или, ако това не е възможно, в практически възможно най-кратък срок и във всички случаи преди предприятието да публикува тази информация.
- възможните последствия, когато другата информация се получава след датата на одиторския доклад.

A14. Комуникациите, посочени в параграф A13 може да са особено подходящи, например:

- при първоначален ангажимент за одит;
- когато е имало промяна в ръководството или лицата, натоварени с общо управление;
- когато се очаква другата информация да бъде получена след датата на одиторския доклад.

A15. Когато лицата, натоварени с общо управление, трябва да одобрят другата информация преди тя да бъде публикувана от предприятието, окончателният вариант на тази друга информация е вариантът, който е бил одобрен за публикуване от лицата, натоварени с общо управление.

A16. В някои случаи годишният доклад на предприятието може да представлява един единствен документ, който да бъде издаден, в съответствие със закон или нормативна разпоредба или в съответствие с практиката на предприятието във връзка с отчитането, скоро след края на финансово-отчетния период на предприятието, така че той ще бъде на разположение на одитора преди датата на одиторския доклад. В други случаи може да не се изисква този документ да бъде издаден преди един по-късен момент във времето или да бъде издаден в срок, който предприятието избере. Възможно е да съществуват и обстоятелства, при които годишният доклад на предприятието представлява комбинация от документи, всеки от които обект на различни изисквания или практика във връзка с отчитането от страна

на предприятието по отношение сроковете за тяхното издаване.

A17. Възможно е да съществуват и обстоятелства, при които към датата на одиторския доклад предприятието да разглежда възможността за разработване на документ, който може да е част от годишния доклад на предприятието (например, доброволен доклад до заинтересованите страни), но ръководството да не е в състояние да потвърди пред одитора целта или сроковете във връзка с този документ. В случай че одиторът не е в състояние да установи целта или сроковете във връзка с този документ, документът не се счита за друга информация за целите на настоящия МОС.

A18. Получаването на другата информация своевременно преди датата на одиторския доклад дава възможност промени, които бъде счетено за необходимо да се направят във финансовия отчет, одиторския доклад или другата информация, да бъдат извършени преди публикуването на тези документи. Писмото за ангажимент за одит[6] може да прави препратка към договореност с ръководството да предостави своевременно на разположение на одитора другата информация и ако е възможно преди датата на одиторския доклад.

A19. Когато другата информация се предоставя на разположение на потребителите единствено посредством уебсайта на предприятието, вариантът на тази друга информация, получен от предприятието, а не директно от неговия уебсайт, представлява уместният документ, върху който одиторът ще изпълнява процедури в съответствие с настоящия МОС. Одиторът няма отговорност съгласно настоящия МОС да търси друга информация, включително друга информация, която може да е на уебсайта на предприятието, нито да изпълнява процедури, с които да потвърди, че другата информация е представена по подходящ начин на уебсайта на предприятието или че е била подходящо предадена или представена в електронен формат по друг начин.

A20. Одиторът не е възпрепятстван да поставя дата или издава одиторския доклад, в случай че не е получил част или цялата друга информация.

A21. Когато другата информация се получава след датата на одиторския доклад, от одитора не се изисква да актуализира процедурите, изпълнени в съответствие с параграфи 6 и 7 от МОС 560.[7]

A22. МОС 580[8] установява изисквания и предоставя насоки относно използването на писмени изявления. Писменото изявление, което се изисква да бъде поискано съгласно параграф 13(в) относно друга

---

6 МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграф A24

7 МОС 560, *Последващи събития*

8 МОС 580, *Писмени изявления*

информация, която ще бъде на разположение едва след датата на одиторския доклад, има за цел да подкрепи способността на одитора да приключи процедурите, изисквани от настоящия МОС по отношение на тази информация. Наред с това, одиторът може да счете за полезно да изиска други писмени изявления, например, че:

- ръководството е информирало одитора за всички документи, които очаква да публикува и които може да съставляват друга информация;
- финансовият отчет и всяка друга информация, получена от одитора преди датата на одиторския доклад, са в съответствие помежду си и другата информация не съдържа съществени неправилни докладвания; и
- по отношение на друга информация, която не е била получена от одитора преди датата на одиторския доклад, че ръководството възнамерява да изготви и публикува такава друга информация и очакваните срокове за публикуването ѝ.

Прочитане и преценяване на другата информация (Вж. параграфи 14–15)

A23. МОС 200[9] изисква от одитора да планира и извърши одита с професионален скептицизъм. Запазването на професионален скептицизъм при прочитането и преценяването на другата информация включва, например, вземането под внимание на възможността ръководството да е прекомерно оптимистично относно успеха на своите планове, както и запазване на повишено внимание за информация, която може да не е в съответствие с:

(а) финансовия отчет; или

(б) познанията на одитора, придобити по време на одита.

A24. В съответствие с МОС 220,[10] от съдружника, отговорен за ангажимента се изисква да поеме отговорност за ръководството, надзора и изпълнението на ангажимента за одит при спазване на професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. В контекста на настоящия МОС, факторите, които биха могли да бъдат взети под внимание при определяне на подходящите членове на екипа за ангажимента, с цел отчитане изискванията на параграфи 14–15, включват:

- относителния опит на членовете на екипа по ангажимента;

[9] МОС 200, параграф 15

[10] МОС 220, *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*, параграф 15(а)

- дали членовете на екипа по ангажимента, на които ще бъдат възлагани задачите, притежават подходящи знания, придобити по време на одита, за да идентифицират несъответствия между другата информация и тези познания;
- степента на преценка, необходима за съблюдаване на изискванията на параграф 14–15. Така например, изпълнението на процедури за оценяване съответствието на суми в другата информация, които трябва да бъдат същите като сумите във финансовия отчет, може да се извършва от членове на екипа по ангажимента с по-малък опит;
- дали, когато става въпрос за одит на група, е необходимо да бъдат отправени проучващи запитвания до одитора на компонент при разглеждане на другата информация, отнасяща се до този компонент.

Преценяване дали е налице съществено несъответствие между другата информация и финансовия отчет (Вж. параграф 14(а))

A25. Другата информация може да включва суми или други елементи, които трябва да бъдат същите, да обобщават или да предоставят по-големи подробности относно суми или други елементи във финансовия отчет. Примерите за такива суми или други елементи може да включват:

- таблици, диаграми или графики, съдържащи извадки от финансовия отчет;
- оповестяване, предоставящо по-големи подробности относно салдо или сметка, показана във финансовия отчет, например „Приходите за 20X1 г. включват XXX милиона от продукт X и YYY милиона от продукт Y.”
- описание на финансови резултати, например „През 20X1 г. общите разходи за научноизследователска и развойна дейност възлизат на XXX.”

A26. При оценяване съответствието на избрани суми или други елементи в другата информация с тези във финансовия отчет, от одитора не се изисква да сравнява всички суми или други елементи в другата информация, които трябва да бъдат същите, да обобщават или да предоставят по-големи подробности относно суми или други елементи във финансовия отчет, с тези суми или други елементи във финансовия отчет.

A27. Изборът на суми или други елементи, които да бъдат сравнени, е въпрос на професионална преценка. Факторите, имащи отношение към тази преценка, включват:

- значимостта на сумата или друг елемент в контекста, в който са представени, което може да окаже влияние върху значението, което потребителите биха придали на тази сума или друг елемент (например, ключов коефициент или сума);
- ако са количествени, относителният размер на сумата, сравнен със суми или елементи във финансовия отчет или другата информация, до която се отнасят;
- чувствителността на конкретната сума или друг елемент в другата информация, например, плащания на базата на акции за висшето ръководство.

A28. Определянето на естеството и обхвата на процедурите с цел изпълнение на изискването в параграф 14(а) е въпрос на професионална преценка, отчитайки, че отговорностите на одитора съгласно настоящия МОС не представляват ангажимент за изразяване на сигурност във връзка с другата информация, нито налагат задължение за получаване на сигурност относно тази друга информация. Примерите за такива процедури включват:

- по отношение на информация, която трябва да бъде същата като информацията във финансовия отчет, сравняване на тази информация с финансовия отчет;
- по отношение на информация, която трябва да има същото значение както оповестяванията във финансовия отчет, сравняване на използваните изрази и преценяване значимостта на различията в използваните формулировки и дали тези различия предполагат различно значение;
- получаване от ръководството на равнението между сума в другата информация и във финансовия отчет и:
  - сравняване на елементите в равнението с финансовия отчет и другата информация; и
  - извършване на проверка дали изчисленията в рамките на равнението са математически точни.

A29. Оценяването на съответствието на избраните суми или други елементи в другата информация с финансовия отчет включва, когато това е уместно, имайки предвид естеството на тази друга информация, начина на тяхното представяне в сравнение с финансовия отчет.

Преценяване дали е налице съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита (Вж. параграф 14(б))

A30. Другата информация може да включва суми или други елементи, които са свързани с познанията на одитора, придобити по време на одита (различни от тези в параграф 14(а)). Примерите за такива суми или елементи може да включват:

- оповестяване на произведените единици или таблица, обобщаваща това производство по географски региони;
- изявление, че „През годината компанията е произвеждала продукта X и продукта Y.”
- обобщение на местоположенията на основните оперативни дейности на предприятието, например, „основният център на оперативна дейност на предприятието е в страната X, като

оперативна дейност се извършва също така и в страните Y и Z.”

A31. Познанията на одитора, придобити по време на одита, включват разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, включително вътрешния контрол на предприятието, получено в съответствие с МОС 315 (преработен).[11] МОС 315 (преработен) излага изискваното от одитора разбиране, което включва такива въпроси като получаването на разбиране за:

(а) съответния отрасъл, регулаторни и други външни фактори;

(б) естеството на предприятието;

(в) избора и прилагането на счетоводни политики от страна на предприятието;

(г) целите и стратегиите на предприятието;

(д) оценката и прегледа на финансовите резултати от дейността на предприятието; и

(е) вътрешния контрол на предприятието.

A32. Познанията на одитора, придобити по време на одита може да включват и въпроси, които са прогнозни по своето естество. Тези въпроси може да включват, например, бизнес перспективи и бъдещи парични потоци, които одиторът е разгледал при оценяване на предположенията, използвани от ръководството при извършване на тестове за обезценка на нематериални активи, например, репутацията, или при оценяване преценката на ръководството за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

A33. Когато преценява дали е налице съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита, одиторът може да се фокусира върху тези въпроси в другата информация, които са достатъчно важни за това, че неправилно докладване в другата информация във връзка с този въпрос би могло да е съществено.

A34. Във връзка с много въпроси в другата информация, може да е достатъчно одиторът да си припомни получените одиторски доказателства и направените по време на одита заключения, за да има възможност одиторът да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита. Колкото по-опитен и колкото по-

[11] МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*, параграфи 11–12

запознат с ключовите аспекти на одита е одиторът, толкова по-вероятно е да е достатъчно одиторът да си припомни уместните въпроси. Така например, възможно е одиторът да е в състояние да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита в светлината на обсъжданията, проведени с ръководството или с лицата, натоварени с общо управление, или констатациите от процедурите, изпълнени по време на одита, например, запознаване с протоколите от заседания на съвета на директорите, без необходимост да се предприемат допълнителни действия.

A35. Одиторът може да реши, че позоваването на подходяща одиторска документация или отправянето на проучващи запитвания до подходящите членове на екипа по ангажимента или до подходящите одитори на компоненти е целесъобразно като база за преценката на одитора относно това дали е налице съществено несъответствие. Така например:

- когато другата информация описва планирано преустановяване на основна продуктова линия. Макар, че одиторът е информиран за планираното преустановяване, той може да отправи проучващи запитвания до подходящите членове на екипа по ангажимента, които са изпълнили одиторските процедури в тази област, за да подкрепи своята преценка относно това дали въпросното описание е в съществено несъответствие с познанията на одитора, придобити по време на одита.

- когато другата информация описва важни подробности за съдебно дело, разгледано по време на одита, но одиторът не може да възстанови тези подробности адекватно в паметта си, може да е необходимо да се направи справка с одиторската документация, в която са обобщени тези подробности, за да се опресни паметта на одитора.

A36. Дали и в каква степен одиторът се позовава на подходяща одиторска документация или отправя проучващи запитвания до подходящите членове на екипа по ангажимента или до подходящите одитори на компоненти е въпрос на професионална преценка. Възможно е обаче по отношение на въпрос, включен в другата информация, да не е необходимо одиторът да се позовава на подходящата одиторска документация или да отправя проучващи запитвания до подходящите членове на екипа по ангажимента или до подходящите одитори на компоненти.

Запазване на повишено внимание за други индикации, че другата информация изглежда да съдържа съществени неправилни докладвания (Вж. параграф 15)

A37. Другата информация може да включва разглеждането на въпроси, които не са свързани с финансовия отчет и да се разпростира отвъд познанията на одитора, придобити по време на одита. Така например, другата информация може да включва отчет относно емисиите на парникови газове на предприятието.

A38. Запазването на повишено внимание за други индикации, че другата информация, която не е свързана с финансовия отчет или познанията на одитора, придобити по време на одита, изглежда да съдържа съществени неправилни докладвания, подпомага одитора при спазването на приложимите етични изисквания, които задължават одитора да избягва да бъде свързван съзнателно с друга информация, която счита, че съдържа съществено погрешно или подвеждащо изявление, безотговорно предоставено изявление, пропуска или прикрива необходима информация, така че другата информация става подвеждаща.[12] Запазването на повишено внимание за други индикации, че другата информация изглежда да съдържа съществени неправилни докладвания потенциално би могло да доведе до това, одиторът да идентифицира въпроси като:

- различия между другата информация и знанията от общ характер, извън познанията, придобити по време на одита, на членовете на екипа по ангажимента, запознаващи се с другата информация, които различия карат одитора да счита, че другата информация изглежда да съдържа съществени неправилни докладвания; или
- вътрешна непоследователност в другата информация, която кара одитора да счита, че другата информация изглежда да съдържа съществени неправилни докладвания.

Процедури, когато изглежда, че е налице съществено несъответствие или че другата информация съдържа съществено неправилно докладване (Вж. параграф 16)

A39. Обсъждането от страна на одитора с ръководството във връзка със съществено несъответствие (или друга информация, която изглежда да съдържа съществено неправилно докладване) може да включва отправяне на искане ръководството да подкрепи с доказателства основанието за изявленията на ръководството в другата информация. На базата на допълнителната информация или обяснения от страна на ръководството, одиторът може да се увери, че другата информация не съдържа съществено неправилно докладване. Така например, обясненията на ръководството може да сочат разумни и достатъчни аргументи за основателни различия в преценките.

[12] Кодекс на СМСЕС, параграф И111.2

A40. И обратно, обсъждането с ръководството може да предостави допълнителна информация, която да подкрепи заключението на одитора, че е налице съществено неправилно докладване в другата информация.

A41. За одитора може да е по-трудно да подложи на критична оценка действията на ръководството по въпроси, изискващи преценка, отколкото по въпроси, които са в по-голяма степен от фактическо естество. Възможно е обаче да са налице обстоятелства, при които одиторът да достигне до заключение, че другата информация съдържа изявление, което не е в съответствие с финансовия отчет или с познанията на одитора, придобити по време на одита. Тези обстоятелства може да породят съмнения относно другата информация, финансовия отчет или познанията на одитора, придобити по време на одита.

A42. Доколкото съществува широк кръг от възможни съществени неправилни докладвания в другата информация, естеството и обхватът на другите процедури, които одиторът може да изпълни, за да достигне до заключение дали е налице съществено неправилно докладване в другата информация, са въпрос на професионална преценка от страна на одитора при конкретните обстоятелства.

A43. Когато даден въпрос не е свързан с финансовия отчет или с познанията на одитора, придобити по време на одита, възможно е одиторът да не е в състояние напълно да оцени отговорите на ръководството на проучващите запитвания на одитора. Независимо от това, на базата на допълнителната информация или обяснения на ръководството, или след направени от ръководството промени в другата информация, одиторът може да се е уверил, че вече не изглежда да е налице съществено несъответствие или че другата информация вече не изглежда да съдържа съществено неправилно докладване. Когато одиторът не е в състояние да достигне до заключение, че вече не изглежда да е налице съществено несъответствие или че другата информация вече не изглежда да съдържа съществено неправилно докладване, одиторът може да изиска ръководството да се консултира с квалифицирана трета страна (например, експерт или юридически съветник на ръководството). В определени случаи, след като разгледа отговорите, получени от ръководството в резултата на тази консултация, одиторът може да не е в състояние да достигне до заключение дали е налице съществено неправилно докладване в другата информация. В такъв случай мерките, които одиторът може да предприеме включват едно или повече от изброените по-долу действия:

- получаване на становище от юридически съветник на одитора;

- разглеждане на последствията за одиторския доклад, например, дали да се опишат обстоятелствата, при които е налице ограничение, наложено от ръководството; или
- оттегляне от одита, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Процедури, когато одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в другата информация

Процедури, когато одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в друга информация, получена преди датата на одиторския доклад (Вж. параграф 18)

A44. Действията, които одиторът предприема, в случай че другата информация не е коригирана след комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, са въпрос на професионална преценка на одитора. Одиторът може да вземе под внимание дали логическата обосновка, представена от ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за това да не бъде направена съответната корекция, поражда съмнения относно почтеността и честността на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, както в случая, когато одиторът подозира намерение за подвеждане. Одиторът може също така да счете за целесъобразно да потърси юридическа консултация. В някои случаи е възможно закон, нормативна разпоредба или други професионални стандарти да изискват одиторът да комуникира този въпрос с регулаторен орган или съответната професионална организация.

Докладване на последствията (Вж. параграф 18(а))

A45. В редки случаи, когато отказът да бъде коригирано същественото неправилно докладване в другата информация поражда такива съмнения в почтеността на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, че е поставена под въпрос надеждността на одиторските доказателства по принцип, може да е подходящ отказ от изразяване на мнение относно финансовия отчет.

Оттегляне от ангажимента (Вж. параграф 18(б))

A46. Оттегляне от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба, може да е подходящо, когато обстоятелствата, съпътстващи отказа да бъде коригирано същественото неправилно докладване в другата информация, поражда такива съмнения в почтеността на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, че е поставена под въпрос надеждността на изявленията, получени от тях по време на одита.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор (Вж. параграф 18(б))

A47. В публичния сектор оттеглянето от ангажимента може да не е възможно. В такива случаи одиторът може да издаде доклад до законодателя, предоставяйки подробности по съответния въпрос, или да предприеме други подходящи действия.

Процедури, когато одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в друга информация, получена след датата на одиторския доклад (Вж. параграф 19)

A48. В случай че одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладванев друга информация, получена след датата на одиторския доклад, и това съществено неправилно докладване е било коригирано, одиторските процедури, необходими при тези обстоятелства, включват установяване, че корекцията е била извършена (в съответствие с параграф 17(а)), като е възможно да включват и преглед на предприетите от ръководството стъпки за комуникиране с лицата, получатели на другата информация, ако тя е била публикувана преди това, с цел информирането им за извършената корекция.

A49. В случай че лицата, натоварени с общо управление, не се съгласят да преработят другата информация, предприемането на подходящи мерки с цел да се направи опит некоригираното неправилно докладване да бъде доведено до знанието на потребителите, за които се изготвя одиторският доклад, изисква упражняване на професионална преценка, като може да бъде повлияно и от приложимия закон или нормативна разпоредба в съответната юрисдикция. Съответно, одиторът може да счете за целесъобразно да потърси правна консултация във връзка със своите юридически права и задължения.

A50. Когато съществено неправилно докладване в другата информация остава некоригирано, целесъобразните действия, които одиторът може да предприеме, с цел да се опита некоригираното съществено неправилно докладване да бъде доведено по подходящ начин до знанието на потребителите, за които се изготвя одиторският доклад, когато това е разрешено от закон или нормативна разпоредба, включват, например:

- Предоставяне на нов или изменен одиторски доклад на ръководството, включително модифициран раздел в съответствие с параграф 22, и изискване ръководството да предостави този нов или изменен одиторски доклад на потребителите, за които се изготвя одиторският доклад. Когато постъпва по този начин, може да е необходимо одиторът да

прецени ефекта, ако има такъв, върху датата на новия или изменен одиторски доклад, с оглед изискванията на Международните одиторски стандарти или на приложимия закон или нормативна разпоредба. Одиторът може също така да направи преглед на предприетите от ръководството стъпки за предоставяне на новия или изменен одиторски доклад на тези потребители;

- Довеждане на същественото неправилно докладване в другата информация до знанието на потребителите, за които се изготвя одиторският доклад (например, посредством разглеждане на въпроса на общо събрание на акционерите);
- Комуникиране с регулаторен орган или съответната професионална организация във връзка с некоригираното съществено неправилно докладване; или
- Преценяване последствията за продължаването на ангажимента (вж. също така параграф А46).

Процедури, когато е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет или когато е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира да бъде актуализирано (Вж. параграф 20)

А51. По отношение на другата информация, на одитора може да стане известна нова информация, която да има последствия за:

- разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира и съответно може да е индикация за необходимостта от преработване на направената от одитора оценка на риска.[13]
- отговорността на одитора да оцени ефекта от идентифицираните неправилни отчитания върху одита и на некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет.[14]
- отговорностите на одитора, отнасящи се до последващите събития.[15]

Докладване (Вж. параграфи 21–24)

А52. По отношение одита на финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, одиторът може да

[13] МОС 315 (преработен), параграфи 11, З1 и А1

[14] МОС 450, *Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита*

[15] МОС 560, параграфи 10 и 14

прецени, че идентифицирането в одиторския доклад на друга информация, която одиторът очаква да получи след датата на одиторския доклад би било целесъобразно, с цел да се осигури допълнителна прозрачност относно другата информация, която е обект на отговорностите на одитора съгласно настоящия МОС. Одиторът може да счете за целесъобразно да постъпи по този начин, когато например ръководството е в състояние да направи изявление пред одитора, че тази друга информация ще бъде публикувана след датата на одиторския доклад.

Примерни изявления (Вж. параграфи 21–22)

A53. В Приложение 2 са включени илюстративни примери за раздела от одиторския доклад „Друга информация".

Докладване на последствията, когато одиторското мнение относно финансовия отчет е квалифицирано или отрицателно (Вж. параграф 23)

A54. Квалифицирано или отрицателно одиторско мнение относно финансовия отчет може да няма последствия върху изявлението, изисквано от 22(д), в случай че въпросът, по отношение на който е модифицирано одиторското мнение, не е включен или разгледан по друг начин в другата информация и този въпрос не оказва влияние върху която и да е част от тази друга информация. Така например, квалифицирано мнение относно финансовия отчет, дължащо се на неоповестяване на възнагражденията на директорите, съгласно изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, може да няма никакви последствия за докладването, изисквано съгласно настоящия МОС. При други обстоятелства може да са налице последствия за това докладване, както е описано в параграфи A55–A58.

Квалифицирано мнение, дължащо се на съществено неправилно отчитане във финансовия отчет

A55. При обстоятелства, когато одиторското мнение е квалифицирано, може да се вземе под внимание дали другата информация също съдържа съществено неправилно докладване поради същия въпрос или поради въпрос, свързан с въпроса, който поражда квалифицираното мнение относно финансовия отчет.

Квалифицирано мнение, дължащо се на ограничение в обхвата

A56. Когато е налице ограничение в обхвата по отношение на съществена позиция във финансовия отчет, одиторът няма да е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства във връзка с този въпрос. При тези обстоятелства е възможно одиторът да не е в състояние да достигне до заключение относно това дали сумите

или други елементи на другата информация, свързани с този въпрос, водят до съществено неправилно докладване в другата информация. Съответно, може да е необходимо одиторът да модифицира изявлението, изисквано от параграф 22(д), за да посочи невъзможността на одитора да прецени направеното от ръководството описание на този въпрос в другата информация, по отношение на който одиторското мнение относно финансовия отчет е било квалифицирано, както е обяснено в параграфа „База за изразяване на квалифицирано мнение". Независимо от това, от одитора се изисква да докладва други некоригирани съществени неправилни докладвания в другата информация, които са били идентифицирани.

Отрицателно мнение

A57. Отрицателно мнение относно финансовия отчет, отнасящо се до конкретен въпрос или въпроси, описани в параграфа „База за изразяване на отрицателно мнение", не оправдава пропускането на докладване на съществени неправилни докладвания в другата информация, които одиторът е идентифицирал в одиторския доклад в съответствие с параграф 22(д)(ii). Когато относно финансовия отчет е изразено отрицателно мнение, може да е необходимо одиторът да модифицира по подходящ начин изявлението, изисквано от параграф 22(д), например, за да посочи, че суми или други елементи от другата информация съдържат съществено неправилно докладване поради същия въпрос или поради въпрос, свързан с въпроса, който поражда отрицателното мнение относно финансовия отчет.

Отказ от изразяване на мнение

A58. Когато одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет, предоставянето на допълнителни подробности относно одита, включително раздел, който да разглежда другата информация, може да засенчи отказа от изразяване на мнение относно финансовия отчет като цяло. Съответно, при такива обстоятелства, в съответствие с изискванията на МОС 705 (преработен), одиторският доклад не включва раздел, разглеждащ изискванията за докладване съгласно настоящия МОС.

Докладване, предписано от закон или нормативна разпоредба (Вж. параграф 24)

A59. МОС 200[16] обяснява, че от одитора може да се изисква да спазва законови или регулаторни изисквания в допълнение към МОС. Когато случаят е такъв, одиторът може да е задължен да използва специфичен формат или формулировки в одиторския доклад, които да се

[16] МОС 200, параграф A57

различават от описаните в настоящия МОС. Последователността в одиторския доклад, когато одитът е извършен в съответствие с МОС, повишава доверието на глобалния пазар, като позволява по-лесното идентифициране на тези одити, които са извършени в съответствие с глобално признати стандарти. Когато различията между законовите или регулаторни изисквания да се докладва относно другата информация и настоящия МОС се отнасят единствено до формата и формулировките в одиторския доклад и одиторският доклад съдържа като минимум всеки един от елементите, идентифицирани в параграф 24, одиторският доклад може да прави препратка към Международните одиторски стандарти. Съответно, при такива обстоятелства се счита, че одиторът е изпълнил изискванията на настоящия МОС дори когато форматът и формулировките, използвани в одиторския доклад, са определени конкретно от законови или регулаторни изисквания за докладване.

Приложение 1

(Вж. параграфи 14, A8)

Примери за суми или други елементи, които може да са включени в другата информация

По-долу са представени примери за суми и други елементи, които може да са включени в другата информация. Този списък няма за цел да бъде изчерпателен.

Суми

- Позиции в обобщение на ключови финансови резултати, например, нетен доход, печалба на акция, дивиденти, приходи от продажби и други приходи от дейността, покупки и оперативни разходи.
- Избрани оперативни данни, например, приходи от продължаващи дейности по основни оперативни области или продажби по географски сегменти или продуктови линии.
- Специфични позиции, например, освобождаване от активи, провизии за съдебни дела, обезценка на активи, данъчни корекции, провизии за възстановяване на околната среда, разходи за преструктуриране и реорганизация.
- Информация относно ликвидността и капиталовите ресурси, например, парични средства, парични еквиваленти и ликвидни ценни книжа; дивиденти; задължения, финансов лизинг и задължения по миноритарни участия.
- Капиталови разходи по сегменти или подразделения.
- Суми, отнасящи се до задбалансови споразумения и финансови ефекти, свързани с такива споразумения.
- Суми, отнасящи се до гаранции, договорни задължения, юридически или екологични претенции и искове, други условни пасиви.
- Финансови измерители или коефициенти, например, брутен марж, възвръщаемост на усреднения вложен капитал, възвръщаемост на усреднения собствен акционерен капитал, коефициент на обща ликвидност, коефициент на покритие на лихвите, коефициент на задлъжнялост. Възможно е някои от тези величини да могат да бъдат директно равнени с финансовия отчет.

Други елементи

- Обяснения на критично важни счетоводни приблизителни оценки и свързаните с тях предположения.

- Идентифициране на свързани лица и описание на сделките и операциите с тях.
- Ясно описание на политиките или подхода на предприятието за управление на стокови, валутни или лихвени рискове, например, посредством използването на фоуърдни договори, лихвени суапове или други финансови инструменти.
- Описание на естеството на задбалансови споразумения.
- Описание на гаранции, обезщетения, договорни задължения, искове, свързани със съдебни производства или екологична отговорност, други условни пасиви, включително направена от ръководството качествена оценка на свързаните с тях експозиции на предприятието.
- Описание на промени в законови или регулаторни изисквания, например, нови данъчни или екологични регулации, които са оказали съществено влияние върху дейността или фискалното състояние на предприятието или ще окажат съществено влияние върху неговите бъдещи финансови перспективи.
- Направени от ръководството качествени оценки на ефекта от нови стандарти за финансово отчитане, които са влезли в сила през съответния период или ще влязат в сила през следващия период, върху финансовите резултати, финансовото състояние и паричните потоци на предприятието.
- Общо описание на бизнес средата и бизнес перспективите.
- Общ преглед на стратегията.
- Описание на тенденции в пазарните цени на ключови стоки или суровини.
- Съпоставка на търсене, предлагане и регулаторни условия между географските региони.
- Обяснение на специфични фактори, оказващи влияние върху рентабилността на предприятието в конкретни сегменти.

Приложение 2

(Вж. параграфи 21–22, A53)

Примери за доклади на независимия одитор относно друга информация

- Пример 1: Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.

- Пример 2: Одиторски доклад на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил част от другата информация преди датата на одиторския доклад, не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация и очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.

- Пример 3: Одиторски доклад на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил част от другата информация преди датата на одиторския доклад, не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация и очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.

- Пример 4: Одиторски доклад на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът не е получил никаква друга информация преди датата на одиторския доклад, но очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.

- Пример 5: Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и е достигнал до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация.

- Пример 6: Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ квалифицирано мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и е налице ограничение в обхвата по отношение на съществена позиция в консолидирания финансов отчет, което засяга също и тази друга информация.

- Пример 7: Одиторски доклад на предприятие, независимо дали

регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ отрицателно мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и отрицателното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.

<u>Пример 1 – Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.</u>

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600[1] не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).[2]**
- **Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.[3]**
- **Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

---

1 МОС 600, *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

2 МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

3 МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*. Разделът относно ключовите одиторски въпроси се изисква единствено по отношение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[4]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните ѝ потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

[Ключови одиторски въпроси[5]

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]]

---

[4] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

[5] Разделът относно ключовите одиторски въпроси се изисква единствено по отношение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

Ръководството[6] носи отговорност за другата информация. Другата информация се състои от [информацията, включена в доклад X,[7] но не включва финансовия отчет и нашия одиторски доклад върху него.]

Нашето мнение относно финансовия отчет не обхваща другата информация и ние не изразяваме каквато и да е форма на заключение за сигурност относно нея.

Във връзка с нашия одит на финансовия отчет, нашата отговорност се състои в това да прочетем другата информация и прочитайки я, да преценим дали тази друга информация е в съществено несъответствие с финансовия отчет или с нашите познания, придобити по време на одита, или по друг начин изглежда да съдържа съществено неправилно докладване. В случай че на базата на работата, която сме извършили, ние достигнем до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация, от нас се изисква да докладваме този факт. Нямаме какво да докладваме в това отношение.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [8]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен)*[9] *– вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

[Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].[10]]

---

6 Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

7 За идентифициране на другата информация може да се използва по-конкретно описание на тази друга информация, например, „доклада на ръководството и изявлението на председателя”.

8 Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

9 МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[10] Името на съдружника, отговорен за ангажимента се включва в одиторския доклад при одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, с изключение на редките случаи, когато може разумно да се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност (вж. МОС 700 (преработен), параграф 46).

Пример 2 – Одиторски доклад на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил част от другата информация преди датата на одиторския доклад, не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация и очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е получил част от другата информация преди датата на одиторския доклад, не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация и очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет [11]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

---

[11] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

Ръководството[12] носи отговорност за другата информация. Другата информация се състои от [информацията, включена в доклад X[13] (но не включва финансовия отчет и нашия одиторски доклад върху него), който ние получихме преди датата на одиторския доклад, и доклад Y, който се очаква да ни бъде предоставен на разположение след тази дата.

Нашето мнение относно финансовия отчет не обхваща другата информация и ние нито изразяваме, нито ще изразяваме каквато и да е форма на заключение за сигурност относно нея.

Във връзка с нашия одит на финансовия отчет, нашата отговорност се състои в това да прочетем другата информация, идентифицирана по-горе, и прочитайки я, да преценим дали тази друга информация е в съществено несъответствие с финансовия отчет или с нашите познания, придобити по време на одита, или по друг начин изглежда да съдържа съществено неправилно докладване.

В случай че на базата на работата, която сме извършили във връзка с другата информация, която ние получихме преди датата на настоящия одиторски доклад, ние достигнем до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация, от нас се изисква да докладваме този факт. Нямаме какво да докладваме в това отношение.

[Когато прочетем доклад Y, ако достигнем до заключение, че в него е налице съществено неправилно докладване, от нас се изисква да комуникираме този въпрос с лицата, натоварени с общо управление и [*опишете действията, приложими в съответната юрисдикция*.]][14]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [15]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

---

12 Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

13 За идентифициране на другата информация може да се използва по-конкретно описание на тази друга информация, например, „доклада на ръководството и изявлението на председателя”.

14 Този допълнителен параграф може да е подходящ, когато одиторът е идентифицирал некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация, получена след датата на одиторския доклад и има законово задължение да предприеме в отговор конкретно действие.

15 Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен*).]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].[16]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[16] Името на съдружника, отговорен за ангажимента се включва в одиторския доклад при одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, с изключение на редките случаи, когато може разумно да се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност (вж. МОС 700 (преработен), параграф 46).

Пример 3 – Одиторски доклад на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил част от другата информация преди датата на одиторския доклад, не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация и очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е получил част от другата информация преди датата на одиторския доклад, не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация и очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

Ръководството[17] носи отговорност за другата информация. Другата информация, получена към датата на настоящия одиторски доклад е [информацията, включена в доклад X,[18] но не включва финансовия отчет и нашия одиторски доклад върху него].

Нашето мнение относно финансовия отчет не обхваща другата информация и ние не изразяваме каквато и да е форма на заключение за сигурност относно нея.

Във връзка с нашия одит на финансовия отчет, нашата отговорност се състои в това да прочетем другата информация и прочитайкия, да преценим дали тази

---

[17] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[18] За идентифициране на другата информация може да се използва по-конкретно описание на тази друга информация, например, „доклада на ръководството и изявлението на председателя”.

друга информация е в съществено несъответствие с финансовия отчет или с нашите познания, придобити по време на одита, или по друг начин изглежда да съдържа съществено неправилно докладване.

В случай че на базата на работата, която сме извършили във връзка с другата информация, получена преди датата на настоящия одиторски доклад, ние достигнем до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация, от нас се изисква да докладваме този факт. Нямаме какво да докладваме в това отношение.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [19]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен*).]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

ISA™

[19] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Пример 4 – Одиторски доклад на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът не е получил никаква друга информация преди датата на одиторския доклад, но очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът не е получил никаква друга информация преди датата на одиторския доклад, но очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[20]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

Ръководството[21] носи отговорност за другата информация. Другата информация се състои от [информацията, включена в доклад X,[22] но не включва финансовия

[20] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

отчет и нашия одиторски доклад върху него]. Очаква се доклад X да ни бъде предоставен на разположение след датата на настоящия одиторски доклад.

Нашето мнение относно финансовия отчет не обхваща другата информация и ние няма да изразим каквато и да е форма на заключение за сигурност относно нея.

Във връзка с нашия одит на финансовия отчет, нашата отговорност се състои в това да прочетем идентифицираната по-горе друга информация, когато тя ни бъде предоставена на разположение, и прочитайки я, да преценим дали тази друга информация е в съществено несъответствие с финансовия отчет или с нашите познания, придобити по време на одита, или по друг начин изглежда да съдържа съществено неправилно докладване.

[Когато прочетем доклад X, ако достигнем до заключение, че в него е налице съществено неправилно докладване, от нас се изисква да комуникираме този въпрос с лицата, натоварени с общо управление и [*опишете действията, приложими в съответната юрисдикция*].][23]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [24]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

---

21 Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

22 За идентифициране на другата информация може да се използва по-конкретно описание на тази друга информация, например, „доклада на ръководството и изявлението на председателя".

23 Този допълнителен параграф може да е подходящ, когато одиторът е идентифицирал некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация, получена след датата на одиторския доклад и има законово задължение да предприеме в отговор конкретно действие.

24 Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

Пример 5 – Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и е достигнал до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и е достигнал до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

Ръководството[25] носи отговорност за другата информация. Другата информация се състои от [информацията, включена в доклад X,[26] но не включва финансовия отчет и нашия одиторски доклад върху него.]

Нашето мнение относно финансовия отчет не обхваща другата информация и ние не изразяваме каквато и да е форма на заключение за сигурност относно нея.

Във връзка с нашия одит на финансовия отчет, нашата отговорност се състои в това да прочетем другата информация и прочитайки я, да преценим дали тази друга информация е в съществено несъответствие с финансовия отчет или с

[25] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[26] За идентифициране на другата информация може да се използва по-конкретно описание на тази друга информация, например, „доклада на ръководството и изявлението на председателя”.

нашите познания, придобити по време на одита, или по друг начин изглежда да съдържа съществено неправилно докладване.

В случай че на базата на работата, която сме извършили, ние достигнем до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация, от нас се изисква да докладваме този факт. Както е описано по-долу, ние сме достигнали до заключение, че е налице такова съществено неправилно докладване в другата информация.

[*Описание на съществеността неправилно докладване в другата информация*]

[Ключови одиторски въпроси [27]

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701*.]]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [28]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен*).]

[Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].[29]]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

---

[27] Разделът относно ключовите одиторски въпроси се изисква единствено по отношение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия.

[28] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[29] Името на съдружника, отговорен за ангажимента се включва в одиторския доклад при одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, с изключение на редките случаи, когато може разумно да се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност (вж. МОС 700 (преработен), параграф 46).

Пример 6 – Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ квалифицирано мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и е налице ограничение в обхвата по отношение на съществена позиция в консолидирания финансов отчет, което засяга също и тази друга информация.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група (т. е., приложим е МОС 600).**
- **Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.**
- **Одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно инвестиция в чуждестранно асоциирано предприятие. Възможният ефект от тази невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е счетен за съществен, но не и за всеобхватен за консолидирания финансов отчет (т.е., подходящо е квалифицирано мнение).**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ квалифицираното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компания ABC и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение,* приложеният консолидиран финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на групата към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните консолидирани финансови резултати от дейността и консолидираните й парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на квалифицирано мнение

Инвестицията на групата в компания XYZ, чуждестранно асоциирано предприятие, придобито през годината и отчитано счетоводно по метода на собствения капитал, е отчетена със стойност xxx в консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г,.а делът на ABC от нетния доход на XYZ в размер на xxx е включен в дохода на ABC за годината, завършваща на тази дата. Ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства относно балансовата стойност на инвестицията на ABC в XYZ към 31 декември 20X1 г. и дела на ABC от нетния доход на XYZ за годината, тъй като ни бе отказан достъп до финансовата информация, ръководството и одиторите на XYZ. В резултат на това, ние не бяхме в състояние да определим дали са необходими някакви корекции в тези суми.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от групата в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на консолидирания финансов отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

Ръководството[30] носи отговорност за другата информация. Другата информация се състои от [информацията, включена в доклад X,[31] но не включва консолидирания финансов отчет и нашия одиторски доклад върху него.]

Нашето мнение относно консолидирания финансов отчет не обхваща другата информация и ние не изразяваме каквато и да е форма на заключение за сигурност относно нея.

Във връзка с нашия одит на консолидирания финансов отчет, нашата отговорност се състои в това да прочетем другата информация и прочитайки я, да преценим дали тази друга информация е в съществено несъответствие с консолидирания финансов отчет или с нашите познания, придобити по време на одита, или по друг начин изглежда да съдържа съществено неправилно докладване.

В случай че на базата на работата, която сме извършили, ние достигнем до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация, от нас се изисква да докладваме този факт. Както е описано в раздела по-горе *База за изразяване на квалифицирано мнение*, ние не сме в състояние да получим достатъчни и уместни доказателства относно балансовата стойност на инвестицията на ABC в XYZ към 31 декември 20X1 г. и дела на ABC от нетния доход на XYZ за годината. Съответно, ние не сме в състояние да достигнем до заключение дали другата информация съдържа съществено неправилно докладване по отношение на този въпрос.

[Ключови одиторски въпроси[32]

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на консолидирания финансов отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на консолидирания финансов отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела *База за изразяване на квалифицирано мнение,* ние определихме въпросите, описани по-долу като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

---

30 Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

31 За идентифициране на другата информация може да се използва по-конкретно описание на тази друга информация, например, „доклада на ръководството и изявлението на председателя”.

32 Разделът относно ключовите одиторски въпроси се изисква единствено по отношение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [33]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен)*.]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен*).]

[Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].[34]]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

ISA™

[33] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[34] Името на съдружника, отговорен за ангажимента се включва в одиторския доклад при одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, с изключение на редките случаи, когато може разумно да се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност (вж. МОС 700 (преработен), параграф 46).

Пример 7 – Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ отрицателно мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и отрицателното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група (т. е., приложим е МОС 600).**
- **Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (обща рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.**
- **Консолидираният финансов отчет съдържа съществено неправилно отчитане поради неконсолидирането на дъщерно предприятие. Същественото неправилно отчитане е счетено за всеобхватно за консолидирания финансов отчет. Ефектът от неправилното отчитане върху консолидирания финансов отчет не е определен, тъй като това не е практически осъществимо (т.е., подходящо е отрицателно мнение).**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ отрицателното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Отрицателно мнение

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компания ABC и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, поради значимостта на въпроса, разгледан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на отрицателно мнение*, приложеният консолидиран финансов отчет не представя достоверно (или *не дава вярна и честна представа за*) консолидираното финансово състояние на групата към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните консолидирани финансови резултати от дейността и консолидираните й парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на отрицателно мнение

Както е обяснено в Пояснително приложение X, групата не е консолидирала дъщерното предприятие компания XYZ, която групата е придобила през 20X1 г., тъй като все още не е в състояние да потвърди справедливите стойности на определени съществени активи и пасиви на дъщерното предприятие към датата на придобиване. Поради това, тази инвестиция се отчита счетоводно на база цена на придобиване. Съгласно МСФО, компанията би следвало да консолидира това дъщерно предприятие и да отчете счетоводно придобиването на базата на провизорни стойности (условни суми). Ако компания XYZ беше консолидирана, много елементи на приложения консолидиран финансов отчет биха били съществено засегнати. Ефектът върху консолидирания финансов отчет от неконсолидирането не е определен.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от групата в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на консолидирания финансов отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето отрицателно мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

Ръководството[35] носи отговорност за другата информация. Другата информация се състои от [информацията, включена в доклад X,[36] но не включва консолидирания финансов отчет и нашия одиторски доклад върху него.]

Нашето мнение относно консолидирания финансов отчет не обхваща другата информация и ние не изразяваме каквато и да е форма на заключение за сигурност относно нея.

Във връзка с нашия одит на консолидирания финансов отчет, нашата отговорност се състои в това да прочетем другата информация и прочитайки я, да преценим дали тази друга информация е в съществено несъответствие с консолидирания финансов отчет или с нашите познания, придобити по време на одита, или по друг начин изглежда да съдържа съществено неправилно докладване. В случай че на базата на работата, която сме извършили, ние достигнем до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация, от нас се изисква да докладваме този факт. Както е описано в раздела по-горе *База за изразяване на отрицателно мнение*, групата е следвало да консолидира компания XYZ и да отчете счетоводно придобиването на базата на провизорни стойности (условни суми). Поради същата причина ние достигнахме до заключение, че другата информация съдържа съществено неправилно докладване по отношение на сумите и други елементи в доклад X, засегнати от неконсолидирането на компания XYZ.

[Ключови одиторски въпроси [37]

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на консолидирания финансов отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на консолидирания финансов отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела *База за изразяване на отрицателно мнение,* ние определихме въпросите, описани по-долу като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]]

---

35 Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

36 За идентифициране на другата информация може да се използва по-конкретно описание на тази друга информация, например, „доклада на ръководството и изявлението на председателя”.

37 Разделът относно ключовите одиторски въпроси се изисква единствено по отношение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [38]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен)*.]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен*).]

[Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].[39]]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

ISA™

[38] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[39] Името на съдружника, отговорен за ангажимента се включва в одиторския доклад при одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, с изключение на редките случаи, когато може разумно да се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност (вж. МОС 700 (преработен), параграф 46).

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 800 (ПРЕРАБОТЕН)
КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, ИЗГОТВЕНИ В СЪОТВЕТСТВИЕ С РАМКИ СЪС СПЕЦИАЛНО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ

(В сила за одити на финансови отчет за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1–3

Дата на влизане в сила 4

Цел 5

Определения 6–7

Изисквания

Съображения при приемане на ангажимента 8

Съображения при планиране и изпълнение на одита 9–10

Съображения при формиране на мнение и издаване на доклад 11–14

Материали за приложение и други пояснителни материали

Дефиниране на рамка със специално предназначение A1–A4

Съображения при приемане на ангажимента A5–A8

Съображения при планиране и изпълнение на одита A9–A12

Съображения при формиране на мнение и издаване на доклад A13–A21

Приложение: Примери за доклади на независимия одитор върху финансови отчети със специално предназначение

Международен одиторски стандарт (МОС) 800 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с рамки със специално предназначение*, трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

ISA.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Международните одиторски стандарти (МОС) от поредицата 100-700 са приложими при одита на финансови отчети. Настоящият МОС разглежда конкретни съображения, свързани с прилагането на тези МОС по отношение на одита на финансови отчети, изготвени в съответствие с рамка със специално предназначение.

2. Настоящият МОС е съставен и изложен в контекста на пълен комплект на финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение. МОС 805 (преработен)[1] разглежда конкретните съображения, които имат отношение към одита на отделен компонент от финансовия отчет или на специфичен елемент, сметка или позиция във финансовия отчет.

3. Настоящият МОС не отменя изискванията на останалите МОС, нито има претенциите да разглежда всички специфични съображения, които биха могли да бъдат уместни при конкретните обстоятелства на даден ангажимент.

Дата на влизане в сила

4. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

Цел

5. Целта на одитора при прилагането на МОС по отношение на одита на финансови отчети, изготвени в съответствие с рамка със специално предназначение, е да разгледа по подходящ начин конкретните съображения, които имат отношение към:

   (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 (преработен), *Конкретни съображения – одити на отделни компоненти на финансов отчет и на специфични елементи, сметки или позиции във финансовия отчет*

(а) Финансов отчет със специално предназначение – Финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение. (Вж. параграф А4)

(б) Рамка със специално предназначение –Рамка за финансово отчитане, разработена с цел удовлетворяване на потребностите от финансова информация на конкретни потребители. Рамката за финансово отчитане може да бъде рамка за достоверно представяне или рамка за съответствие.[2] (Вж. параграфи А1–А4)

7. В настоящия МОС „финансов отчет" означава „пълен комплект на финансов отчет със специално предназначение". Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане определят представянето, структурата и съдържанието на финансовия отчет и това какво представлява пълен комплект на финансовия отчет. Позоваването към „Финансов отчет със специално предназначение" включва и свързаните с него оповестявания.

Изисквания

Съображения при приемане на ангажимента

Приемливост на рамката за финансово отчитане

8. МОС 210 изисква от одитора да определи приемливостта на рамката за финансово отчитане, използвана при изготвянето на финансовия отчет.[3] При одит на финансов отчет със специално предназначение, одиторът следва да придобие разбиране за: (вж. параграфи А5–А8)

(а) целта, за която се изготвя финансовият отчет;

(б) предвидените потребители; и

(в) мерките, предприети от ръководството за определяне, че приложимата рамка за финансово отчитане е приемлива при конкретните обстоятелства.

Съображения при планиране и изпълнение на одита

9. МОС 200 изисква от одитора да спази изискванията на всички МОС, имащи отношение към конкретния одит.[4] При планирането и изпълнението на одита на финансов отчет със специално предназначение одиторът следва да определи дали прилагането на МОС

ISA.

[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 ангажименти*, параграф 6(а)

[4] МОС 200, параграф 18

изисква вземането под внимание на специфични съображения при обстоятелствата на конкретния ангажимент. (Вж. параграфи А9–А12)

10. МОС 315 (преработен) изисква от одитора да придобие разбиране за избора и прилагането от страна на предприятието на счетоводните политики.[5] В случай на финансов отчет, изготвен в съответствие с разпоредбите на договор, одиторът следва да придобие разбиране за съществените тълкувания на договора, които ръководството е направило при изготвянето на този финансов отчет. Дадено тълкувание е съществено, когато възприемането на друго разумно тълкувание би довело до съществена разлика в информацията, представена във финансовия отчет.

Съображения при формиране на мнение и издаване на доклад

11. Когато формира мнение и издава доклад върху финансов отчет със специално предназначение, одиторът следва да приложи изискванията на МОС 700 (преработен).[6] (Вж. параграфи А13–А19)

Описание на приложимата рамка за финансово отчитане

12. МОС 700 (преработен) изисква от одитора да оцени дали финансовият отчет прави адекватна препратка или описва по подходящ начин приложимата рамка за финансово отчитане.[7] В случай на финансов отчет, изготвен в съответствие с разпоредбите на договор, одиторът следва да оцени дали финансовият отчет описва подходящо съществените тълкувания на договора, върху който се базира този отчет.

13. МОС 700 (преработен) разглежда формата и съдържанието на одиторския доклад, включително конкретната подредба на определени елементи. В случая на одиторски доклад върху финансов отчет със специално предназначение:

    (а) одиторският доклад следва да опише и целта, за която се изготвя финансовият отчет и ако е необходимо, предвидените потребители, или да направи препратка към пояснително приложение във финансовия отчет със специално предназначение, което съдържа тази информация; и

    (б) ако при изготвянето на този финансов отчет ръководството има избор от рамки за финансово отчитане, обяснението за

---

[5] МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*, параграф 11(в)

[6] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*

[7] МОС 700 (преработен), параграф 15

отговорността на ръководството[8] за финансовия отчет следва да съдържа и препратка към неговата отговорност за определяне дали приложимата рамка за финансово отчитане е приемлива при конкретните обстоятелства.

Обръщане внимание на запознаващите се с доклада лица върху това, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение

14. Одиторският доклад върху финансов отчет със специално предназначение следва да включва параграф за обръщане на внимание, който да информира потребителите на одиторския доклад, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение и че в резултат на това той може да не е подходящ за други цели. (Вж. параграфи A20–A21)

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Дефиниране на рамката със специално предназначение (Вж. параграф 6)

A1. Примери за рамки със специално предназначение са:

- База за счетоводно отчитане за данъчни цели по отношение на комплект на финансов отчет, който се прилага към данъчната декларация на предприятието;
- База за счетоводно отчитане въз основа на паричните постъпления и плащания по отношение на информация за паричните потоци, която кредиторите на предприятието биха могли да поискат то да изготви;
- 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 облигационен заем, договор за кредит или безвъзмездна помощ по проект.

A2. Може да съществуват обстоятелства, при които рамката със специално предназначение се базира на рамка за финансово отчитане, установена от оправомощена или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти или установена въз основа на закон или нормативна разпоредба, но която не отговаря на всички изисквания на тази рамка. Пример за това е договор, който изисква финансовият отчет да бъде изготвен в съответствие с повечето, но не всички стандарти за

[8] Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция

финансово отчитане в юрисдикция X. Когато това е приемливо при съществуващите по отношение на ангажимента обстоятелства, не е уместно описанието на приложимата рамка за финансово отчитане във финансовия отчет със специално предназначение да навежда на мисълта или подсказва пълно спазване на рамката за финансово отчитане, установена от оправомощената или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти или въз основа на закон или нормативна разпоредба. В горния пример с договора, описанието на приложимата рамка за финансово отчитане може да прави препратка към разпоредбите за финансово отчитане, съдържащи се в договора, вместо да прави препратка към стандартите за финансово отчитане в юрисдикция X.

A3. При обстоятелствата, описани в параграф A2, рамката със специално предназначение може да не е рамка за достоверно представяне дори ако рамката за финансово отчитане, на която тя се базира, е такава. Това е така, защото рамката със специално предназначение може да не отговаря на всички изисквания на рамката за финансово отчитане, установена от оправомощена или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти, или въз основа на закон или нормативна разпоредба, които са необходими за постигане на достоверно представяне на финансовия отчет.

A4. Финансовият отчет, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение, може да е единственият, който предприятието изготвя. При такива обстоятелства този финансов отчет може да се използва от потребители, различни от онези, за които е разработена рамката 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 разработени с оглед избягване на недоразумения относно целта, за която се изготвя финансовият отчет. Оповестяванията включват пояснителна или описателна информация, изложена съгласно изискванията, изрично разрешена или позволена по друг начин от приложимата рамка за финансово отчитане, на лицевата страна на финансовия отчет, в пояснителните приложения към него, или включена в тях посредством кръстосани препратки.[9]

Съображения при приемане на ангажимента

Приемливост на рамката за финансово отчитане (Вж. параграф 8)

A5. В случай на финансов отчет със специално предназначение нуждите от финансова информация на предвидените потребители са основен

[9] МОС 200, параграф 13(е)

фактор при определянето на приемливостта на рамката за финансово отчитане, използвана при изготвянето на финансовия отчет.

A6. Приложимата рамка за финансово отчитане може да обхваща стандарти за финансово отчитане, установени от организация, която е оправомощена или призната да издава стандарти за финансови отчети със специално предназначение. В такъв случай тези стандарти се считат за приемливи за целта, 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 предписва рамката 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 да отговарят на неговите изисквания. При отсъствието на индикации за противното тази рамка за финансово отчитане се счита за приемлива за финансовите отчети със специално предназначение, изготвяни от такова предприятие.

A7. Когато стандартите за финансово отчитане, посочени в параграф A6, са допълнени от законови или регулаторни изисквания, МОС 210 изисква от одитора да определи дали съществуват каквито и да било противоречия между стандартите за финансово отчитане и тези допълнителни изисквания, и предписва действията, които да бъдат предприети от него, ако съществуват такива.[10]

A8. Приложимата 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 рамката за финансово отчитане при съществуващите за ангажимента обстоятелства, се определя, като се преценява дали рамката видимо притежава качествата, които обичайно са проявявани от приемливите рамки за финансово отчитане, както това е описано в Приложение 2 на МОС 210. В случай на рамка със специално предназначение, относителната важност за даден ангажимент на всяко от качествата, които обичайно се проявяват от приемливите 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 за техните нужди ще бъдат подходящи много предпазливи приблизителни оценки за провизиите за несъбираеми вземания, въпреки че тази финансова информация не е

ISA.

[10] МОС 210, параграф 18

неутрална в сравнение с финансовата информация, изготвена в съответствие с дадена рамка с общо предназначение.

Съображения при планиране и изпълнение на одита (Вж. параграф 9)

A9. МОС 200 изисква от одитора да спази (а) приложимите етични изисквания, включително тези, свързани с независимостта, отнасящи се до ангажименти за одит на финансови отчети, и (б) всички МОС, имащи отношение към одита. Стандартът изисква също така одиторът да спази всяко едно изискване на даден МОС, освен ако при конкретните обстоятелства на одита целият МОС не е приложим, или това изискване не е уместно, тъй като зависи от изпълнението на определено условие, а това условие 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 изискване.[11]

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 група.[12] В случая с одит на финансов отчет със специално предназначение, обаче, тези преценки се базират на разглеждане на нуждите от финансова информация на предвидените потребители.

A11. В случай на финансов отчет със специално предназначение, например такъв, изготвен в съответствие с изискванията на договор, ръководството може да съгласува с предвидените потребители праг, под който неправилните отчитания, идентифицирани по време на одита, няма да бъдат коригирани или поправяни по друг начин. Съществуването на такъв праг не освобождава одитора от изискването да определи ниво на същественост в съответствие с МОС 320, за целите на планирането и изпълнението на одита на финансовия отчет със специално предназначение.

A12. МОС 260 (преработен) изисква одиторът да определи подходящото лице или лица в рамките на структурата на общо управление на предприятието, с които да комуникира.[13] МОС 260 (преработен) отбелязва, че в някои случаи всички лица, натоварени с общо управление участват в ръководството на предприятието и прилагането на изискванията за

---

[11] МОС 200, параграфи 14, 18 и 22–23

[12] МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*, параграф 2

[13] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*

комуникация съответно се изменя така, че да отрази това положение.[14] Когато предприятието изготвя също така и пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение, лицето или лицата, носещи отговорност за контрола над изготвянето на финансовия отчет със специално предназначение може да не съвпадат с лицата, натоварени с общо управление, които носят отговорност за контрола над изготвянето на финансовия отчет с общо предназначение.

Съображения при формиране на мнение и издаване на доклад (Вж. параграф 11)

A13. Приложението към настоящия МОС съдържа примери за доклади на независимия одитор върху финансови отчети със специално предназначение. Възможно е и други примери за одиторски доклади да имат отношение към докладването върху финансови отчети със специално предназначение (вижте например Приложенията към МОС 700 (преработен), МОС 705 (преработен),[15] МОС 570 (преработен),[16] МОС 720 (преработен)[17] и МОС 706 (преработен)).[18]

Прилагане на МОС 700 (преработен) при издаване на доклад върху финансов отчет със специално предназначение

A14. Параграф 11 от настоящия МОС пояснява, че от одитора се изисква да прилага МОС 700 (преработен) при формиране на мнение и издаване на доклад върху финансови отчети със специално предназначение. При това от одитора се изисква също така да прилага и изискванията за докладване, съдържащи се в други МОС, като одиторът може да счете съображенията, разгледани в параграфи A15–A19 по-долу за полезни.

Действащо предприятие

A15. Финансовият отчет със специално предназначение може да е или да не е изготвен в съответствие с рамка за финансово отчитане, при която да е уместно използването на счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие (например, счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие не е уместна при някои финансови отчети, изготвени за целите на данъчното облагане в конкретни юрисдикции).[19] В зависимост от приложимата рамка за финансово

ISA.

[14] МОС 260 (преработен), параграф A8

[15] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

[16] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

[17] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

[18] МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*

[19] МОС 570 (преработен), параграф 2

отчитане, използвана при изготвянето на финансовия отчет със специално предназначение, може да е необходимо описанието в одиторския доклад на отговорностите на ръководството[20] отнасящи се до предположението за действащо предприятие, да бъде съответно адаптирано. Описанието в одиторския доклад на отговорностите на одитора[21] може също да е необходимо да бъде съответно адаптирано, в зависимост от начина, по който МОС 570 (преработен) е приложим при конкретните обстоятелства на ангажимента.

Ключови одиторски въпроси

A16. МОС 700 (преработен) изисква одиторът да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701[22] при одит на пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение на регистрирано за търгуване на борсата предприятие. При одит на финансови отчети със специално предназначение МОС 701 е приложим само когато комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад върху финансови отчети със специално предназначение се изисква от закон или нормативна разпоредба или когато одиторът на друго основание реши да комуникира ключови одиторски въпроси. Когато ключови одиторски въпроси се комуникират в одиторския доклад върху финансов отчет със специално предназначение, МОС 701 е приложим в неговата цялост.[23]

Друга информация

A17. МОС 720 (преработен) разглежда отговорностите на одитора, отнасящи се до друга информация. В контекста на този МОС, доклади, съдържащи или съпътстващи финансовия отчет със специално предназначение — целта на които е да предоставят на собствениците (или на сходни заинтересовани страни) информация относно въпроси, представени във финансовия отчет със специално предназначение —се считат за целите на МОС 720 (преработен) за годишни доклади. В случая на финансов отчет, изготвен като е използвана рамка със специално предназначение, терминът „сходни заинтересовани страни" включва специфичните потребители, чиито нужди от финансова информация се удовлетворяват чрез разработването на рамката със специално предназначение, използвана за изготвянето на финансовия отчет със специално предназначение. Когато одиторът установи, че предприятието планира да издаде такъв доклад, изискванията в МОС

[20] Вж. МОС 700 (преработен), параграфи 34(б) и A48

[21] Вж. МОС 700 (преработен), параграф 39(б)(iv)

[22] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

[23] МОС 700 (преработен), параграф 31

720 (преработен) са приложими по отношение на одита на финансовия отчет със специално предназначение.

Име на съдружника, отговорен за ангажимента

A18. Съдържащото се в МОС 700 (преработен) изискване одиторът да включи в одиторския доклад името на съдружника, отговорен за ангажимента, е приложимо и по отношение на одита на финансови отчети със специално предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия.[24] Закон или нормативна разпоредба може да изисква одиторът да включи в одиторския доклад името на съдружника, отговорен за ангажимента, или одиторът може на друго основание да реши да постъпи по този начин, когато издава доклад върху финансов отчет със специално предназначение на предприятия, различни от регистрираните за търгуване на борсата.

Включване на препратка към одиторския доклад върху пълния комплект на финансов отчет с общо предназначение

A19. Одиторът може да счете за целесъобразно да направи в параграф „Други въпроси" в одиторския доклад върху финансов отчет със специално предназначение препратка към одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет с общо предназначение или към въпрос или въпроси, докладвани в него (виж МОС 706 (преработен)).[25] Така например, одиторът може да счете за целесъобразно да направи в одиторския доклад върху финансов отчет със специално предназначение препратка към раздела „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие", включен в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет с общо предназначение.

Обръщане внимание на запознаващите се с доклада лица върху това, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение (Вж. параграф 14)

A20. Финансовият отчет със специално предназначение може да се използва за цели, различни от онези, за които е предвиден. Например, регулаторен орган може да изисква определени предприятия да подават в публични регистри финансови отчети със специално предназначение. С цел избягване на неправилно разбиране, одиторът заостря вниманието на потребителите на одиторския доклад посредством включване на параграф за обръщане на внимание, поясняващ, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение и следователно може да не е подходящ за други цели.

ISA.

[24] Вж. МОС 700 (преработен), параграфи 45 и A56–A58

[25] Вж. МОС 706 (преработен), параграфи 10–11

МОС 706 (преработен) изисква този параграф да бъде включен в рамките на самостоятелен раздел в одиторски доклад с подходящо заглавие, съдържащо израза „обръщане на внимание”.[26]

Ограничаване на разпространението или използването (Вж. параграф 14)

A21. 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, така че да включи тези други въпроси, като заглавието му се модифицира по подходящ начин (вж. примерите в Приложението към настоящия МОС).

[26] Вж. параграф 9(а) в МОС 706 (преработен)

Приложение

(Вж. параграфи A14)

Примери за доклади на независимия одитор върху финансови отчети със специално предназначение

- Пример 1: Одиторски доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с разпоредби за финансово отчитане на договор (за целите на този пример, рамка за съответствие).
- Пример 2: Одиторски доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с данъчна база за счетоводно отчитане в юрисдикция X (за целите на този пример, рамка за съответствие).
- Пример 3: Одиторски доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с разпоредби за финансово отчитане, установени от регулаторен орган (за целите на този пример, рамка за достоверно представяне).

Пример 1: Одиторски доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане на договор (за целите на настоящия пример – рамка за съответствие)

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане на договор (т.е. рамка със специално предназначение). Ръководството няма избор на рамки за финансово отчитане.**
- **Приложимата рамка за финансово отчитане е рамка за съответствие.**
- **Одиторски доклад върху пълния комплект на финансов отчет с общо предназначение не е издаван.**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **Разпространението и използването на одиторския доклад са ограничени.**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е определил, че няма друга информация (т.е. изискванията на МОС 720 (преработен) не са приложими).**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над процеса на финансово отчитане са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местен закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от счетоводния баланс към 31 декември 20X1 г., отчета за доходите, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, съдържащи и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет на компанията за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане в раздел Z на договор от дата 1 януари 20X1 г., сключен между компанията и компания DEF („Договорът”).

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Обръщане на внимание - база за счетоводно отчитане и ограничаване на разпространението и използването

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение X към финансовия отчет, което описва базата за счетоводно отчитане. Финансовият отчет е изготвен, за да подпомогне компанията 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 и компания DEF и не би следвало да бъде разпространяван или използван от други трети страни. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [27]

[27] Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

ISA.

Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане в Раздел Z на Договора и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за осигуряване изготвянето на финансови отчети, които да не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността й, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на компанията.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето одиторско мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Параграф 41(б) от МОС 700 (преработен) пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) от МОС 700 (преработен) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор

на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.

- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.[28]
- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция]

[*Адрес на одитора*] [Местата на датата и адреса са разменени)]

[28] Това изречение ще бъде съответно модифицирано в случаите, в които одиторът има и отговорност да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансовия отчет.

[*Дата*]

Пример 2: Одиторски доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с данъчна база за счетоводно отчитане в юрисдикция X (за целите на този пример, рамка за съответствие)

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансов отчет, който е изготвен от ръководството на съдружие („partnership“) в съответствие с данъчната база за счетоводно отчитане в юрисдикция X (т.е. рамка със специално предназначение), за да се подпомогнат участниците в съдружието при изготвянето на личните им данъчни декларации за доходите. Ръководството няма избор на рамки за финансово отчитане.**
- **Приложимата рамка за финансово отчитане е рамка за съответствие.**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **Разпространението на одиторския доклад е ограничено.**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е определил, че няма друга информация (т.е. изискванията на МОС 720 (преработен) не са приложими).**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местен закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на съдружие („partnership") ABC („съдружието"), състоящ се от счетоводния баланс към 31 декември 20X1 г. и отчета за доходите за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, съдържащи и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет на съдружието за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [*опишете приложимия закон за данъците върху дохода*] на юрисдикция X.

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от съдружието в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Обръщане на внимание - база за счетоводно отчитане и ограничаване на разпространението

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение X към финансовия отчет, което описва базата за счетоводно отчитане. Финансовият отчет е изготвен, за да подпомогне участниците в съдружието 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 съдружието и за участниците в него и не би следвало да бъде разпространяван сред други трети страни. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [29]

Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с данъчната база за счетоводно отчитане в юрисдикция X и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за осигуряване изготвянето на финансови отчети, които да не

[29] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността й, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на събирателното дружество.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето одиторско мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС), винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Параграф 41(б) от МОС 700 (преработен) пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) от МОС 700 (преработен) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане,

ISA.

което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.

- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на събирателното дружество.[30]
- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.
- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*] [Местата на датата и адреса са разменени)]

[*Дата*]

[30] Това изречение ще бъде съответно модифицирано в случаите, в които одиторът има и отговорност да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансовия отчет.

Пример 3: Одиторски доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане, установени от регулаторен орган (за целите на настоящия пример – рамка за достоверно представяне)

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане, установени от регулаторен орган (т.е. рамка със специално предназначение), за да отговори на изискванията на този регулаторен орган. Ръководството няма избор на рамки за финансово отчитане.**
- **Приложимата рамка за финансово отчитане е рамка за достоверно представяне.**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен). Оповестяването на тази съществена несигурност във финансовия отчет е адекватно.**
- **Разпространението и използването на одиторския доклад не са ограничени.**
- **Регулаторният орган изисква от одитора да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**
- **Параграфът „Други въпрос“ посочва факта, че одиторът е издал също така и одиторски доклад върху финансовия отчет, изготвен от компанията ABC за същия период в съответствие с рамка с общо предназначение.**
- **Одиторът е определил, че няма друга информация (т.е. изискванията на МОС 720 (преработен) не са приложими).**

- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местен закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[До акционерите на компания ABC или подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от счетоводния баланс към 31 декември 20X1 г., отчета за доходите, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, съдържащи и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане на раздел Y от Наредба Z.

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Обръщане на внимание - база за счетоводно отчитане

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение X към финансовия отчет, което описва базата за счетоводно отчитане. Финансовият отчет е изготвен, за да подпомогне компанията при спазването на изискванията на регулаторен орган DEF. В резултат на това финансовият отчет може да не е подходящ за други цели. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие

Обръщаме внимание на Пояснително приложение 6 във финансовия отчет, в което се посочва, че компанията е понесла нетна загуба в размер на ZZZ през годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., като към тази дата текущите пасиви на компанията превишават общата сума на активите с YYY. Както е посочено в Пояснително приложение 6, тези събития или условия, наред с останалите въпроси, изложени в Пояснително приложение 6, сочат, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела по-горе *Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие*, ние определихме въпросите, описани по-долу, като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701, приложен към този одит.*]

Други въпроси

Компанията е изготвила отделен комплект на финансовия отчет за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане, върху който сме издали отделен одиторски доклад до акционерите на компанията с дата 31 март 20X2 г.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [31]

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане на раздел Y от Наредба Z[32] и за такава система за вътрешен контрол, каквато

[31] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[32] Когато отговорността на ръководството е да се изготви финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, този текст би могъл да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето

ръководството определи, че е необходима, за осигуряване изготвянето на финансови отчети, които да не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността й, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на компанията.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето одиторско мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС), винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Параграф 41(б) от МОС 700 (преработен) пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) от МОС 700 (преработен) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор

на финансов отчет, който да дава вярна и честна представа в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане на раздел Y от Наредба Z и за такава...”

на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.

- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.[33]

- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.

- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

- оценяваме цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

ISA.

[33] Това изречение ще бъде съответно модифицирано в случаите, в които одиторът има и отговорност да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансовия отчет.

Ние предоставяме също така на лицата, натоварени с общо управление, изявление, че сме изпълнили приложимите етични изисквания във връзка с независимостта и че ще комуникираме с тях всички взаимоотношения и други въпроси, които биха могли разумно да бъдат разглеждани като имащи отношение към независимостта ни, а когато е приложимо, и действията, предприети за елиминиране на заплахите или приложените предпазни мерки.

Сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, ние определяме тези въпроси, които са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период и които следователно са ключови одиторски въпроси. Ние описваме тези въпроси в нашия одиторски доклад, освен в случаите, в които закон или нормативна разпоредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос или когато, в изключително редки случаи, ние решим, че даден въпрос не следва да бъде комуникиран в нашия доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последствия от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация.

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*] [Местата на датата и адреса са разменени)]

[*Дата*]

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 805 (ПРЕРАБОТЕН)

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ ОТЧЕТ И НА КОНКРЕТНИ ЕЛЕМЕНТИ, СМЕТКИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ ОТЧЕТ

(В сила за одити за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1–3
Дата на влизане в сила	4
Цел	**5**
Определения	**6**
Изисквания	
Съображения при приемане на ангажимента	7–9
Съображения при планиране и изпълнение на одита	10
Съображения при формиране на мнение и издаване на доклад	11–17
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Обхват на настоящия МОС	A1–A4
Съображения при приемане на ангажимента	A5–A9
Съображения при планиране и изпълнение на одита	A10–A15
Съображения при формиране на мнение и издаване на доклад	A16–A28
Приложение 1: Примери за конкретни елементи, сметки и позиции във финансовия отчет	
Приложение 2: Примери за доклади на независимия одитор върху отделен компонент на финансовия отчет и върху конкретен елемент от финансовия отчет	

ISA.

Международен одиторски стандарт (МОС) 805 (преработен), *Конкретни съображения – одити на отделни компоненти на финансов отчет и на конкретни елементи, сметки 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 настоящия МОС

1. Международните одиторски стандарти (МОС) от поредицата 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 финансовия отчет и на конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет. Отделен компонент на финансовия отчет или конкретният елемент, сметка или позиция от финансовия отчет могат да бъдат изготвени в съответствие с рамка с общо или със специално предназначение. Ако са изготвени в съответствие с рамка със специално предназначение, при одита се прилага и МОС 800 (преработен)[1]. (Вж. параграфи А1–А4)

2. Настоящият МОС не се прилага по отношение на доклад на одитор на компонент, издаден в резултат от работа, извършена върху финансовата информация на компонента по искане на екипа по ангажимент за група за целите на одита на финансовия отчет на групата (вж. МОС 600).[2]

3. Настоящият МОС не отменя изискванията на останалите МОС, нито има претенциите да разглежда всички специфични съображения, които биха могли да бъдат уместни при конкретните обстоятелства на даден ангажимент.

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, завършващи на или след 15 декември 2016 г. В случай на одити на отделен компонент на финансов отчет или на конкретни елементи, сметки или позиции от финансов отчет към определена дата, настоящият МОС е в сила за одити на такава информация, когато тази дата се пада на или след 15 декември 2016 г.

Цел

5. Целта на одитора при прилагането на МОС по отношение одита на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент,

ISA.

[1] МОС 800 (преработен), *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)*

сметка или позиция от финансовия отчет е да разгледа по подходящ начин специфичните съображения, имащи отношение към:

(а) приемането на ангажимента;

(б) планирането и изпълнението на ангажимента; и

(в) формирането на мнение и издаването на доклад върху отделния компонент на финансовия отчет или върху конкретния елемент, сметка или позиция от финансовия отчет.

Определения

6. За целите на настоящия МОС, терминът:

(а) „Елемент от финансов отчет” или „елемент” означава „елемент, сметка или позиция във финансовия отчет”;

(б) „Международни стандарти за финансово отчитане” означава Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО), издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти; и

(в) Отделен компонент на финансовия отчет или конкретен елемент от финансовия отчет включва и свързаните с него оповестявания. Тези оповестявания обикновено обхващат пояснителна или друга описателна информация, имаща отношение към финансовия отчет или елемента. (Вж. параграф А2)

Изисквания

Съображения при приемане на ангажимента

Прилагане на МОС

7. МОС 200 изисква от одитора да спази всички МОС, приложими при одита.[3] В случай на одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет, това изискване се прилага независимо дали одиторът е ангажиран да извърши одит и на пълния комплект на финансовия отчет на предприятието. Ако одиторът не е ангажиран да извърши одит и на пълния комплект на финансовия отчет на предприятието, одиторът следва да определи дали одитът на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от този финансов отчет в съответствие с МОС е практически осъществим. (Вж. параграфи А5–А6)

[3] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 18

Приемливост на рамката за финансово отчитане

8. МОС 210 изисква от одитора да определи приемливостта на рамката за финансово отчитане, приложена при изготвянето на финансовия отчет.[4] В случай на одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет, определянето на приемливостта следва да включва преценка дали прилагането на рамката за финансово отчитане ще доведе до представяне, осигуряващо адекватни оповестявания, които да позволят на предвидените потребители да разберат информацията, съдържаща се във финансовия отчет или в елемента, както и ефекта на съществените сделки, операции и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет или елемента. (Вж. параграф А7)

Форма на мнението

9. МОС 210 изисква договорените условия на ангажимента за одит да включват очакваната форма на всякакви доклади, които ще бъдат издадени от одитора.[5] В случай на одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет, одиторът следва да прецени дали очакваната форма на мнението е подходяща при конкретните обстоятелства. (Вж. параграфи А8–А9)

Съображения при планиране и изпълнение на одита

10. МОС 200 посочва, че МОС са изготвени в контекста на одит на финансови отчети; те трябва да бъдат адаптирани, както е необходимо според конкретната ситуация, когато се прилагат при одит на друга историческа финансова информация.[6,7] При планирането и изпълнението на одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет, одиторът следва да адаптира всички приложими при одита МОС, както е необходимо според конкретните обстоятелства на ангажимента. (Вж. параграфи А10–А15)

Съображения при формиране на мнение и издаване на доклад

11. Когато формира мнение и издава доклад върху отделен компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет, одиторът следва да прилага изискванията на МОС 700 (преработен),[8] а

ISA.

[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), пояснява, че терминът „финансов отчет” обикновено се отнася до пълния комплект на финансовия отчет, определен от изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.

[8] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*

когато е приложимо и на МОС 800 (преработен), адаптирани както е необходимо според конкретните обстоятелства на ангажимента. (Вж. параграфи А16–А22)

Издаване на доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието и върху отделен компонент на финансовия 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 финансовия отчет, паралелно с ангажимента да извърши одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятието, одиторът следва да изрази отделно мнение за всеки ангажимент.

13. Одитираният отделен компонент на финансовия отчет или одитираният конкретен елемент от финансовия отчет може да бъде публикуван заедно с одитирания пълен комплект на финансовия отчет на предприятието. Ако одиторът достигне до заключение, че представянето на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет не ги разграничава в достатъчна степен от пълния комплект на финансовия отчет, одиторът следва да поиска от ръководството да коригира тази ситуация. Спазвайки изискванията на параграфи 15 и 16, одиторът следва да разграничи мнението относно отделния компонент на финансовия отчет или конкретния елемент от финансовия отчет от мнението относно пълния комплект на финансовия отчет. Одиторът не следва да издава одиторски доклад, съдържащ мнение относно отделния компонент на финансовия отчет или конкретния елемент от финансовия отчет, докато не бъде удовлетворен от направеното разграничаване.

Преценяване на последствията от определени въпроси, включени в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието, за одита на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет и за одиторския доклад върху тях

14. Ако одиторският доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието включва:

(а) модифицирано мнение в съответствие с МОС 705 (преработен);[9]

(б) параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в съответствие с МОС 706 (преработен);[10]

---

[9] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

[10] МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*

(в) раздел, посветен на съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, в съответствие с МОС 570 (преработен);[11]

(г) комуникиране на ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701;[12] или

(д) изявление, което описва некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация в съответствие с МОС 720 (преработен);[13]

одиторът следва да прецени последствията, ако има такива, които тези въпроси имат за одита на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет и за одиторския доклад върху тях. (Вж. параграфи А23–А27)

Отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието

15. Ако одиторът достигне до заключение, че е необходимо да изрази отрицателно мнение или да откаже изразяване на мнение относно пълния комплект на финансовия отчет на предприятието като цяло, МОС 705 (преработен) не разрешава на одитора да включи в същия одиторски доклад немодифицирано мнение относно отделен компонент на финансовия отчет, който съставлява част от този финансов отчет, или относно конкретен елемент от този финансов отчет.[14] Това е така, защото такова немодифицирано мнение би противоречало на отрицателното мнение или на отказа от изразяване на мнение относно пълния комплект на финансовия отчет на предприятието като цяло. (Вж. параграф А28)

16. Ако одиторът достигне до заключение, че е необходимо да изрази отрицателно мнение или да откаже изразяване на мнение относно пълния комплект на финансовия отчет на предприятието като цяло, но въпреки това, в контекста на отделен одит на конкретен елемент от този финансов отчет, одиторът счете за уместно да изрази немодифицирано мнение относно този елемент, одиторът следва да постъпи по този начин, единствено ако:

(а) това не е забранено на одитора от закон или нормативна разпоредба;

ISA.

[11] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие,* параграф 22

[12] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор,* параграф 13

[13] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация,* параграф 22(д)(ii)

[14] МОС 705 (преработен), параграф 15

(б) това мнение е изразено в одиторски доклад, който не се публикува заедно с одиторския доклад, съдържащ отрицателното мнение или отказа от изразяване на мнение; и

(в) елементът не представлява основна част от пълния комплект на финансовия отчет на предприятието.

17. Одиторът не следва да изразява немодифицирано мнение относно отделен компонент от пълния комплект на финансовия отчет, в случай че одиторът е изразил отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение относно пълния комплект на финансовия отчет като цяло. Това е валидно дори ако одиторският доклад върху отделния компонент на финансовия отчет не се публикува заедно с одиторския доклад, съдържащ отрицателното мнение или отказа от изразяване на мнение. Причината за това е, отделният компонент на финансовия отчет се счита за съставляващ основна част от този финансов отчет.

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (Вж. параграф 1, 6(в))

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, възникнали в минали периоди от време, или за икономически условия и обстоятелства към определени моменти в миналото.[15]

A2. МОС 200 дефинира термина „финансов отчет” като структурирано представяне на историческа финансова информация, включително оповестявания, 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 рамка за финансово отчитане. Терминът „финансов отчет” обикновено се отнася до пълния комплект на финансовия отчет, определен от изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, но може да се отнася също и до отделен компонент на финансовия отчет. Оповестяванията включват пояснителна или описателна информация, изложена според съответните изисквания, изрично разрешена или позволена по друг начин от приложимата рамка за финансово отчитане, на лицевата страна на финансовия отчет, или в пояснителните приложения, или включена в тях посредством съответни

[15] МОС 200, параграф 13(ж)

препратки.[16] Както е отбелязано в параграф 6(в), отделният компонент на финансов отчет или конкретният елемент от финансовия отчет включва и свързаните с него оповестявания.

A3. МОС са изготвени в контекста на одит на финансови отчети;[17] 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. Настоящият МОС оказва съдействие в тази насока. (Приложение 1 изброява примери на такава друга историческа финансова информация.)

A4. Ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, различен от одит на историческа финансова информация, се изпълнява в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 (преработен).[18]

Съображения при приемане на ангажимента

Прилагане на МОС (Вж. параграф 7)

A5. МОС 200 изисква от одитора да спазва (а) приложимите етични изисквания, включително тези за независимостта, отнасящи се до ангажименти за одит на финансови отчети, и (б) всички МОС, имащи отношение към одита. Стандартът изисква също така от одитора да спазва всяко едно изискване на даден МОС, освен ако, при конкретните обстоятелства на одита, целият МОС, за който става въпрос, не е приложим 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 за необходимо да се отклони от дадено приложимо изискване на МОС, като изпълни алтернативни одиторски процедури, за да постигне целта на това изискване.[19]

A6. Спазването на изискванията на МОС, приложими при одита на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет, може да не е практически осъществимо, когато одиторът не е ангажиран да извърши и одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятието. В такива случаи одиторът често не разполага със същото разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за неговата система за вътрешен контрол, каквото има

ISA.

[16] МОС 200, параграф 13(е)

[17] МОС 200, параграф 2

[18] МСАИС 3000 (преработен), *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити или прегледи на историческа финансова информация*

[19] МОС 200, параграфи 14, 18 и 22–23

одитор, който одитира пълния комплект на финансовия отчет на предприятието. Също така, одиторът не разполага с одиторски доказателства за качеството на счетоводната документация като цяло или на другата счетоводна информация, които би получил при одита на пълния комплект на финансовия 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 от финансовия отчет, определени МОС изискват одиторска работа, която може да бъде непропорционална спрямо одитирания елемент. Например, макар да е вероятно изискванията на МОС 570 (преработен) да са приложими в конкретната ситуация на одит на справка за вземанията, спазването на тези изисквания може да не е практически осъществимо поради необходимите за това одиторски усилия. Ако одиторът достигне до заключение, че одитът на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет в съответствие с МОС може да не е практически осъществим, одиторът може да обсъди с ръководството дали друг вид ангажимент не би бил по-обоснован от практическа гледна точка.

Приемливост на рамката за финансово отчитане (Вж. параграф 8)

A7. Отделен компонент на финансов отчет или конкретен елемент от финансовия отчет може да са изготвени в съответствие с приложима рамка за финансово отчитане, която се основава върху рамка за финансова отчитане, установена от оправомощена или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти за целите на изготвянето на пълен комплект на финансов отчет (например, МСФО). Ако случаят е такъв, определянето дали приложимата рамка е приемлива може да включва преценка дали тази обща рамка съдържа всички изисквания на рамката, върху която се базира, които са свързани с представянето на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет, която осигурява достатъчни оповестявания.

Форма на мнението (Вж. параграф 9)

A8. Формата на мнението, което ще бъде изразено от одитора зависи от приложимата рамка за финансово отчитане и приложимите закони или нормативни разпоредби.[20] В съответствие с МОС 700 (преработен):[21]

(a) Когато изразява немодифицирано мнение относно пълния комплект на финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка за

[20] МОС 200, параграф 8

[21] МОС 700 (преработен), параграфи 25–26

достоверно представяне, одиторът използва за изразяване на мнението си, освен ако закон или нормативна разпоредба не изискват друго, една от следните фрази:

(i) финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, ... в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]; или

(ii) финансовият отчет дава вярна и честна представа за … в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]; и

(б) Когато изразява немодифицирано мнение относно пълния комплект на финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка за съответствие, одиторското мнение посочва, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане].

A9. В случая на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет, приложимата рамка за финансово отчитане може да не разглежда изрично представянето на отделния компонент или на конкретния елемент от финансовия отчет. Случаят може да е такъв, когато приложимата рамка за финансово отчитане се базира върху рамка за финансово отчитане, установена от оправомощена или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти за целите на изготвянето на пълен комплект на финансов отчет (например, МСФО). Следователно, одиторът преценява дали очакваната форма на мнение е подходяща в светлината на приложимата рамка за финансово отчитане. Факторите, които могат да окажат влияние върху преценката на одитора дали да използва в одиторското мнение фразите „представя достоверно във всички съществени аспекти” или „дава вярна и честна представа”, включват:

- дали приложимата рамка за финансово отчитане е изрично или по подразбиране ограничена само до изготвянето на пълен комплект на финансов отчет;
- дали отделният компонент на финансов отчет или конкретният елемент от финансовия отчет:
  - съответства изцяло на всяко едно от изискванията на рамката, приложими по отношение на конкретния компонент на финансовия отчет или конкретния елемент, и дали представянето на конкретния компонент на финансовия отчет или конкретния елемент включва свързаните с него оповестявания.
  - ако е необходимо да постигне достоверно представяне, дали осигурява оповестявания извън тези, които се

изискват конкретно от рамката, или, в изключителни случаи, се отклонява от изискване на тази рамка.

Решението на одитора относно очакваната форма 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 относно отделния компонент на финансов отчет или конкретния елемент от финансовия отчет, изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, е общоприето в конкретната юрисдикция.

Съображения при планиране и изпълнение на одита (Вж. параграф 10)

A10. Преценката дали всеки един от МОС е приложим изисква внимателно разглеждане. Дори когато предмет на одит е само конкретен елемент от финансовия отчет, МОС като МОС 240,[22] МОС 550[23] и МОС 570 (преработен) по принцип са приложими. Това е така, защото елементът би могъл да съдържа неправилно отчитане в резултат на измама, в резултат на ефекта от сделки и операции със свързани лица, или в резултат на неправилното прилагане на счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие съгласно приложимата рамка за финансово отчитане.

A11. МОС 260 (преработен) изисква одиторът да определи подходящото(ите) лице(а) в рамките на структурата за общо управление на предприятието, с което(които) да комуникира.[24] МОС 260 (преработен) отбелязва, че в някои случаи всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието и прилагането на изискванията за комуникиране се модифицира, така че да отчете това положение.[25] Когато предприятието изготвя и пълен комплект на финансовия отчет, лицето или лицата, носещи отговорност за контрола върху изготвянето на отделния компонент на финансов отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет, може да не съвпадат с лицата, натоварени с общо управление, които носят отговорност за контрола върху изготвянето на пълния комплект на финансовия отчет.

A12. Нещо повече, МОС са изготвени в контекста на одит на финансови отчети; те трябва да бъдат адаптирани както е необходимо при конкретните обстоятелства, когато се прилагат към одит на отделен

---

22 МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*

23 МОС 550, *Свързани лица*

24 МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 11

25 МОС 260 (преработен), параграф 10(б), 13, A1 (трета подточка), A2 и A8.

компонент на финансов отчет[26] или на конкретен елемент от финансовия отчет. Например, писмените изявления от ръководството за пълния комплект на финансовия отчет биха били заменени с писмени изявления за представянето на отделния компонент или на елемента от финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

A13. Въпроси, включени в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет може да имат последствия за одита на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет (вж. параграф 14). При планирането и изпълнението на одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет паралелно с одита на пълния комплект на финансовия отчет на предприятието, одиторът може да е в състояние да използва одиторските доказателства, получени като част от одита на пълния комплект на финансовия отчет на предприятието в одита на отделния компонент или на елемента от финансовия отчет. МОС, обаче, изискват от одитора да планира и изпълни одита на отделния компонент или на елемента така, че да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението относно отделния компонент или елемента от финансовия отчет.

ISA.

[26] МОС 200, параграф 2

A14. Отделните компоненти на финансовия отчет, които съставляват пълния комплект на финансовия отчет, както и много от конкретните елементи на този финансов отчет, включително отнасящите се до тях оповестявания, са взаимосвързани. Съответно, когато се извършва одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет, одиторът може да не е в състояние да разгледа отделния компонент или елемента изолирано. Като следствие от това, може да се наложи одиторът да изпълни процедури във връзка с взаимосвързаните позиции, за да постигне целта на одита.

A15. Освен това, нивото на същественост, определено за отделния компонент на финансов отчет или за конкретния елемент от финансовия отчет, може да е по-ниско от нивото на същественост, определено за пълния комплект на финансовия отчет на предприятието; това ще окаже влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури и оценката на некоригираните неправилни отчитания.

Съображения при формиране на мнение и издаване на доклад (Вж. параграф 11)

A16. МОС 700 (преработен) изисква от одитора при формирането на мнение да оцени дали финансовият отчет осигурява подходящи оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат ефекта от съществени сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет.[27] В случая на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет е важно отделният компонент или елементът, с оглед на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, да осигурява подходящи оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат информацията, съдържаща се в отделния компонент на финансовия отчет или в елемента, както и ефекта от съществените сделки и събития върху информацията, съдържаща се в отделния компонент на финансовия отчет или елемента.

A17. Приложение 2 съдържа примери за доклади на независимия одитор върху отделен компонент на финансов отчет и върху конкретен елемент от финансовия отчет. Други примери за одиторски доклади може също да са уместни при издаването на доклад върху отделен компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет (вж., например, Приложенията към МОС 700 (преработен), МОС 705

[27] МОС 700 (преработен), параграф 13(д)

(преработен), МОС 570 (преработен), МОС 720 (преработен) и МОС 706 (преработен)).

Прилагане на МОС 700 (преработен) при издаване на доклад върху отделен компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет

A18. Параграф 11 от настоящия МОС пояснява, че одиторът трябва да прилага изискванията на МОС 700 (преработен), адаптирани както е необходимо според конкретните обстоятелства на ангажимента, при формиране на мнение и издаване на доклад върху отделен компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет. Изпълнявайки горното, одиторът трябва също така да прилага и изискванията за докладване, съдържащи се в други МОС, адаптирани както е необходимо според конкретните обстоятелства на ангажимента, като одиторът може да счете съображенията, разгледани в параграфи A19–A21 по-долу за полезни.

Действащо предприятие

A19. В зависимост от приложимата рамка за финансово отчитане, използвана при изготвянето на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет, може да е необходимо описанието в одиторския доклад на отговорностите на ръководството[28] отнасящи се до предположението за действащо предприятие, да бъде съответно адаптирано. Описанието в одиторския доклад на отговорностите на одитора [29] може също да е необходимо да бъде съответно адаптирано, в зависимост от начина, по който МОС 570 (преработен) е приложим при конкретните обстоятелства на ангажимента.

Ключови одиторски въпроси

A20. МОС 700 (преработен) изисква одиторът да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701 при одит на пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение на регистрирано за търгуване на борсата предприятие.[30] При одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет, МОС 701 е приложим само когато комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад върху тези отделни компоненти или елементи на финансовия отчет се изисква от закон или нормативна разпоредба или когато одиторът на друго основание реши да комуникира ключови одиторски въпроси. Когато ключови одиторски

ISA.

[28] Вж. МОС 700 (преработен), параграфи 34(б) и A48

[29] Вж. МОС 700 (преработен), параграфи 39(б)(iv)

[30] МОС 700 (преработен), параграф 30

въпроси се комуникират в одиторския доклад върху отделен компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет, МОС 701 е приложим в неговата цялост.[31]

Друга информация

A21. МОС 720 (преработен) разглежда отговорностите на одитора, отнасящи се до друга информация. В контекста на този МОС, доклади, съдържащи или съпътстващи отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет — целта на които е да предоставят на собствениците (или на сходни заинтересовани страни) информация относно въпроси, представени в отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет — се считат за целите на МОС 720 (преработен) за годишни доклади. Когато одиторът установи, че предприятието планира да издаде такъв доклад, изискванията в МОС 720 (преработен) са приложими по отношение на одита на отделния компонент на финансовия отчет или елемента.

Име на съдружника, отговорен за ангажимента

A22. Съдържащото се в МОС 700 (преработен) изискване одиторът да включи в одиторския доклад името на съдружника, отговорен за ангажимента, е приложимо и по отношение на одита на отделни компоненти на финансови отчети и на конкретни елементи от финансовите отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия.[32] Закон или нормативна разпоредба може да изисква одиторът да включи в одиторския доклад името на съдружника, отговорен за ангажимента, или одиторът може на друго основание да реши да постъпи по този начин, когато издава доклад върху отделен компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет на предприятия, различни от регистрирани за търгуване на борсата предприятия.

Издаване на доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието и върху отделен компонент от финансовия отчет или конкретен елемент от финансовия отчет (Вж. параграф 14)

Преценяване на последствията от определени въпроси, включени в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието, за

[31] МОС 700 (преработен), параграф 31

[32] Вж. МОС 700 (преработен), параграфи 46 и A61–A63

одита на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет и за одиторския доклад върху тях

A23. Параграф 14 изисква одиторът да прецени последствията, ако има такива, от определени въпроси, включени в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието, за одита на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет и за одиторския доклад върху тях. Преценката дали даден въпрос, включен в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието, е релевантен в контекста на ангажимент за издаване на доклад върху отделен компонент на финансовия отчет или конкретен елемент от финансовия отчет включва упражняването на професионална преценка.

A24. Факторите, които биха могли да са уместни при вземането под внимание на тези последствия включват:

- Естеството на въпроса или въпросите, които са описани в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет и степента, в която те са свързани със съдържащото се в отделния компонент на финансов отчет или конкретния елемент от финансовия отчет;
- Всеобхватността на въпроса или въпросите, описани в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет;
- Естеството и мащаба на различията между приложимите общи рамки за финансово отчитане;
- Степента на разминаване между периода или периодите, обхванати от пълния комплект на финансовия отчет в сравнение с периода/периодите или датите на отделния компонент на финансов отчет или елемента от финансовия отчет;
- Изминалото време след датата на одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет.

A25. Така например, когато в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет е налице квалифициране на одиторското мнение във връзка с вземанията, а отделният компонент на финансовия отчет включва вземанията или конкретният елемент от финансовия отчет е свързан с вземанията, вероятно ще са налице последствия за одита. От друга страна, ако квалифицирането на одиторското мнение относно пълния комплект на финансовия отчет е свързано с класификацията на дългосрочен дълг, то тогава е по-малко вероятно да има последствия за одита на отделния компонент на финансовия отчет, ако това е отчетът за доходите или ако конкретният елемент от финансовия отчет е свързан с вземанията.

A26. Ключовите одиторски въпроси, които са комуникирани в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет, може да имат последствия за одита на отделен компонент на финансовия отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет. Информацията, включена в раздела „Ключови одиторски въпроси" относно това как този въпрос е разгледат при одита на пълния комплект на финансовия отчет може да е полезна за решението на одитора как да разгледа въпроса, когато този въпрос има отношение към одита на отделен компонент на финансовия отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет.

Включване на препратка към одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет

A27. Дори когато определени въпроси, включени в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет нямат последствия за одита или за одиторския доклад върху отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет, одиторът може да счете за целесъобразно да посочи този въпрос или тези въпроси в параграф „Други въпроси" в одиторския доклад върху отделния компонент на финансовия отчет или върху конкретния елемент от финансовия отчет (вж. МОС 706 преработен)).[33] Така например, одиторът може да счете за целесъобразно да направи препратка в одиторския доклад върху отделен компонент на финансовия отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет към раздела „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие", включен в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет.

Отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието (Вж. параграф 15)

A28. В одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието е разрешен едновременно отказ от изразяване на мнение относно резултатите от дейността и паричните потоци, когато това е уместно, и изразяване на немодифицирано мнение относно финансовото състояние, тъй като отказът от изразяване на мнение се издава единствено по отношение на резултатите от дейността и паричните потоци, но не и по отношение на финансовия отчет като цяло.[34]

---

[33] Вж. МОС 706 (преработен), параграфи 10–11

[34] МОС 510, *Първоначални ангажименти за одит - начални салда*, параграф А8, и МОС 705 (преработен), параграф А16

Приложение 1

(Вж. параграф А3)

Примери за конкретни елементи, сметки и 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 приложения.
- Справка за външно управлявани активи и доходи на частен пенсионен план, включително свързаните с тях пояснителни приложения.
- Справка за нетните материални активи, включително свързаните с тях пояснителни приложения.
- Справка за парични плащания по лизингови договори, включително пояснителните приложения.
- Справка за участие в печалбите или бонуси на персонала, включително пояснителните приложения.

Приложение 2

(Вж. параграф А17)

Примери за доклади на независимия одитор върху отделен компонент на финансов отчет и върху конкретен елемент от финансовия отчет

- Пример 1: Одиторски доклад върху отделен компонент на финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка с общо предназначение (за целите на този пример, рамка за достоверно представяне).
- Пример 2: Одиторски доклад върху отделен компонент на финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение (за целите на този пример, рамка за достоверно представяне).
- Пример 3: Одиторски доклад върху конкретен елемент от финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение (за целите на този пример, рамка за съответствие).

Пример 1: Одиторски доклад върху отделен компонент на финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка с общо предназначение (за целите на настоящия пример, рамка за достоверно представяне)

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на счетоводен баланс (т.е., отделен компонент на финансов отчет) на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие.**
- **Счетоводният баланс е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с изискванията на рамката за финансово отчитане в юрисдикция X, приложима при изготвянето на счетоводен баланс.**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **Приложимата 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.**
- **Одиторът е определил, че е подходящо да използва в одиторското мнение фразата „представя достоверно, във всички съществени аспекти".**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен). Оповестяването на тази съществена несигурност в отделния компонент на финансовия отчет е адекватно.**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701 в контекста на одита на баланса.**
- **Одиторът е определил, че няма друга информация (т.е. изискванията на МОС 720 (преработен) не са приложими).**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на**

финансовия отчет.

- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местен закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на счетоводния баланс на компания ABC („компанията“) към 31 декември 20X1 г. както и на пояснителните приложения към този компонент на финансовия отчет, съдържащи и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики (наричани заедно „отделен компонент на финансовия отчет”).

По наше мнение, приложеният отделен компонент на финансовия отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. в съответствие с тези изисквания на рамката за финансово отчитане в юрисдикция X, които са приложими по отношение изготвянето на такъв компонент на финансовия отчет. [Разделът с мнението се помества на първо място съгласно изискването на МОС 700 (преработен)]

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на отделен компонент на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на отделен компонент на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. [Първото и последното изречение в този раздел преди това бяха включени в раздела за отговорността на одитора. Освен това, съгласно изискванията на МОС 700 (преработен), разделът, посветен на базата за изразяване на мнение, се помества непосредствено след раздела за мнението).]

Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие

Обръщаме внимание на Пояснително приложение 6 от финансовия отчет, в което се посочва, че компанията е понесла нетна загуба в размер на ZZZ през годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., като към тази дата текущите пасиви на компанията превишават общата сума на активите с YYY. Както е посочено в Пояснително приложение 6, тези събития или условия, наред с останалите

въпроси, изложени в Пояснително приложение 6, сочат, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за отделния компонент на финансовия отчет [35]

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на отделния компонент на финансовия отчет в съответствие с тези изисквания на рамката за финансово отчитане в юрисдикция X, които са приложими по отношение изготвянето на такъв отделен компонент на финансовия отчет и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на отделен компонент на финансовия отчет, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на отделния компонент на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността й, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на компанията.

Отговорности на одитора за одита на отделен компонент на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали отделният компонент на финансовия отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този отделен компонент на финансовия отчет.

[35] Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

Параграф 41(б) от МОС 700 (преработен) пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) от МОС 700 (преработен) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания в отделния компонент на финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.
- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.[36]
- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази

[36] Това изречение ще бъде съответно модифицирано в случаите, в които одиторът има и отговорност да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансовия отчет.

несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

- оценяваме цялостното представяне, структура и съдържание на отделния компонент на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали отделният компонент на финансовия отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*] [Местата на датата и адреса са разменени)]

[*Дата*]

ISA.

Пример 2: Одиторски доклад върху отделен компонент на финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на отчет за паричните постъпления и плащания (т.е., отделен компонент на финансов отчет) на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие.**
- **Одиторски доклад върху пълния комплект на финансовия отчет не е издаван.**
- **Отделният компонент на финансовия отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със счетоводна база на основата на паричните постъпления и плащания в отговор на получено от кредитор искане за информация относно паричните потоци. Ръководството може да избере рамката за финансово отчитане.**
- **Приложимата рамка за финансово отчитане е рамка за достоверно представяне, чиято цел е да отговори на потребностите от финансова информация на конкретни потребители.[37]**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Одиторът е определил, че е подходящо да използва в одиторското мнение фразата „представя достоверно, във всички съществени аспекти”.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **Разпространението или използването на одиторския доклад не е ограничено.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701 в контекста на одита на отчета за паричните постъпления и плащания.**

- **Одиторът е определил, че няма друга информация (т.е. изискванията на МОС 720 (преработен) не са приложими).**
- **Ръководството носи отговорност за изготвянето на отделния компонент на финансовия отчет и контрола върху процеса на финансово отчитане при изготвянето на този отделен компонент на финансовия отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местен закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на отчета за паричните постъпления и плащания на компания ABC („компанията“) за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. както и на пояснителните приложения към отчета за паричните постъпления и плащания, съдържащи и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики (наричани заедно „отделен компонент на финансовия отчет”).

По наше мнение, приложеният отделен компонент на финансовия отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, паричните постъпления и плащания на компанията за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. в съответствие със счетоводната база на основата на паричните постъпления и плащания, описана в пояснително приложение X. [Разделът с мнението се помества на първо място съгласно изискването на МОС 700 (преработен)]

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на отделния компонент на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на отделния компонент на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. [Първото и последното изречение в този раздел преди това бяха включени в раздела за отговорността на одитора. Освен това, съгласно изискванията на МОС 700 (преработен), разделът, посветен на базата за изразяване на мнение, се помества непосредствено след раздела за мнението).]

ISA.

[37] МОС 800 (преработен) съдържа изисквания и насоки относно формата и съдържанието на финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение.

Обръщане на внимание - база за счетоводно отчитане

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение X към отделния компонент на финансовия отчет, което описва базата за счетоводно отчитане. Този отделен компонент на финансовия отчет е изготвен с цел да предостави информация на кредитор XYZ. В резултат на това отчетът може да не е подходящ за други цели. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за отделния компонент на финансовия отчет [38]

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на отделния компонент на финансовия отчет в съответствие със счетоводната база на основата на паричните постъпления и плащания, описана в пояснително приложение X; това включва вземане на решение, че счетоводната база на основата на паричните постъпления и плащания представлява приемлива база за изготвянето на отделния компонент на финансовия отчет при конкретните обстоятелства, както и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на отделен компонент на финансовия отчет, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на отделния компонент на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността й, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Отговорности на одитора за одита на отделния компонент на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали отделният компонент на финансовия отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху

[38] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този отделен компонент на финансовия отчет.

Параграф 41(б) от МОС 700 (преработен) пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) от МОС 700 (преработен) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания в отделния компонент на финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.
- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.[39]
- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези

ISA.

[39] Това изречение ще бъде съответно модифицирано в случаите, в които одиторът има и отговорност да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансовия отчет.

оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- оценяваме цялостното представяне, структура и съдържание на отделния компонент на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали отделният компонент на финансовия отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*] [Местата на датата и адреса са разменени)]

[*Дата*]

Пример 3: Одиторски доклад върху конкретен елемент от финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на справка за вземанията (т.е. елемент, сметка или позиция от финансовия отчет).**
- **Финансовата информация е изготвена от ръководството на предприятието в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане, установени от регулаторен орган, за да се отговори на изискванията на този регулаторен орган. Ръководството няма право на избор на рамка за финансово отчитане.**
- **Приложимата рамка за финансово отчитане е рамка за съответствие, разработена в отговор на потребностите от финансова информация на конкретни потребители.[40]**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **Разпространението на одиторския доклад е ограничено.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701 в контекста на одита на справката за вземанията.**
- **Одиторът е определил, че няма друга информация (т.е. изискванията на МОС 720 (преработен) не са приложими).**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местен закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[До акционерите на компания ABC или друг подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на справката за вземанията на компания ABC („компанията“) към 31 декември 20X1 г. („справката”).

По наше мнение, финансовата информация в справката на компанията към 31 декември 20X1 г. е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с [опишете разпоредбите за финансово отчитане, установени от регулаторния орган]. [Разделът с мнението се помества на първо място съгласно изискването на МОС 700 (преработен)]

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на справка*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на справка в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. [Първото и последното изречение в този раздел преди това бяха включени в раздела за отговорността на одитора. Освен това, съгласно изискванията на МОС 700 (преработен), разделът, посветен на базата за изразяване на мнение, се помества непосредствено след раздела за мнението).]

Обръщане на внимание - база за счетоводно отчитане и ограничаване на разпространението

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение X към справката, което описва базата за счетоводно отчитане. Справката е изготвена, за да подпомогне компанията при спазването на изискванията на регулаторен орган DEF. В резултат на това справката може да не е подходяща за други цели. Нашият доклад е предвиден единствено за компанията и за регулаторния орган DEF и не би следвало да бъде разпространяван сред други трети страни Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

---

[40] МОС 800 (преработен) съдържа изисквания и насоки относно формата и съдържанието на финансовия отчет, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за справката [41]

Ръководството носи отговорност за изготвянето на справката в съответствие с [опишете разпоредбите за финансово отчитане, установени от регулаторния орган] и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на справка, която да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на справката ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността й, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на компанията.

Отговорности на одитора за одита на справката

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали справката не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на тази справка.

[41] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

Параграф 41(б) от МОС 700 (преработен) пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) от МОС 700 (преработен) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания в справката, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.
- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.[42]
- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания в справката или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат

[42] Това изречение ще бъде съответно модифицирано в случаите, в които одиторът има и отговорност да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансовия отчет.

да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

Ние предоставяме също така на лицата, натоварени с общо управление, изявление, че сме изпълнили приложимите етични изисквания във връзка с независимостта и че ще комуникираме с тях всички взаимоотношения и други въпроси, които биха могли разумно да бъдат разглеждани като имащи отношение към независимостта ни, а когато е приложимо, и действията, предприети за елиминиране на заплахите или приложените предпазни мерки.

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*] [Местата на датата и адреса са разменени)]

[*Дата*]

ISA.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 810 (ПРЕРАБОТЕН)

АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗДАВАНЕ НА ДОКЛАД ВЪРХУ ОБОБЩЕН ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

(В сила за ангажименти за издаване на доклад върху обобщени финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 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

Естество на процедурите 8

Форма на мнението 9–11

Време на изпълнение на работата и събития след датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет 12–13

Информация в документи, съдържащи обобщен финансов отчет 14–15

Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет 16–21

Ограничение върху разпространението или използването или привличане на вниманието на запознаващите се с доклада лица към базата за счетоводно отчитане 22

Сравнителни данни 23–24

Неодитирана допълнителна информация, представена заедно с обобщения финансов отчет 25

Асоциране на одитора 26–27

Материали за приложение и други пояснителни материали

Приемане на ангажимент A1–A7

ISA.

Оценяване дали одитираният финансов отчет е на разположение.... A8

Форма на мнението A9

Време на изпълнение на работата и събития след датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет..... A10

Информация в документи, съдържащи обобщен финансов отчет A11–A16

Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет..... A17–A23

Сравнителни данни..... A24–A25

Неодитирана допълнителна информация, представена заедно с обобщения финансов отчет..... A26

Асоциираме на одитора A27

Приложение: Примери за доклади на независимия одитор върху обобщени финансови отчети

Международен одиторски стандарт (МОС) 810 (преработен), *Ангажименти 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, отнасящи се до 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 ангажименти за издаване на доклад върху обобщени финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 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 относно 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 описва също така и базата за изразеното мнение.

Определения

4. За целите на настоящия МОС следните термини имат значенията, посочени по-долу:

   (а) Приложени критерии – критериите, приложени от ръководството при изготвянето на обобщения финансов отчет.

   (б) Одитиран финансов отчет – финансовият отчет,[1] одитиран от одитора в съответствие с МОС, от който е извлечен обобщеният финансов отчет.

   (в) Обобщен финансов отчет – историческа финансова информация, която е извлечена от финансов отчет, но която съдържа по-малко

[1] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 13(е), дефинира термина „финансов отчет".

ISA.

детайли от него, като въпреки това осигурява структурирано представяне, съответстващо на даденото от финансовия отчет, на икономическите ресурси или задължения на предприятието към определен момент или на промените в тях за определен период от време.[2] В различните юрисдикции може да се използва различна терминология за описване на такава историческа финансова информация.

Изисквания

Приемане на ангажимент

5. Одиторът следва да приема ангажимент за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет в съответствие с настоящия МОС, единствено когато е бил ангажиран да извърши одит в съответствие с МОС на финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният финансов отчет. (Вж. параграф А1)

6. Преди да приеме ангажимент за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет одиторът следва: (вж. параграф А2)

   (а) да определи дали приложените критерии са приемливи; (вж. параграфи А3–А7)

   (б) да получи съгласието на ръководството, че то потвърждава и разбира отговорността си:

      (i) за изготвянето на обобщен финансов отчет в съответствие с приложените критерии;

      (ii) за предоставянето на одитирания финансов отчет на предвидените потребители на обобщения финансов отчет без ненужни затруднения (или ако закон или нормативна разпоредба предвижда, че не е необходимо одитираният финансов отчет да бъде предоставян на предвидените потребители на обобщения финансов отчет и установява критериите за изготвянето на обобщения финансов отчет, да опише този закон или нормативна разпоредба в обобщения финансов отчет); и

      (iii) за включването на 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.

[2] МОС 200, параграф 13(е)

(в) да съгласува с ръководството формата на мнението, което ще бъде изразено относно обобщения финансов отчет (вж. параграфи 9–11).

7. Ако одиторът достигне до заключение, че приложените критерии са неприемливи или ако не е в състояние да получи съгласието на ръководството, посочено в параграф 6(б), одиторът не следва да приема ангажимента за издаване на доклад върху обобщения финансов отчет, освен ако това не се изисква съгласно закон или нормативна разпоредба. Ангажимент, изпълнен в съответствие с такъв закон или нормативна разпоредба, не отговаря на изискванията на настоящия МОС. Съответно, одиторският доклад върху обобщения финансов отчет не следва да посочва, че ангажиментът е бил изпълнен в съответствие с настоящия МОС. Одиторът следва да включи подходяща препратка към този факт в условията на ангажимента. Одиторът следва също така да определи ефекта, който това може да има върху ангажимента за одит на финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният финансов отчет.

Естество на процедурите

8. Одиторът следва да изпълни посочените по-долу процедури, както и други процедури, които той може да счете за необходими като база за изразяване на одиторско мнение относно обобщения финансов отчет:

(а) Оценява дали обобщеният финансов отчет адекватно оповестява неговия обобщаващ характер и идентифицира одитирания финансов отчет.

(б) Когато обобщеният финансов отчет не е придружаван от одитирания финансов отчет, оценява дали обобщеният финансов отчет описва ясно:

(i) от кого или къде може да бъде получен одитираният финансов отчет; или

(ii) закона или нормативната разпоредба, която посочва, че не е необходимо одитираният финансов отчет да бъде предоставян на предвидените потребители на обобщения финансов отчет и която установява критериите за изготвянето на обобщения финансов отчет.

(в) Оценява дали обобщеният финансов отчет адекватно оповестява приложените критерии.

(г) Сравнява обобщения финансов отчет със съответната информация в одитирания финансов отчет, за да определи дали обобщеният финансов отчет отговаря на, или може да бъде преизчислен от, съответната информация в одитирания финансов отчет.

(д) Оценява дали обобщеният финансов отчет е изготвен в съответствие с приложените критерии.

(е) Оценява, с оглед 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 конкретните обстоятелства.

(ж) 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 не е необходимо одитираният финансов отчет да бъде предоставен на разположение и установява критериите за изготвянето на обобщения финансов отчет. (Вж. параграф А8)

Форма на мнението

9. Когато одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано мнение относно финансовия отчет, одиторското мнение следва да използва една от посочените по-долу фрази, освен ако закон или нормативна разпоредба не изисква друго: (вж. параграф А9)

(а) Приложеният обобщен финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, на одитирания финансов отчет в съответствие с [*приложените критерии*]; или

(б) Приложеният обобщен финансов отчет представлява достоверно обобщение на одитирания финансов отчет в съответствие с [*приложените критерии*].

10. Ако закон или нормативна разпоредба предписва формулировката на мнението относно обобщения финансов отчет с изрази, различаващи се от посочените в параграф 9, одиторът следва:

(а) да приложи процедурите, описани в параграф 8, както и допълнителни процедури, необходими, за да му дадат възможност да изрази предписаното мнение; и

(б) да оцени дали потребителите на обобщения финансов отчет биха могли да разберат погрешно одиторското мнение относно този отчет и ако това е така, дали допълнително обяснение в одиторския доклад върху обобщения финансов отчет може да смекчи възможното неправилно разбиране.

11. Ако в случая, посочен в параграф 10(б), одиторът достигне до заключение, че допълнително обяснение в одиторския доклад върху обобщения финансов отчет не може да смекчи възможното неправилно разбиране, одиторът не следва да приема ангажимента, освен ако това

не се изисква от закон или нормативна разпоредба. Ангажимент, изпълнен в съответствие с такъв закон или нормативна разпоредба, не отговаря на изискванията на настоящия МОС. Съответно, одиторският доклад върху обобщения финансов отчет не следва да посочва, че ангажиментът е изпълнен 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 следва да посочва, че обобщеният финансов отчет и одитираният финансов отчет не отразяват ефекта от събития, които са настъпили след датата на одиторския доклад върху одитирания финансовия отчет. (Вж. параграф А10)

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 одиторът не следва да 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 сМОС 560[3].

Информация в документи, съдържащи обобщен финансов отчет

14. Одиторът следва да прочете информацията, включена в документ, съдържащ обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него, и да прецени дали е налице съществено несъответствие между тази информация и обобщения финансов отчет.

15. В случай че одиторът идентифицира съществено несъответствие, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и да реши дали обобщеният финансов отчет или информацията, включена в документа, съдържащ обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него, трябва да бъде преработена. Ако одиторът реши, че тази информация трябва да бъде преработена, а ръководството отказва да я преработи така, както е необходимо, одиторът следва да предприеме подходящи за конкретните обстоятелства мерки, включително да прецени последствията за одиторския доклад върху обобщения финансов отчет. (Вж. параграфи А11–А16)

Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет

Елементи на одиторския доклад

[3] МОС 560, *Последващи събития*

16. Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет следва да включва следните елементи:[4] (вж. параграф А23)

(а) Наименование, което ясно да посочва, че това е доклад на независим одитор. (Вж. параграф А17)

(б) Адресат. (Вж. параграф А18)

(в) Идентифициране на обобщения финансов отчет, върху който одиторът издава доклад, включително наименованието на всеки компонент на финансовия отчет, включен в обобщения финансов отчет. (Вж. параграф А19)

(г) Идентифициране на одитирания финансов отчет.

(д) Спазвайки изискванията на параграф 20, ясно изразено мнение (вж. параграфи 9–11).

(е) Изявление, посочващо, че обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от рамката за финансово отчитане, приложена при изготвянето на одитирания финансов отчет и че прочитането на обобщения финансов отчет и на одиторския доклад върху него не замества прочита на одитирания финансов отчет и на одиторския доклад върху него.

(ж) Когато е приложимо, изявлението, изисквано от параграф 12.

(з) Препратка към одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, датата на този доклад и спазвайки изискванията на параграфи 19 – 20, факта, че относно одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение.

(и) Описание на отговорността на ръководството[5] за обобщения финансов отчет, пояснявайки, че ръководството[6] носи отговорност за изготвянето на обобщения финансов отчет в съответствие с приложените критерии.

(й) Изявление, че одиторът носи отговорност за изразяването на мнение на базата на одиторските процедури, изпълнени в съответствие с настоящия МОС, относно това дали обобщеният финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, [или *представлява достоверно обобщение*] на одитирания финансов отчет.

---

[4] Параграфи 19-20, разглеждащи обстоятелства, при които одиторският доклад върху одитирания финансов отчет е модифициран, изискват допълнителни елементи към посочените в настоящия параграф.

[5] Или друг термин, който е уместен в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[6] Или друг термин, който е уместен в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

(к) Подпис на одитора.

(л) Адрес на одитора.

(м) Дата на одиторския доклад. (Вж. параграф А20)

17. Ако адресатът на обобщения финансов отчет не е същият като адресата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, одиторът следва да прецени уместността на използването на различен адресат. (Вж. параграф А18)

18. Одиторът следва да постави дата на одиторския доклад върху обобщения финансов отчет, която да не е по-ранна от: (вж. параграф А20)

(а) 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 с признати правомощия са потвърдили, че са поели отговорността за него; и

(б) датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет.

Препратка към одиторския доклад върху одитирания финансов отчет (Вж. параграф А23)

19. Когато одиторският доклад върху одитирания финансов отчет включва:

(а) квалифицирано мнение в съответствие с МОС 705 (преработен);[7]

(б) параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в съответствие с МОС 706 (преработен);[8]

(в) раздел *Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие* в съответствие с МОС 570 (преработен);[9]

(г) комуникиране на ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701;[10] или

(д) изявление, което описва некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация в съответствие с МОС 720 (преработен);[11]

ISA.

[7] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

[8] МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*

[9] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*, параграф 22

[10] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

[11] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

и одиторът се е уверил, че обобщеният финансов отчет съответства във всички съществени аспекти или представлява достоверно обобщение на одитирания финансов отчет в съответствие с приложените критерии, одиторският доклад върху обобщения финансов отчет следва, в допълнение към елементите в параграф 16:

(i) да посочва, че одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа квалифицирано мнение, параграф за обръщане на внимание, параграф по други въпроси, раздел *Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие*, комуникиране на ключови одиторски въпроси или изявление, което описва некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация; и (вж. параграф А21)

(ii) да описва: (вж. параграф А22)

а. базата за изразяване на квалифицирано мнение относно одитирания финансов отчет и съответния ефект, ако има такъв, върху обобщения финансов отчет;

б. въпроса, за който се отнася параграфът за обръщане на внимание, параграфът по други въпроси или разделът *Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие* в одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, както и съответния ефект, ако има такъв, върху обобщения финансов отчет; или

в. некоригираното съществено неправилно докладване в другата информация и съответния ефект, ако има такъв, върху информацията, включена в документа, съдържащ обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него. (Вж. параграф А15)

20. Когато одиторският доклад върху одитирания финансов отчет включва отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение, одиторският доклад върху обобщения финансов отчет следва, в допълнение към елементите в параграф 16:

(а) да посочва, че одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение;

(б) да описва базата за изразяване на това отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение; и

(в) да посочва, че в резултат от отрицателното мнение или отказа от изразяване на мнение относно одитирания финансов отчет, не е уместно да се изразява мнение относно обобщения финансов отчет. (Вж. параграф А23)

Модифицирано мнение относно обобщения финансов отчет

21. В случай че обобщеният финансов отчет не съответства, във всички съществени аспекти, или не представлява достоверно обобщение на одитирания финансов отчет, в съответствие с приложените критерии, и ръководството не е съгласно да направи необходимите промени, одиторът следва да изрази отрицателно мнение относно обобщения финансово отчет. (Вж. параграф А23)

Ограничение върху разпространението или използването или привличане на вниманието на запознаващите се с доклада лица към базата за счетоводно отчитане

22. Когато разпространението или използването на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет е ограничено, или одиторският доклад върху одитирания финансов отчет привлича вниманието на запознаващите се с доклада лица към факта, че одитираният финансов отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение, одиторът следва да включи подобно ограничение или обръщане на внимание в одиторския доклад върху обобщения финансов отчет.

Сравнителни данни

23. Ако одитираният финансов отчет съдържа сравнителни данни, а обобщеният финансов отчет не, одиторът следва да определи дали този пропуск е обоснован при конкретните обстоятелства на ангажимента. Одиторът следва да определи ефекта от необосновано пропускане по отношение на одиторския доклад върху обобщения финансов отчет. (Вж. параграф А24)

24. Ако обобщеният финансов отчет съдържа сравнителни данни, върху които е издаден доклад от друг одитор, одиторският доклад върху обобщения финансов отчет следва да съдържа и въпросите, които МОС 710 изисква одиторът да включи в одиторския доклад върху одитирания финансов отчет.[12] (Вж. параграф А25)

Неодитирана допълнителна информация, представена заедно с обобщения финансов отчет

25. Одиторът следва да оцени дали неодитирана допълнителна информация, представена заедно с обобщения финансов отчет, е ясно разграничена от този отчет. Ако одиторът достигне до заключение, че представянето от страна на предприятието на неодитираната допълнителна информация не е ясно разграничено от обобщения финансов отчет, одиторът следва да изиска ръководството да промени

[12] МОС 710, *Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети*

представянето на неодитираната допълнителна информация. В случай че ръководството откаже да направи това, одиторът следва да обясни в одиторския доклад върху обобщения финансов отчет, че тази информация не е обхваната в доклада. (Вж. параграф А26)

Асоциране на одитора

26. Ако на одитора стане известно, че предприятието възнамерява да посочи, че одиторът е издал доклад върху обобщения финансов отчет в документ, съдържащ този отчет, но не възнамерява да включи съответния одиторски доклад, одиторът следва да изиска ръководството да включи одиторския доклад във въпросния документ. В случай че ръководството не направи това, одиторът следва да определи и да предприеме други уместни действия, имащи за цел да не позволят на ръководството одиторът да бъде асоциран по неподходящ начин с обобщения финансов отчет в този документ. (Вж. параграф А27)

27. Одиторът може да бъде ангажиран да издаде доклад върху финансовия отчет на предприятието, но да не бъде ангажиран да издаде доклад върху обобщения финансов отчет. Ако в такъв случай на одитора стане известно, че ръководството възнамерява да включи в даден документ изявление, което се позовава на одитора и на факта, че обобщеният финансов отчет е извлечен от финансовия отчет, одитиран от този одитор, одиторът следва да се увери, че:

    (а) позоваването на одитора е направено в контекста на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет; и

    (б) изявлението не създава впечатление, че одиторът е издал доклад върху обобщения финансов отчет.

    В случай че изискванията на подточки (а) или (б) не са удовлетворени, одиторът следва да изиска ръководството да промени изявлението, така че да отговори на тези изисквания, или да не се позовава на одитора във въпросния документ. Като алтернатива, предприятието може да ангажира одитора да издаде доклад върху обобщения финансов отчет и да включи съответния одиторски доклад в документа. Ако ръководството не промени изявлението си, не заличи позоваването на одитора или не включи одиторския доклад върху обобщения финансов отчет в документа, съдържащ обобщения финансов отчет, одиторът следва да информира ръководството, че не е съгласен с това позоваване, както и да определи и предприеме други уместни действия, имащи за цел да не позволят на ръководството да се позовава по неподходящ начин на одитора. (Вж. параграф А27)

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Приемане на ангажимент (Вж. параграфи 5–6)

A1. Одитът на финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният финансов отчет, предоставя на одитора необходимите познания за изпълнение на неговите отговорности по отношение на обобщения финансов отчет в съответствие с настоящия МОС. Прилагането на настоящия МОС няма да предостави достатъчни и уместни доказателства, върху които да се базира мнението относно обобщения финансов отчет, ако одиторът не е извършил и одит на финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният финансов отчет.

A2. Съгласието на ръководството по отношение на въпросите, описани в параграф 6 може да бъде доказано с писменото приемане от страна на ръководството на условията на ангажимента.

Критерии (Вж. параграф 6(а))

A3. Изготвянето на обобщен финансов отчет изисква ръководството да определи информацията, която трябва да бъде отразена в него, така че той да съответства, във всички съществени аспекти, или да представлява достоверно обобщение на одитирания финансов отчет. Доколкото обобщеният финансов отчет по своята същност съдържа обобщена информация и ограничени оповестявания, съществува повишен риск, че той може да не съдържа информацията, която е необходима за това обобщеният финансов отчет да не е подвеждащ при конкретните обстоятелства. Този риск се увеличава, когато не съществуват установени критерии за изготвянето на обобщения финансов отчет.

A4. Факторите, които биха могли да повлияят върху решението на одитора относно това дали приложените критерии са приемливи, включват:

- естеството на предприятието;
- целта на обобщения финансов отчет;
- информационните нужди на предвидените потребители на обобщения финансов отчет; и
- дали приложените критерии ще доведат до обобщен финансов отчет, който да не е подвеждащ при конкретните обстоятелства.

A5. Критериите за изготвянето на обобщен финансов отчет може да са установени от оправомощена или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти или от закон или нормативна разпоредба. Аналогично на случая с финансовия отчет, съгласно обясненото в МОС

210,[13] в редица такива ситуации одиторът може да предположи, че тези критерии са приемливи.

A6. Когато не съществуват установени критерии за изготвянето на обобщен финансов отчет, критериите биха могли да се разработят от ръководството, например, въз основа на практиката в конкретния отрасъл. Критерии, които са приемливи при конкретните обстоятелства, ще доведат до изготвяне на обобщен финансов отчет, който:

(а) оповестява адекватно неговия обобщаващ характер и идентифицира одитирания финансов отчет;

(б) описва ясно от кого или къде е на разположение одитираният финансов отчет или, в случай че закон или нормативна разпоредба предвижда, че не е необходимо одитираният финансов отчет да бъде предоставян на предвидените потребители на обобщения финансов отчет и установява критериите за изготвянето на обобщения финансов отчет, описва ясно този закон или нормативна разпоредба;

(в) оповестява адекватно приложените критерии;

(г) отговаря на, или може да бъде преизчислен от, съответната информация в одитирания финансов отчет; и

(д) с оглед на целта на обобщения финансов отчет, съдържа необходимата информация и е изготвен с необходимото ниво на обобщаване, така че да не бъде подвеждащ при конкретните обстоятелства.

A7. Адекватното оповестяване на обобщаващия характер на обобщения финансов отчет и идентифициране на одитирания финансов отчет, както това е посочено в параграф A6(а), може да се осигури, например, чрез наименование като „Обобщен финансов отчет, изготвен от одитирания финансов отчет за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г.”.

Оценяване дали одитираният финансов отчет е на разположение (Вж. параграф 8(ж))

A8. Влияние върху оценката на одитора относно това дали одитираният финансов отчет е на разположение на предвидените потребители на обобщения финансов отчет без ненужни затруднения, оказват фактори като например, това дали:

- обобщеният финансов отчет описва ясно от кого или къде е на разположение одитираният финансов отчет;

[13] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграфи A3 и A8–A9

- одитираният финансов отчет е на разположение в публичен регистър; или
- ръководството е установило процедура, чрез която предвидените потребители на обобщения финансов отчет да могат да получат лесен достъп до одитирания финансов отчет.

Форма на мнението (Вж. параграф 9)

A9. Заключение, базирано на оценката на доказателствата, получени чрез изпълнение на процедурите в параграф 8, че е подходящо изразяване на немодифицирано мнение относно обобщения финансов отчет, дава възможност на одитора да изрази мнение, съдържащо една от фразите, посочени в параграф 9. Общоприетата практика в конкретната юрисдикция може да окаже влияние върху решението на одитора относно това коя от фразите да използва.

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 или непосредствено след одита на финансовия отчет. Когато одиторът издава доклад върху обобщен финансов отчет след приключването на одита на финансовия отчет, от одитора не се изисква да получи допълнителни одиторски доказателства за одитирания финансов отчет, нито да докладва относно ефекта на събития, възникнали след датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, тъй като обобщеният финансов отчет е извлечен от одитирания финансов отчет, а не го актуализира.

Информация в документи, съдържащи обобщен финансов отчет (Вж. параграфи 14–15)

A11. МОС 720 (преработен) разглежда отговорностите на одитора, отнасящи се до друга информация при одит на финансов отчет. В контекста на МОС 720 (преработен), другата информация е финансова или нефинансова информация (различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него), включена в годишния доклад на предприятието. Годишният доклад съдържа или съпътства финансовия отчет и одиторския доклад върху него.

A12. За разлика от това, параграфи 14-15 разглеждат отговорностите на одитора, отнасящи се до информация, включена в документ, който съдържа също така обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него. Тази информация може да включва:

- някои или всички въпроси, разгледани в другата информация, включена в годишния доклад (например, когато обобщеният финансов отчет и одиторският доклад върху него са включени в

ISA.

обобщен годишен доклад); или

- въпроси, които не са разгледани в другата информация, включена в годишния доклад.

A13. Възможно е, при прочитането на информацията, включена в документа, съдържащ обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него, на одитора да стане известно, че тази информация е подвеждаща, като може да е необходимо одиторът да предприеме подходящи действия. Приложимите етични изисквания[14] изискват одиторът да избягва да бъде съзнателно свързван с информация, за която одиторът счита, че съдържа съществено погрешно или подвеждащо изявление, или безотговорно предоставени изявления или информация, която пропуска или прикрива изисквана информация, когато подобно пропускане или прикриване би било подвеждащо.

Информация в документ, съдържащ обобщения финансов отчет, която разглежда някои или всички въпроси, както другата информация в годишния доклад

A14. Когато информация е включена в документ, съдържащ обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него и тази информация разглежда някои или всички въпроси, както другата информация, включена в годишния доклад, работата, извършена във връзка с тази друга информация в съответствие с МОС 720 (преработен), може да е адекватна за целите, изложени в параграфи 14-15 от настоящия МОС.

A15. Когато в одиторския доклад върху одитирания финансов отчет е идентифицирано некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация и то се отнася до въпрос, който се разглежда в информацията в документа, съдържащ обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него, възможно е да е налице съществено несъответствие между обобщения финансов отчет и тази информация или информацията да е подвеждаща.

Информация в документ, съдържащ обобщения финансов отчет, която разглежда въпроси, които не са разгледани в другата информация в годишния доклад

A16. МОС 720 (преработен), адаптиран с оглед на конкретните обстоятелства, може да помогне на одитора да определи подходящите действия, с цел да се отговори на отказа на ръководството да извърши необходимите преработки на информацията, включително обмисляне на последствията за одиторския доклад върху обобщения финансов

[14] *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС), параграф И111.2

отчет.

Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет

Елементи на одиторския доклад

Наименование (Вж. параграф 16(а))

A17. Наименование, посочващо, че докладът е доклад на независим одитор, например, „Доклад на независимия одитор", потвърждава, че одиторът е изпълнил всички приложими етични изисквания относно независимостта. Това разграничава доклада на независимия одитор от доклади, издадени от други лица.

Адресат (Вж. параграфи 16(б), 17)

A18. Факторите, които могат да окажат влияние върху оценката от страна на одитора на уместността на адресата на обобщения финансов отчет, включват условията на ангажимента, естеството на предприятието и целта на обобщения финансов отчет.

Идентифициране на обобщения финансов отчет (Вж. параграф 16(в))

A19. Когато на одитора е известно, че обобщеният финансов отчет ще бъде включен в документ, който съдържа информация, различна от обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него, одиторът може да обмисли, ако формата на представяне позволява, да идентифицира номерата на страниците, на които е представен обобщеният финансов отчет. Това помага на запознаващите се с доклада лица да идентифицират обобщения финансов отчет, за който се отнася одиторският доклад.

Дата на одиторския доклад (Вж. параграфи 16(м), 18)

A20. Лицето или лицата с признати правомощия да достигнат до заключение, че обобщеният финансов отчет е изготвен и да поемат отговорността за него, зависят от условията на ангажимента, естеството на предприятието и целта на обобщения финансов отчет.

Препратка към одиторския доклад върху одитирания финансов отчет (Вж. параграф 19)

A21. Параграф 19(i) от настоящия МОС изисква одиторът да включи изявление в одиторския доклад върху обобщения финансов отчет, когато одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа комуникиране на един или повече ключови одиторски въпроси, описани в съответствие с МОС 701.[15] От одитора обаче не се изисква да

[15] МОС 701, параграф 13

описва отделните ключови одиторски въпроси в одиторския доклад върху обобщения финансов отчет.

A22. Изявлението или изявленията и описанието или описанията, изисквани от параграф 19, имат за цел да привлекат вниманието към тези въпроси и не представляват заместител на прочита на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет. Изискваните описания имат за цел да представят естеството на въпроса или въпросите, като не е необходимо да повтарят съответния текст от одиторския доклад върху одитирания финансов отчет в неговата цялост.

Примери (Вж. параграфи 16, 19–21)

A23. Приложението към настоящия МОС съдържа примери на одиторски доклади върху обобщени финансови отчети, които:

(а) съдържат немодифицирани мнения;

(б) са извлечени от одитирани финансови отчети, относно които одиторът е издал модифицирани мнения;

(в) съдържат модифицирано мнение;

(г) са извлечени от одитиран финансов отчет, при който одиторският доклад върху него съдържа изявление, описващо некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация в съответствие с МОС 720 (преработен); и

(д) са извлечени от одитиран финансов отчет, при който одиторският доклад върху него съдържа раздел „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие“ и комуникиране на други ключови одиторски въпроси.

Сравнителни данни (Вж. параграфи 23–24)

A24. 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 данни 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.

A25. Обстоятелствата, които биха могли да повлияят върху решението на одитора дали пропускането на сравнителни данни е разумно, включват естеството и целта на обобщения финансов отчет, приложените критерии и информационните нужди на предвидените потребители на обобщения финансов отчет.

Неодитирана допълнителна информация, представена заедно с обобщения финансов отчет (Вж. параграф 25)

A26. МОС 700 (преработен)[16] съдържа изисквания и насоки, които да се прилагат, когато неодитирана допълнителна информация се представя с одитирания финансов отчет, като тези изисквания и насоки, адаптирани, когато това е необходимо при конкретните обстоятелства, може да са полезни във връзка с прилагане на изискването в параграф 25.

Асоциране на одитора (Вж. параграфи 26–27)

A27. Други целесъобразни мерки, които одиторът може да предприеме, когато ръководството не извърши изискваните действия, биха могли да включват информиране на предвидените потребители и други известни потребители – трети страни за неуместното позоваване на одитора. Начинът на действие на одитора зависи от законовите му права и задължения. Следователно, одиторът може да прецени, че е целесъобразно да потърси правен съвет.

ISA.

[16] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, параграфи 53–54

Приложение

(Вж. параграф А23)

Примери за доклади на независимия одитор върху обобщени финансови отчети

- Пример 1: Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет, изготвен в съответствие с установени критерии. Относно 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. Одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа раздел „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие“ и комуникиране на други ключови одиторски въпроси.

- Пример 2: Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет, изготвен в съответствие с критерии, разработени от ръководството и адекватно оповестени в обобщения финансов отчет. Одиторът е определил, че приложените критерии са приемливи при конкретните обстоятелства. Относно одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение. Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, която съвпада с датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет. Одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа изявление, което описва некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация. Другата информация, за която се отнася това некоригирано съществено неправилно докладване, е информация, която е включена също така и в документа, съдържащ обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него.

- Пример 3: Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет, изготвен в съответствие с критерии, разработени от ръководството и адекватно оповестени в обобщения финансов отчет. Одиторът е определил, че приложените критерии са приемливи при конкретните обстоятелства. Относно одитирания финансов отчет е изразено квалифицирано мнение. Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, която съвпада с датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет.

- Пример 4: Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет, изготвен в съответствие с критерии, разработени от ръководството и адекватно оповестени в обобщения финансов отчет. Одиторът е определил, че приложените критерии са приемливи при конкретните обстоятелства. Относно одитирания финансов отчет е изразено отрицателно мнение.

Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, която съвпада с датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет.

- Пример 5: Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет, изготвен в съответствие с установени критерии. Относно одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение. Одиторът е достигнал до заключение, че не е възможно да се изрази немодифицирано мнение относно обобщения финансов отчет. Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, която съвпада с датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет.

<u>Пример 1:</u>

Обстоятелствата включват следното:

- **Относно одитирания финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие е изразено немодифицирано мнение.**
- **Съществуват установени критерии за изготвянето на обобщен 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.**
- **Одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа раздел „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие“.**
- **Одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа комуникиране на други ключови одиторски въпроси.**[17]

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР ВЪРХУ ОБОБЩЕНИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

[Подходящ адресат]

Мнение

Обобщеният финансов отчет, състоящ се от обобщения баланс към 31 декември 20X1 г., обобщения отчет за доходите, обобщения отчет за промените в собствения капитал и обобщения отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към обобщения финансов отчет, е извлечен от одитирания финансов отчет на компания ABC за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г.

По наше мнение, приложеният обобщен финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, (или *представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет в съответствие с [опишете установените критерии].

Обобщен финансов отчет

Обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от [опишете рамката за финансово отчитане, използвана при изготвянето на одитирания финансов отчет на компания ABC]. Поради тази причина, прочитането на обобщения финансов отчет и на одиторския доклад върху него не замества прочитането на одитирания финансов отчет и на одиторския доклад върху него.

[17] Съгласно пояснението в параграф 15 от МОС 701, съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, представлява по своята същност ключов одиторски въпрос, но в съответствие с параграф 22 от МОС 570 (преработен) се изисква да бъде докладвана в самостоятелен раздел от одиторския доклад).

Обобщеният финансов отчет и одитираният финансов отчет не отразяват ефекта от събития, настъпили след датата на нашия доклад върху одитирания финансов отчет.

Одитираният финансов отчет и нашият доклад върху него

Ние изразихме немодифицирано одиторско мнение върху одитирания финансов отчет в нашия доклад с дата 15 февруари 20X2 г. Този доклад съдържа също така:

- Раздел *Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие*, който обръща внимание на Пояснително приложение 6 от одитирания финансов отчет. Пояснително приложение 6 от одитирания финансов отчет посочва, че компанияABC е понесла нетна загуба в размер на ZZZ през годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., като към тази дата текущите пасиви на компанията превишават общата сума на активите с YYY. Тези събития или условия, наред с останалите въпроси, изложени в Пояснително приложение 6 от одитирания финансов отчет, сочат, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на предприятие ABC да продължи да функционира като действащо предприятие. Тези въпроси са разгледани в Пояснително приложение 5 от обобщения финансов отчет.
- Комуникиране на други[18] ключови одиторски въпроси. [Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при извършения от нас одит на финансовия отчет за текущия период.][19]

Отговорност на ръководството[20] за обобщения финансовия отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с [опишете установените критерии].

Отговорност на одитора

Нашата отговорност е да изразим мнение относно това дали обобщеният финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, (или *представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет на базата на процедурите, изпълнени от нас в съответствие с Международен одиторски стандарт (МОС) 810 (преработен), *Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет*.

[Подпис на одитора]

ISA.

---

18 В случаите, в които не е налице съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, включването на думата „други“ в изявлението относно комуникирането на ключовите одиторски въпроси, няма да е необходимо.

19 Одиторът може да включи допълнително изясняване на ключови одиторски въпроси, счетено за полезно за потребителите на одиторския доклад върху обобщения финансов отчет.

20 Или друг термин, който е уместен в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[Адрес на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

Пример 2:

Обстоятелствата включват следното:

- **Относно одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение.**
- **Критериите са разработени от ръководството и са адекватно оповестени в Пояснително приложение X. Одиторът е определил, че критериите са приемливи при конкретните обстоятелства.**
- **Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, която съвпада с датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет.**
- **Одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа изявление, което описва некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация. Другата информация, за която се отнася това некоригирано съществено неправилно докладване, е информация, която е включена също така и в документа, съдържащ обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР ВЪРХУ ОБОБЩЕНИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

[Подходящ адресат]

Мнение

Обобщеният финансов отчет, състоящ се от обобщения баланс към 31 декември 20X1 г., обобщения отчет за доходите, обобщения отчет за промените в собствения капитал и обобщения отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към обобщения финансов отчет, е извлечен от одитирания финансов отчет на компания ABC за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г.

По наше мнение, приложеният обобщен финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, (или *представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет, въз основа на базата, описана в Пояснително приложение X.

Обобщен финансов отчет

Обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от [опишете рамката за финансово отчитане, използвана при изготвянето на одитирания финансов отчет на компания ABC]. Поради тази причина, прочитането на обобщения финансов отчет и на одиторския доклад върху него не замества прочитането на одитирания финансов отчет и на одиторския доклад върху него.

Одитираният финансов отчет и нашият доклад върху него

Ние изразихме немодифицирано одиторско мнение относно одитирания финансов отчет в нашия доклад с дата 15 февруари 20X2 г. [Одитираният финансов отчет е включен в Годишния доклад за 20X1 г. Одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа изявление, което описва некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация, съдържаща се в „Коментар и анализ на ръководството" в Годишния доклад за 20X1 г. „Коментар и анализ на ръководството" и некоригираното съществено неправилно докладване в съдържащата се в него друга информация, са включени и в Обобщения годишен доклад за 20X1 г.] [*Опишете некоригираното съществено неправилно докладване в другата информация*].

Отговорност на ръководството[21] за обобщения финансов отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето на обобщения финансов отчет в съответствие с базата, описана в Пояснително приложение X.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност е да изразим мнение относно това дали обобщеният финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, (или *представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет на базата на процедурите, изпълнени от нас в съответствие с Международен одиторски стандарт (МОС) 810 (преработен), *Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет*.

[Подпис на одитора]

[Адрес на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[21] Или друг термин, който е уместен в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Пример 3:

Обстоятелствата включват следното:

- **Относно одитирания финансов отчет е изразено квалифицирано мнение.**
- **Критериите са разработени от ръководството и са адекватно оповестени в Пояснително приложение X. Одиторът е определил, че критериите са приемливи при конкретните обстоятелства.**
- **Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, която съвпада с датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщения отчет.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР ВЪРХУ ОБОБЩЕНИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

[Подходящ адресат]

Мнение

Обобщеният финансов отчет, състоящ се от обобщения отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г., обобщения отчет за всеобхватния доход, обобщения отчет за промените в собствения капитал и обобщения отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към обобщения финансов отчет, е извлечен от одитирания финансов отчет на компания ABC („компанията“) за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. Ние сме изразили квалифицирано одиторско мнение относно този финансов отчет в нашия доклад с дата 15 февруари 20X2 г.[22]

По наше мнение, приложеният обобщен финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, (или *представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет, въз основа на базата, описана в Пояснително приложение X. Обобщеният финансов отчет, обаче, съдържа неправилно отчитане в същата степен, както одитираният финансов отчет на компанията ABC за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г.

Обобщен финансов отчет

Обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от [опишете рамката за финансово отчитане, използвана при изготвянето на одитирания финансов отчет на компания ABC]. Поради тази причина, прочитането на обобщения финансов отчет и на одиторския доклад върху него

[22] Позиционирането на тази препратка към квалифицираното мнение в одиторския доклад върху одитирания финансов отчет в рамките на параграфа „Мнение“ относно обобщения финансов отчет помага на потребителите да разберат, че макар одиторът да е изразил немодифицирано мнение относно обобщения финансов отчет, този обобщен финансов отчет отразява одитиран финансов отчет, съдържащ съществено неправилно отчитане.

не замества прочитането на одитирания финансов отчет и на одиторския доклад върху него.

Одитираният финансов отчет и нашият доклад върху него

Ние изразихме квалифицирано одиторско мнение относно одитирания финансов отчет в нашия доклад с дата 15 февруари 20X2 г. База за изразеното от нас квалифицирано одиторско мнение бе [че ръководството не е отчело материалните запаси по по-ниската от цената на придобиване и нетната реализируема стойност, а ги е отчело единствено по цена на придобиване, което представлява отклонение от Международните стандарти за финансово отчитане.] Регистрите на компанията сочат, че ако ръководството беше отчело материалните запаси по по-ниската от цената на придобиване и нетната реализируема стойност, би било необходимо стойността на материалните запаси да се намали със сумата от ххх до тяхната нетна реализируема стойност. Съответно, отчетната стойност на продадените стоки би се увеличила с ххх, а данъкът върху дохода, нетният доход и собственият капитал биха се намалили съответно с ххх, ххх и ххх.

Отговорност на ръководството[23] за обобщения финансов отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето на обобщения финансов отчет в съответствие с базата, описана в Пояснително приложение X.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност е да изразим мнение относно това дали обобщеният финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, (или *представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет на базата на процедурите, изпълнени от нас в съответствие с Международен одиторски стандарт (МОС) 810 (преработен), *Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет*.

[Подпис на одитора]

[Адрес на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[23] Или друг термин, който е уместен в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Пример 4:

Обстоятелствата включват следното:

- **Относно одитирания финансов отчет е изразено отрицателно мнение.**
- **Критериите са разработени от ръководството и са адекватно оповестени в Пояснително приложение X. Одиторът е определил, че критериите са приемливи при конкретните обстоятелства.**
- **Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, която съвпада с датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР ВЪРХУ ОБОБЩЕНИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

[Подходящ адресат]

Отказ от изразяване на мнение

Обобщеният финансов отчет, състоящ се от обобщения баланс към 31 декември 20X1 г., обобщения отчет за доходите, обобщения отчет за промените в собствения капитал и обобщения отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към обобщения финансов отчет, е извлечен от одитирания финансов отчет на компания ABC за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г.

В резултат на отрицателното мнение относно одитирания финансов отчет, разгледано в раздела от нашия доклад *Одитираният финансов отчет и нашият доклад върху него*, не е уместно да изразим мнение относно приложения обобщен финансов отчет.

Обобщен финансов отчет

Обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от [опишете рамката за финансово отчитане, използвана при изготвянето на одитирания финансов отчет на компания ABC]. Поради тази причина, прочитането на обобщения финансов отчет и на одиторския доклад върху него не замества прочитането на одитирания финансов отчет и на одиторския доклад върху него.

Одитираният финансов отчет и нашият доклад върху него

В нашия доклад от дата 15 февруари 20X2 г. ние изразихме отрицателно мнение относно одитирания финансов отчет на компания ABC за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. База за изразеното от нас отрицателно мнение бе [опишете базата за изразеното отрицателно одиторско мнение].

Отговорност на ръководството[24] за обобщения финансов отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с базата, описана в Пояснително приложение X.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност е да изразим мнение относно това дали обобщеният финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, (или *представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет на базата на процедурите, изпълнени от нас в съответствие с Международен одиторски стандарт (МОС) 810 (преработен), *Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет*.

[Подпис на одитора]

[Адрес на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[24] Или друг термин, който е уместен в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Пример 5:

Обстоятелствата включват следното:

- **Относно одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение.**
- **Съществуват установени критерии за изготвянето на обобщен финансов отчет.**
- **Одиторът достига до заключение, че не е възможно да изрази немодифицирано мнение относно обобщения финансов отчет.**
- **Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, която съвпада с датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР ВЪРХУ ОБОБЩЕНИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

[Подходящ адресат]

Отрицателно мнение

Обобщеният финансов отчет, състоящ се от обобщения баланс към 31 декември 20X1 г., обобщения отчет за доходите, обобщения отчет за промените в собствения капитал и обобщения отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към обобщения финансов отчет, е извлечен от одитирания финансов отчет на компания ABC за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г.

По наше мнение, поради значимостта на въпроса, описан в раздела *База за изразяване на отрицателно мнение*, приложеният обобщен финансов отчет не съответства (или *не представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет на компания ABC за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. в съответствие с [опишете установените критерии].

База за изразяване на отрицателно мнение

[Опишете въпроса, който е станал причина обобщеният финансов отчет да не съответства, във всички съществени аспекти, (или *не представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет в съответствие с приложените критерии.

Обобщен финансов отчет

Обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от [опишете рамката за финансово отчитане, използвана при изготвянето на одитирания финансов отчет на компания ABC]. Поради тази причина, прочитането на обобщения финансов отчет и на одиторския доклад върху него

не замества прочитането на одитирания финансов отчет и на одиторския доклад върху него.

Одитираният финансов отчет и нашият доклад върху него

Ние сме изразили немодифицирано одиторско мнение относно одитирания финансов отчет в нашия доклад от дата 15 февруари 20X2 г.

Отговорност на ръководството[25] за обобщения одитиран финансов отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето на обобщения финансов отчет в съответствие с [опишете установените критерии].

Отговорност на одитора

Нашата отговорност е да изразим мнение относно това дали обобщеният финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, (или *представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет на базата на процедурите, изпълнени от нас в съответствие с Международен одиторски стандарт (МОС) 810 (преработен), *Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет*.

[Подпис на одитора]

[Адрес на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[25] Или друг термин, който е уместен в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

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 широкоразпространен 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 неправилни отчитания 85–105

Общи съображения, отнасящи се до финансовите инструменти 85

Фактори за риск от измама 86–88

Оценяване на риска от съществени неправилни отчитания 89-90

Фактори, които да бъдат взети под внимание при определяне дали и в каква степен да се тества оперативната ефективност на контролите91–95

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 неправилни отчитания, 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.

УМОП 1000 не е актуализирано, за да се отразят промените в МОС 540 (преработен). Ето защо, всички препратки в УМОП 1000 към МОС 540 препращат към МОС 540 във вида, в който стандартът е представен в изданието на Ръководството на СМОССИС за 2018 г. УМОП 1000 ще бъде актуализирано за отразяване на съответните изменения, произтичащи от проектите за преработка на МОС 540 и МОС 315 (преработен) в изданието на Ръководството на СМОССИС за 2021 г.

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 540[1] 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 315 (преработен)[2] и МОС 330[3] разглеждат идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания и изпълнението на процедури в отговор на тези рискове; и

   (в) МОС 500[4] обяснява какво представлява одиторско доказателство и разглежда отговорността на одитора да разработи и изпълни одиторски процедури с цел получаване на достатъчни и уместни

ОДИТ

[1] МОС 540 *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*

[2] МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*

[3] МОС 330 *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

[4] МОС 500 *Одиторски доказателства*

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 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.

4. Настоящото УМОП е уместно за предприятия от всякакъв мащаб, доколкото всички предприятия биха могли да бъдат изложени на риск от съществени неправилни отчитания 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”), компенсиране, 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 варират 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

[5] МОС 540, параграф 7(в)

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 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 еднородност 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.

[6] Международен счетоводен стандарт (МСС) 32 *Финансови инструменти: представяне*, параграф 11

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 неправилни отчитания 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 персоналът 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 нетиране[7] може да не са отразени по подходящ начин във финансовия отчет.
- 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

[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.

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 борави 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 пропусната 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 последствия 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 неправилни отчитания, 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 третирани 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 —котирани 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:

- котирани цени за сходни финансови активи или финансови пасиви на активни пазари;
- котирани цени за идентични или сходни финансови активи или финансови пасиви на пазари, които не са активни;
- входящи данни, различни от котирани 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 открои 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).

Последствия 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 котирани 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 ипотеки 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 дългового 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

[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.

(подчинен дълг). Правата на всеки определен клас държатели на ценни книжа да получи парични потоци, наричани често „каскада" на паричните потоци, заедно с предположенията 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 обезпечените 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 ипотеки 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 ипотеки, 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 възражение 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 информация 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 извършваното 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 й 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 предприятието[9] 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 неправилни отчитания, като латентните рискове могат да се проявят бързо, особено при неблагоприятни пазарни условия.

Професионален скептицизъм[10]

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 неправилно отчитане, дължащо се на грешка или измама, и преценяване

[10] МОС 200, параграф 15

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 планирането[11]

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 неправилни отчитания.

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 прикрият 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(а)

- 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 деривати. 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 ангажимента и е обект на изискванията на МОС 220 *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*. Когато експертните знания и умения на това лица 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 отчитане и одита)

78. Ключово съображение при одит, който включва финансови инструменти, особено когато става въпрос за сложни финансови инструменти, е компетентността на одитора. МОС 220[14] 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 изисквания[15] 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

ОДИТ

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 *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарит за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (СМСЕС) (Кодексът на СМСЕС), параграфи 320.1 и 320.10.A1

(например, извършване на преглед на стоящите в 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 консултира[16] 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

[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.

преценка, особено по отношение на нивото на същественост и значителните рискове;

- пазарните условия.

Разбиране на вътрешния контрол

81. МОС 315 (преработен) 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания. 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 неправилни отчитания, 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.

ОДИТ

[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)

Оценка и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания

Общи съображения, отнасящи се до финансовите инструменти

85. МОС 540[19] обяснява, че степента на несигурност на приблизителното оценяване се отразява върху рисковете от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, особено по отношение на оценяването. Други въпроси, оказващи влияние върху риска от съществени неправилни отчитания включват:

- Обема на финансовите инструменти, на които е изложено предприятието.
- Условията на финансовите инструменти, включително това дали самият финансов инструмент включва други финансови инструменти.
- Естеството на финансовите инструменти.

Фактори за риск от измама[20]

86. Стимули за финансово отчитане от страна на служителите с цел измама могат да съществуват, когато схемите за възнагражденията 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

[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.

преценки или поради други причини. В допълнение, затрудненията при финансиране пораждат натиск върху ръководството, загрижено 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 неправилни отчитания

89. Оценката на одитора на идентифицираните рискове на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 315 (преработен) 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 неправилни отчитания съдържа очакване, че контролите функционират ефективно.

90. Оценката на одитора на риска от съществени неправилни отчитания 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, тестовете по същество, взети самостоятелно, може да не осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства поради обема на договорите и използваните различни системи. Тестовете 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 по-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

[21] МОС 330, параграф 18

- контролите върху използването на ценова информация от трети страни, източници на ценова информация, може да са по-опростени.

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 процедури[22]—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,

ОДИТ

[22] МОС 315 (преработен), параграф 6(б), изисква одиторът да приложи аналитични процедури в качеството на процедури за оценка на риска за подпомагане оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания 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.

възможно е доказателствата относно съответните твърдения за вярност във финансовия отчет да не са налични от предприятието.

- 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания.

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 ефикасно да се тества оперативната ефективност на контролите върху одобрението на нови продукти, като се събират 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 потвърждение[24] 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 доказателства чрез извършване на преглед на договорите

ОДИТ

[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.

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:

  - определяне дали записите са били направени от служители, различни от тези, които имат право да извършват това;

  - 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 неправилни отчитания 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 финансово отчитане не предписва определена методология на оценяване. Когато случаят е такъв, въпросите, които биха могли да имат отношение към

[25] МОС 540, параграф 8(в)

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 неправилни отчитания;
- 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, 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 540[27] 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, намерението на ръководството да предприеме определен курс на действие и неговата способност да го осъществи.

ОДИТ

[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)

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 неправилни отчитания в съответствие с МОС 540,[28] одиторът изпълнява една или повече от следните процедури, вземайки под внимание естеството на приблизителните счетоводни оценки:

[28] МОС 540, параграфи 12–14

(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.

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.

[29] Параграфи А63–А66 от МОС 540 предоставят примери за някои от факторите, които биха могли да имат отношение към този въпрос.

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]

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. Теснният диапазон може да е индикация за по-ниска

[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.

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 на предприятието (т.е. входящи данни на ниво 1, ниво 2 или ниво 3) са подходящи, както и тестовете 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

[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.

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, свързвана 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 А77 до А83 от МОС 540 за допълнителни съображения, имащи отношение към оценяването на използваните от ръководството предположения.

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

[33] Вж. МОС 540, параграф А107.

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:
  - моделиране на различни предположения с оглед извличане на предположения в друг модел, след което да се разгледа разумността на тези извлечени предположения.
  - 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 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

[34] МОС 540, параграф 13(в)

е в състояние да изпълни други процедури, за да отговори на рисковете от съществени неправилни отчитания, като например разработване на точкова или интервална приблизителна оценка с цел оценяване точковата приблизителна оценка на ръководството.[35] МОС 705[36] 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:

(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.

ОДИТ

[35] МОС 540, параграф 13(г)

[36] МОС 705 (преработен) *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

[37] Вж. параграфи 4 и А2 от МОС 200.

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:
    - процеса, използван за извличане на оповестената информация; и
    - 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 260[39] съдържа изисквания и насоки относно комуникирането с лицата, натоварени с общото управление, включително вижданията на 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.

ОДИТ

---

[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*

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 580[41] 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:
  - 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;

[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

- 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 ангажименти 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 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]

ОДИТ

[42] Параграф А80 от МОС 540 предоставя примери за процедури, които биха могли да са подходящи при конкретните обстоятелства.

[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

- 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 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 счетат за уместно, да комуникират директно с регулаторните или надзорни

по време на процедурите на одитора за оценка на риска в съответствие с МОС 315 (преработен) или по време на всеки друг етап от одита.

[44] Така например, МОС 250 (преработен) *Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети* изисква одиторите да определят дали е налице отговорност да

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 неправилни отчитания.

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.

Приложение

(Вж: параграф. А14)

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 неправилни отчитания.

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 неправилни отчитания.

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 неправилни отчитания, 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 транзакции 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, персоналът 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 варират 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 изберат, 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 създало 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 неправилни отчитания, 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 инициирана 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 регистрите 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 финансови 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 инициирането 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 документирани 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 МЕЖДУНАРОДНИТЕ ОДИТОРСКИ СТАНДАРТИ (МОС) И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ МАТЕРИАЛИ, ПРОИЗТИЧАЩИ ОТ ПРОЕКТИТЕ ВЪВ ВРЪЗКА С УПРАВЛЕНИЕ НА КАЧЕСТВОТО

Предговор към международните стандарти за ~~контрол върху~~ управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги

Въведение

1. Този предговор към *Международните стандарти за ~~контрол върху~~ управление на 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 Условията на работа на СМОССИС.

…

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

10. Международните стандарти за ~~контрол върху~~ управление на качеството (МСКК) трябва да бъдат прилагани за всички услуги, попадащи в рамките на стандартите за ангажименти на СМОССИС.

…

Международни стандарти за ~~контрол върху~~ управление на качеството

12. МС~~К~~УК 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 МС~~К~~УК е описан във въведението към всеки МС~~К~~УК.[1]

…

Приложимост на международните стандарти

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 МС~~К~~УК; или

    (б) в „Гледната точка на публичния сектор" (ГПС), която е включена в края на останалите международни стандарти.

…

---

[1] МСУК 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги*, параграф 12 и МСУК 2, *Прегледи за качеството на ангажимента*, параграф 10

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

Въведение

…

Изисквания

Етични изисквания, свързани с одита на финансови отчети

14. Одиторът спазва свързаните етични изисквания, включително онези, които ~~се отнасят до~~ са свързани с независимостта относно ангажименти за одит на финансови отчети. (вж. параграфи А16–А19)

…

Приложение и други пояснителни материали

Етични изисквания, свързани с одита на финансови отчети (Вж: параграф 14)

А19. Международен стандарт за ~~контрол върху~~ управление на качеството (МС~~К~~УК) 1,[2] или националните изисквания, които са поне толкова важни,[3] се занимават с отговорностите на фирмата ~~за създаване~~ разработването, внедряването и ~~поддържане~~ функционирането на система за ~~контрол върху качеството на одиторски ангажименти. МСКК 1 излага отговорностите~~ управление на качество, която предоставя на фирмата ~~установяване на политика и процедури, разработени, за да й предоставят~~ разумна степен на сигурност, че фирмата и нейният персонал ~~спазват~~ изпълняват своите отговорности в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и изпълняват ангажиментите в съответствие с такива стандарти и изисквания. Като част от нейната система за управление на качеството, МСУК 1 изисква фирмата да установи цели във връзка с качеството, които да адресират изпълнението на отговорностите в съответствие с приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта.[4] МОС 220 (преработен) излага отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента, по отношение на съответните етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта.[5] ~~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 одит.[6] 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.~~ МОС 220 (преработен)

---

[2] МС~~К~~УК 1, *~~Контрол върху~~ Управление на качеството за фирми, които извършват одити ~~и~~ или прегледи на финансови отчети ~~и~~ или други ангажименти за изразяване на сигурност ~~и~~ или свързани по съдържание услуги*

[3] МОС 220 (преработен), *~~Контрол върху~~ Управление на качеството на одита на финансови отчети*, параграф ~~2~~3

[4] МС~~К~~УК 1, параграфи ~~20–25~~29

[5] МОС 220 (преработен), параграфи 16–21

[6] ~~МОС 220, параграфи 9–12~~

описва също така случаите, когато екипът по ангажимента може да разчита на политиките или процедурите на фирмата при управляване на качеството и постигане на качество на ниво ангажимент.[7]

…

Професионална преценка (Вж: параграф 16)

A27. 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 (преработен),[8] подпомагат одитора при извършването на информирани и разумни преценки..

…

Достатъчни и уместни одиторски доказателства и одиторски риск (Вж: параграфи 5 и 17)

Достатъчност и уместност на одиторските доказателства

A30. В подкрепа на одиторското мнение и 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 одит[9]) или чрез информацията, получена от фирмата при приемане или продължаване на взаимоотношението с клиента или ангажимента ~~процедурите за контрол върху качеството за приемане и продължаване на ангажименти 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.

…

Провеждане на одит в съответствие с МОС

Съдържание на МОС (Вж: параграф 19)

A64. . 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

---

7 МОС 220 (преработен), параграф А10

8 МОС 220 (преработен), параграф ~~18~~35

9 МОС 315 (преработен 2019), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания ~~чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда~~*, параграф ~~9~~16

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~~ управление на 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.

…

МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*

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 220 (преработен)[10] разглежда онези аспекти от приемането на ангажимента, които са под контрола на одитора. (Вж: параграф А1)

…

Изисквания

…

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (Вж: параграф 1)

А1. МСУК 1[11] разглежда отговорностите на фирмата във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти. ~~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 характеристики.[12]~~ Отговорностите на одитора по отношение на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, в контекста на приемане на одиторския ангажимент и степента, в която те са в контрола на одитора, са разгледани в МОС 220 (преработен).[13] 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.

---

[10] МОС 220 (преработен), ~~*Контрол върху*~~ *Управление на качеството на одита на финансови отчети*

[11] Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги*, параграф 30

~~[12] *Международна обща рамка за ангажименти за изразяване на сигурност*, параграф 17~~

[13] МОС 220 (преработен), параграфи ~~9–11~~16–21

…

МОС 230, *Одиторска документация*

Въведение

…

Характер и цели на одиторската документация

…

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 (преработен).[14]
- Осигуряване на възможност екипът по ангажимента да носи отговорност за своята работа.
- Запазване на документация по въпроси от продължаваща важност за бъдещи одити.
- Осигуряване на възможност за провеждане на прегледи за ~~контрол върху~~ качеството на ангажимента,[15] други видове прегледи на ангажимента[16] и дейности по текущо наблюдение съгласно системата на фирмата за управление на качеството ~~проверки в съответствие с МСКК 1[17] или с националните изисквания, които са поне толкова високи.[18]~~
- Осигуряване на възможност за провеждане на външни проверки в съответствие с приложимите законови, регулаторни и други изисквания.

…

Изисквания

…

Приложение и други пояснителни материали

Документация за извършените одиторски процедури и получените одиторски доказателства

…

Форма, съдържание и обхват на одиторската документация (Вж: параграф 8)

…

---

[14] МОС 220 (преработен), ~~*Контрол върху*~~ *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, параграфи ~~15–17~~ 29–34

[15] Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) 2, *Прегледи за качеството на ангажимента*

[16] МСУК 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги*, параграф А135

~~[17] 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~~

~~[18] МОС 220, параграф 2~~

Документиране на спазването на МОС (Вж: параграф 8(а))

…

A7. 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 професионалния скептицизъм на одитора. Но независимо от това одиторската документация може да предоставя доказателства за упражнения от одитора професионален скептицизъм съгласно изискванията на МОС. Така например, във връзка с приблизителни счетоводни оценки, когато получените одиторски доказателства съдържат доказателства, които потвърждават и същевременно противоречат на твърдения на ръководството, документиране как одиторът е оценил тези доказателства, включително професионалните преценки, направени при формиране на заключение относно достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства.
  - Аналогично, това, че съдружникът, отговорен за ангажимента, е поел отговорност за насочването и надзора ~~и изпълнението на одита в съответствие с изискванията на МОС~~ на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа[19] може да бъде доказано по редица начини в одиторската документация. Това може да включва документация, която да доказва ~~своевременното~~ достатъчното и подходящо участие на съдружника, отговорен за ангажимента, в ~~различни аспекти на~~ одита, като например участие в дискусиите на екипа по ангажимента ~~изисквани от МОС 315 (преработен 2019)~~.[20]

[19] МОС 220 (преработен), параграф 29

[20] ~~МОС 315 (преработен 2019), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*, параграф 17~~

…

A13. МОС 220 (преработен) съдържа изисквания и насоки относно ~~изисква одиторът да~~ ~~извърши преглед на изпълнената одиторска работа чрез преглед на одиторската документация~~ прегледа на одиторската документация.[21] 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.

…

Въпроси, възникващи след датата на одиторския доклад (Вж: параграф 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.[22] Възникващите промени в одиторската документация се подлагат на преглед в съответствие с отговорностите за преглед, изложени в МОС 220 (преработен).~~,~~[23] ~~като съдружникът, отговорен за ангажимента, поема окончателната отговорност за промените.~~

Окомплектоване на окончателно одиторско досие (Вж: параграфи 14–16)

A21. МС~~К~~УК 1 (или националните изисквания, които са поне толкова високи) изисква системите на фирмите за управление на качеството да установят цел във връзка с качеството, която да адресира своевременното окомплектоване на документацията по ангажимента след датата на доклада по ангажимента ~~от фирмите да установят политика и процедури за своевременно приключване на окомплектоването на одиторските досиета~~.[24] Подходящ времеви срок, в рамките на който да се приключи окомплектоването на окончателното одиторско досие, обикновено е не повече от 60 дни след датата на одиторския доклад.[25]

…

A23. МС~~К~~УК 1 (или националните изисквания, които са поне толкова високи) изисква ~~от фирмите да установяват политика и процедури за запазване на документацията по ангажиментите~~ системите на фирмите за управление на качеството да установят цел във връзка с качеството, която да адресира подходящото поддържане и съхранение на документацията по ангажиментите, с цел да се отговори на потребностите на фирмата и да се изпълнят изискванията на закон, нормативна разпоредба, приложимите етични изисквания или професионалните стандарти.[26] 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~~ върху финансовия отчет на групата, когато това е приложимо.[27]

---

[21] МОС 220 (преработен), параграфи ~~17~~29–34

[22] МОС 560, *Последващи събития*, параграф 14

[23] МОС 220 (преработен), параграфи ~~16~~29–34

[24] МС~~К~~УК 1, параграф ~~45~~31(е)

[25] МС~~К~~УК 1, параграф ~~A54~~A83

[26] МС~~К~~УК 1, параграф ~~47~~31(е)

[27] МС~~К~~УК 1, параграф ~~A61~~A85

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~~ дейности по текущо наблюдение или външни инспекции.

Приложение (Вж: параграф 1)

Специфични изисквания към одиторската документация в други МОС

Това приложение идентифицира параграфите в други МОС, 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 (преработен), ~~*Контрол върху*~~ *Управление на качеството на одита на финансови отчети* – параграф ~~24–~~41

МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети*

Въведение

…

Изисквания

…

Материали за приложение и други пояснителни материали

…

Оценяване на последствията от идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията (Вж: параграф 22)

…

A25. При определени обстоятелства одиторът може да обмисли да се оттегли от ангажимента, при условие че това е разрешено от закон или нормативна разпоредба, когато, например, ръководството или лицата, натоварени с общо управление, не предприемат коригиращите действия, които той счита за целесъобразни при конкретните обстоятелства, или идентифицираното или подозирано неспазване на изискванията поражда въпроси относно почтеността на ръководството или лицата, натоварени с общо управление дори когато случаят на неспазване на изискванията не е съществен за финансовия отчет. Одиторът може да счете за подходящо да получи правен съвет, за да реши дали оттеглянето от ангажимента е целесъобразно. Когато одиторът реши, че оттеглянето от ангажимента би било целесъобразно, това му действие не замества изпълнението на други отговорности съгласно закон, нормативна разпоредба или приложими етични изисквания да отговори на идентифициран или подозиран случай на неспазване на изискванията. Нещо повече, параграф ~~A9~~A55 от МОС 220 (преработен)[28] посочва, че някои етични изисквания може да задължават предходния одитор, при искане от страна на предложения нов одитор, да му

[28] МОС 220 (преработен), ~~*Контрол върху*~~ *Управление на качеството на одита на финансови отчети*

предостави информация относно случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби.

…

МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*

…

Изисквания

…

Материали за приложение и други пояснителни материали

…

Въпроси, които да бъдат комуникирани

…

Съществени констатации от одита (Вж: параграф 16)

…

Други съществени въпроси, имащи отношение към процеса на финансово отчитане (Вж: параграф 16(д))

A28. До степента, в която не са вече адресирани от изискванията в параграфи 16(а)–(г) и свързаните с тях материали за приложение, одиторът може да обмисли комуникирането във връзка с други въпроси, обсъдени или разгледани от лицето, извършващо преглед за ~~контрол върху~~ качеството на ангажимента~~, в случай че такова лице е назначено, в съответствие с МОС 220~~.[29]

Независимост на одитора (Вж: параграф 17)

A29. От одитора се изисква да спазва приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, свързани с ангажиментите за одит на финансови отчети.[30]

Приложение 1

(Вж: параграф 3)

Специфични изисквания в МС~~К~~УК 1 и други МОС, които се отнасят до комуникациите с лицата, натоварени с общо управление

Настоящото приложение идентифицира параграфи в МС~~К~~УК 1[31] и други МОС, които изискват комуникиране на конкретни въпроси с лицата, натоварени с общо управление. Списъкът не замества разглеждането на изискванията и свързаните с тях материали за приложение и други пояснителни материали, съдържащи се в МОС.

---

[29] ~~Виж параграфи 19–22 и A23–A33 от МОС 220, *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети.*~~

[30] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти,* параграф 14

[31] МС~~К~~УК 1, ~~*Контрол върху*~~ *Управление на качеството за фирми, които извършват одити ~~и~~ или прегледи на финансови отчети ~~и~~ или други ангажименти за изразяване на сигурност ~~и~~ или свързани по съдържание услуги*

- МС~~К~~УК 1, *Контрол върху Управление на качеството за фирми, които извършват одити и или прегледи на финансови отчети и или други ангажименти за изразяване на сигурност и или свързани по съдържание услуги* – параграф ~~30(а)~~34(д)

…

МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*

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 ангажименти за първи път, са упоменати отделно.

~~**Роля и време за извършване на планирането**~~

2. Планирането на одита включва определяне на общата одиторска стратегия за ангажимента и разработването на план на одита. ~~Подходящото~~ Управлението на качеството на ниво ангажимент в съответствие с МОС 220 (преработен), заедно с адекватното планиране в съответствие с настоящия МОС, дава своите ползи за одита на финансов отчет по няколко начина, включително с това, че: (Вж: параграф ~~А1~~А0–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 ангажимент, така че той да бъде изпълнен по ефективен и ефикасен начин;
   - помага за избора на членове на екипа за ангажимента, 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 ангажимента, и на прегледа на тяхната работа;
   - помага, когато е подходящо, за координирането на работата, извършена от одиторите на компоненти и от експерти.

…

Изисквания

…

Предварителни дейности по ангажимента

6. В началото на текущия одиторски ангажимент одиторът изпълнява следните дейности:

   (а) Изпълнение на процедурите, изисквани от МОС 220 (преработен) относно приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиента и на ~~конкретния~~ одиторския ангажимент;[32]

---

[32] МОС 220 (преработен), ~~*Контрол върху*~~ *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, параграфи ~~12–13~~22–24

(б) Оценка на спазването на съответните етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, в съответствие с МОС 220 (преработен)~~,~~;[33] и

(в) Постигане на разбиране относно условията на ангажимента, както това се изисква от МОС 210.[34] (Вж: параграфи А5–А7)

Дейности по планиране

…

8. За създаването на общата одиторска стратегия одиторът, одиторът разглежда информацията, получена от спазването на изискванията на МОС 220 (преработен) и:

(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

(д) потвърждава характера, времето за изпълнение и степента на обхвата на ресурсите, необходими за изпълнение на ангажимента.[35] (Вж: параграфи А8–А11)

9. Одиторът разработва план на одита, който включва описание на:

(а) естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираното ръководство и надзор над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа. (Вж: параграфи А16–А17)

(~~а~~б) естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираните процедури за оценка на риска, както това е дефинирано съгласно МОС 315 (преработен 2019).[36]

(~~б~~в) естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури на ниво твърдение за вярност, както това е дефинирано съгласно МОС 330.[37]

(~~в~~г) другите планирани одиторски процедури, които се изисква да бъдат изпълнени, за да отговаря ангажиментът на изискванията на МОС. (Вж: параграфи А12-А14)

…

~~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: параграф А16–А17)~~

Документация

---

[33] МОС 220 (преработен), параграфи ~~9–11~~16–21

[34] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграфи 9–13

[35] МОС 220 (преработен), параграф 25

[36] МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*

[37] МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

12. Одиторът включва в одиторската документация.[38]

(а) общата одиторска стратегия;

(б) плана на одита; и

(в) всякакви съществени промени, направени в общата одиторска стратегия или плана на одита, включително съществените промени в естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираното ръководство и надзор над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа,[39] и причините за тези промени. (Вж: параграфи А18–А21)

Допълнителни въпроси за разглеждане при одиторски ангажименти за първи път

13. Преди започването на одит за първи път одиторът извършва следните дейности:

(а) изпълнение на процедури, изисквани от МОС 220 (преработен) относно приемането на взаимоотношенията с клиента (нов) и на конкретния одиторски ангажимент;[40] и

(б) комуникация с предишния одитор, когато е налице смяна на одиторите, в съответствие със съответните етични изисквания. (Вж: параграф А22)

…

Приложение и други пояснителни материали

А0. МОС 220 (преработен) разглежда специфичните отговорности на одитора във връзка с управлението на качеството на ниво ангажимент при одит на финансови отчети и свързаните с това отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента. Информацията, получена от спазването на изискванията на МОС 220 (преработен) е уместна и по отношение на настоящия МОС. Така например, в съответствие с МОС 220 (преработен), от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да определи, че достатъчни и подходящи ресурси, за да бъде изпълнен ангажиментът, са насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Такова определяне има пряко отношение към уточняване на естеството, времето и обхвата на необходимите за изпълнение на ангажимента ресурси в общата стратегия, съгласно изискваното от параграф 8 от настоящия МОС.

Роля и време за извършване на планирането (Вж: параграф 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. При планиране на одита, одиторът може да използва техники и инструменти за управление на проекти. МОС 220 (преработен)[41] описва как такива техники и инструменти може да подпомогнат екипа по ангажимента при управляване на качеството на ангажимента.

…

---

[38] МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11, и А6

[39] МОС 220 (преработен), параграфи 30 и А91–А92

[40] МОС 220 (преработен), параграфи ~~12–13~~22–24

[41] МОС 220 (преработен), параграфи А73–А74

A3. Одиторът може да реши да обсъди елементите от планирането с ръководството на предприятието с цел ~~улесняване провеждането и управлението на одиторския ангажимент~~ да се помогне на одитора при управляването на качеството и постигане на качество на ниво 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.

…

Предварителни дейности по ангажимента (Вж: параграф 6)

A5. Изпълнението на предварителните дейности по ангажимента, посочени в параграф 6, 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~~ управлява качеството и да постига качество на ниво ангажимент в съответствие с МОС 220 (преработен).

A6. Изпълнението на тези предварителни дейности по ангажимента дава възможност да се гарантира, че одиторът планира одиторски ангажимент, ~~за който~~ за да, например:

- ~~одиторът поддържа~~ поддържа необходимата независимост и способност за неговото изпълнение.
- определи, че не са налице проблеми с почтеността на ръководството, които биха могли да се отразят върху желанието на одитора да продължи ангажимента.
- определи, че не е налице неразбиране с клиента относно условията на ангажимента.

~~A7. 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: параграфи 7–8)

A8. Процесът на разработване (създаване) на общата одиторска стратегия ~~помага на одитора да определи~~, като част за завършване на процедурите за оценка на одиторския риск, може да включва такива въпроси като:

- Естеството на ресурсите (човешки, технологични или интелектуални) ~~които следва да бъдат~~ използвани за специфични области на одита~~, като например~~. Например, ~~ползването на членове в екипа с подходящ опит за високорисковите области на одита или въвличане участието на експерти за отделни сложни въпроси~~; използване на опитни членове на екипа в областите с висок риск или възлагането на задачи на

експерти, които да адресират сложни въпроси;

- Обема на ресурсите, които следва да бъдат разпределени по отделни специфични области на одита~~, като например~~. Например, брой на членовете на екипа, на които е възложено да ~~наблюдават~~ присъстват на инвентаризации в ~~съществени~~ множество местоположения, степента на преглед на работата на другите одитори в случай на одити на група или определените по бюджета за одита часове за високорисковите области;
- Кога ще бъдат използвани тези ресурси, като например дали на междинен одит или на ключови крайни дати; и
- По какъв начин ~~ще бъдат управлявани, насочвани и текущо контролирани ресурсите,~~ ресурсите ще бъдат обект на ръководство, надзор или използване. 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~~.

A8A. МОС 220 (преработен) съдържа изисквания и насоки относно ресурсите за ангажимента и изпълнението на ангажимента (включително ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа).

…

Инструктиране, надзор и преглед (Вж: параграф 11)

A16. МОС 220 (преработен) разглежда отговорността за естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа.[42] ~~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 неправилни отчитания (например, повишаване на оценения риск от съществени неправилни отчитания 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.~~[43]

~~*Специфични въпроси, свързани с малки предприятия*~~

~~A17. 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~~

---

[42] МОС 220 (преработен), параграфи 29–31

[43] ~~МОС 220, параграфи 15–17~~

~~тяхната работа. В такива случаи съдружникът, отговорен за ангажимента, след като лично е изпълнил всички аспекти от работата, ще е наясно с всички съществени 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: параграф 12)

A18. Документацията за общата одиторска стратегия е писмено свидетелство за ключовите решения ~~считани за необходими за подходящото планиране на одита~~ при управляване на качеството на ниво ангажимент и средство за 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.

…

A20A. Документирането на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа в съответствие с МОС 220 (преработен) също може да осигури писмено свидетелство за съществените промени в планираното естество, време на изпълнение и обхват на ръководството,надзора и прегледа.

…

Допълнителни въпроси за разглеждане при одиторски ангажименти за първи път (Вж: параграф 13)

A22. 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 салда.[44]
- ~~други процедури, изисквани от системата на фирмата за контрол върху качеството за одиторски ангажименти за първи път (например, системата на фирмата за контрол~~

[44] МОС 510, *Първоначални ангажименти за одит - начални салда*

~~върху качеството може да изисква включването на друг съдружник или старши специалист за~~ отговорите, разработени и приложени от фирмата по отношение на първоначални ангажименти за одит (например, системата на фирмата за управление на качеството може да включва отговори, които да изискват друг съдружник или лице с подходящи правомощия да извърши преглед на общата одиторска стратегия преди започването на съществените одиторски процедури или преглед на докладите преди тяхното издаване).

Приложение

(Вж: параграфи 7–8, А8–А11)

Въпроси за 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~~ управляване на качеството на ниво ангажимент. Редица от тези въпроси ще повлияят на общата одиторска стратегия 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.

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)~~ Човешките, технологични или интелектуални ресурси, насочени или предоставени на разположение по ангажимента (например, определяне на екипа по 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 неправилни отчитания;
- 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 неправилни отчитания.

…

МОС 315 (преработен 2019 г.)

…

Приложение и други пояснителни материали

…

Процедури за оценка на риска и свързани дейности

…

Други уместни източници

Информация от други източници

A38. Други уместни източници на информация включват:

- Процедурите на одитора във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношението с клиента или на ангажимента за одит в съответствие с МОС 220 (преработен), включително заключенията в тази връзка, до които е достигнато.[45]

…

…

Фактори, свързани с отрасъла, регулаторни и други външни фактори (Вж: параграф 19(a)(ii))

Фактори, свързани с отрасъла

…

A69. Отрасълът, в който функционира предприятието, може да породи специфични рискове от съществени неправилни отчитания, произтичащи от естеството на бизнеса или степента на регулация.

> **Пример**:
>
> В строителната индустрия дългосрочните договори може да предполагат съществени приблизителни оценки за приходи и разходи, които да пораждат рискове от съществено неправилно отчитане. В такива случаи, важно е екипът по ангажимента да включва членове с ~~достатъчни и уместни познания и опит~~ подходящата компетентност и способности.[46]

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж: параграфи 28–37)

Оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност

Съществени рискове (Вж: параграф 32)

Причините за определяне на съществените рискове и последствията за одита

A218. Определянето на съществените рискове позволява на одитора да насочи по-голямо внимание към тези рискове, които са в горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск, чрез изпълнение на определени изисквани отговори, включително:

- …
- Своевременният преглед на одиторската документация от съдружника, отговорен за ангажимента, на подходящи етапи по време на одита позволява съществените

---

[45] МОС 220 (преработен), ~~*Контрол върху*~~ *Управление на качеството на одита на финансови отчети,* параграфи ~~12~~22–24

[46] МОС 220 (преработен), параграфи ~~14~~25–28

въпроси, включително съществените рискове, да бъдат своевременно разрешение по начин, удовлетворяващ съдружника, отговорен за ангажимента, на или преди датата на одиторския доклад.[47]

…

МОС 500, *Одиторски доказателства*

…

Приложение и други пояснителни материали

Достатъчни и уместни одиторски доказателства (Вж: параграф 6)

…

A5. 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[48]) или ~~процедурите на фирмата за контрол върху качеството за приемането и продължаването на клиенти~~ посредством информацията, получена от фирмата при приемане или продължаване на взаимоотношението с клиента или на ангажимента. 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.

…

Информация, която следва да се използва като одиторски доказателства

Съответствие и надеждност (Вж: параграф 7)

A30. 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, процедури на фирмата за контрол върху качеството за приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти~~ посредством информацията, получена от фирмата при приемане или продължаване на взаимоотношението с клиента или на ангажимента и при спазване на определени допълнителни отговорности съгласно закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания (например, тези, отнасящи се до случаите на неспазване от страна на предприятието на изискванията на закони и нормативни разпоредби). Качеството на всички одиторски доказателства се влияе от съответствието и надеждността на информацията, върху която те се базират.

---

[47] МОС 220 (преработен), параграфи ~~17~~32 и ~~A19~~A87–A89

[48] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 16

…

МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*

Въведение

…

Изисквания

…

Материали за приложение и други пояснителни материали

…

Процедури за оценяване на риска и свързани с тях дейности

Специализирани умения или познания (Вж: параграф 15)

A61. Въпросите, които биха могли да окажат влияние върху решението на одитора относно това дали екипът по ангажимента се нуждае от специализирани умения или познания, включват, например:[49]

- естеството на приблизителните счетоводни оценки в конкретен бизнес или отрасъл (например, залежи от полезни изкопаеми, селскостопански активи, сложни финансови инструменти, задължения по застрахователни договори).

…

МОС 600, *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

Въведение

Обхват на настоящия МОС

…

4. Съгласно МОС 220 (преработен),[50] от съдружника, отговорен за ангажимент за групата, се изисква да определи ~~получи удовлетворение,~~ че лицата, изпълняващи ангажимент за одит на група, включително одиторите на компоненти, взети заедно, притежават подходящите компетентност и способности, включително достатъчно време. Съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, носи отговорност и за ръководството и~~,~~ надзора над членовете на екипа по ангажимента за групата и ~~изпълнението на ангажимента за одит на групата~~ прегледа на тяхната работа.[51]

5. Съдружникът, отговорен за ангажимент за група, прилага изискванията на МОС 220 (преработен) независимо от това, дали екипът за ангажимент за групата или одиторът на компонент изпълняват работата, свързана с финансовата информация на компонент. Настоящият МОС подпомага съдружника, отговорен за ангажимент за група, да отговори на

---

[49] МОС 220 (преработен), ~~*Контрол върху*~~ *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, параграфи ~~14~~25–26 и МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*, параграф 8(д)

[50] МОС 220 (преработен), ~~*Контрол върху*~~ *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, параграфи ~~14–15~~25–26

[51] МОС 220 (преработен), параграфи 29–31

изискванията на МОС (преработен) когато одиторите на компоненти изпълняват работа, свързана с финансовата информация на компонентите.

…

Изисквания

12. При прилагането на МОС (преработен), 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: параграфи А10–А12)

…

МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори*

…

Изисквания

...

Използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие

…

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 (преработен).[52] 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 определи ~~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)

---

[52] МОС 220 (преработен), ~~*Контрол върху*~~ *Управление на качеството на одита на финансови отчети*

Приложение и други пояснителни материали

…

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"

…

Прилагане на систематичен и дисциплиниран подход (Вж: параграф 15(в))

…

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 документирани 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 1~~[53] 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 вътрешните одитори. Възможно е тези организации да установяват и други подходящи изисквания, например извършването на периодични външни оценки на качеството.

МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*

Въведение

Обхват на настоящия МОС

…

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 (преработен);[54] или

(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

---

[53] ~~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*~~

[54] МОС 220 (преработен), ~~*Контрол върху*~~ *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, параграфи ~~A11, A21–A23~~ A19

разглеждат в МОС 500.[55]

…

Изисквания

…

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: (Вж: параграф А10)

   (а) естество на въпроса, до който се отнася работата на експерта;

   (б) рисковете от съществени неправилни отчитания по 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~~ системата за управление на качеството на одиторската фирма. (Вж: параграфи А11–А13)

…

Приложение и друг пояснителен материал

Определяне на необходимостта от експерт на одитора (Вж: параграф 7)

…

А6. Ако изготвянето на финансовия 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 определи, ~~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, включително достатъчно време, да изпълни одиторския ангажимент.[56] Нещо повече, от одитора се изисква да установи естеството, времето на изпълнение и обхвата на ресурсите, които са необходими за изпълнението на ангажимента.[57] 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,

---

[55] МОС 500, *Одиторски доказателства*, параграфи А45–А59

[56] МОС 220 (преработен), параграф ~~14~~25–28

[57] МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*, параграф 8(д)

за да извърши одита без експерт на одитора. Разбирането може да се получи, например, чрез:

…

- 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 въпрос.[58]

…

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;
- експертът на одитора изпълнява процедури, които са неразделна част от одита, вместо да бъде потърсен за съвет, за да даде мнение 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~~ системата на фирмата за управление на качеството.

~~Политика и процедури на одиторската фирма за контрол върху качеството~~ Системата на одиторската фирма за управление на качеството (Вж: параграф 8(д))

A11. Вътрешният експерт на одитора може да бъде съдружник или служител (т.е. персонал), включително част от временния персонал в одиторската фирма, поради което е обект на ~~политиката и процедурите за контрол върху качеството~~ системата за управление на качеството на тази фирма в съответствие с МС~~К~~УК 1[59] или националните изисквания, които са поне толкова взискателни.[60] ~~Съответно~~ Вътрешният експерт на одитора може да бъде също така съдружник или служител, включително част от временния персонал, на фирма, част от мрежа от фирми, и да е обект на политиките или процедурите на фирмата по отношение на изискванията на мрежата и услугите, предоставяни от мрежата в съответствие с МСУК 1. В някои случаи вътрешният експерт на одитора от фирма, част от

---

[58] МОС 220 (преработен), параграфи А~~22~~A99–A102

[59] МС~~К~~УК 1, *~~Контрол върху~~ Управление на качеството за фирми, които извършват одити ~~и~~ или прегледи на финансови отчети ~~и~~ или други ангажименти за изразяване на сигурност ~~и~~ или свързани по съдържание услуги*, параграф ~~12~~16(ц)

[60] МОС 220 (преработен), параграф ~~2~~3

мрежата от фирми, може да е обект на ~~да споделя обща политика и процедури за контрол върху качеството с одиторската фирма~~ общи политики или процедури за управление на качеството с одиторската фирма, имайки предвид че те са част от една и съща мрежа.

A12. МСУК 1 изисква фирмата да адресира използването на ресурси от доставчик на услуги, което включва използването на външен експерт.[61] Външният експерт на одитора не е член на екипа по ангажимента и може да не е обект на ~~политика и процедури за контрол върху качеството в съответствие с МСКК 1.~~[62] ~~При някои юрисдикции обаче,~~ политиките или процедурите на фирмата съгласно нейната система за управление на качеството.[63] Нещо повече, политиките или процедурите на фирмата по отношение на приложимите етични изисквания може да включват политики или процедури, които са приложими спрямо външния експерт на одитора.[64] В някои случаи, приложимите етични изисквания или закон или разпоредба могат да изискват външният експерт на одитора да бъде:

- разглеждан като член на екипа по ангажимента (т.е., външният експерт може да е обект на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта); или
- обект на 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 друго.~~[65] ~~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~~ Съгласно описаното в МОС 220 (преработен), управлението на качеството на ниво ангажимент се подкрепя от системата на фирмата за управление на качеството и се влияе от специфичното естество и обстоятелствата на ангажимента за одит.[66] Така например, одиторът може да е в състояние да разчита на съответните политики или процедури на фирмата във връзка с:

- 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.
- оценката на одитора доколко работата на неговия експерта 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. Разчитането на 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.

---

61 МСУК 1, параграф 32

62 ~~МСКК 1, параграф 12(е)~~

63 МСУК 1, параграф 16(е)

64 МСУК 1, параграф 29(б)

65 ~~МОС 220, параграф 4~~

66 МОС 220 (преработен), параграф А4

- споразумение с експерта на одитора.

~~Такова уповаване~~ Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание, когато определя дали да разчита на политиките или процедурите на фирмата, са описани в МОС 220 (преработен).[67] Разчитането на политиките или процедурите на фирмата не намалява отговорността на одитора да изпълни изискванията на този МОС.

Компетентността, способностите и обективността на експерта на одитора (Вж: параграф 9)

…

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~~ Системата за управление на качеството на одиторската фирма (Вж. параграфи A11–A13).

…

Споразумение с експерта на одитора (Вж: параграф 11)

…

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~~ или процедурите на системата за управление на качеството на одиторската фирма. В случай на вътрешен експерт на одитора, ~~установените политика и процедури, на които този експерт е обект~~ системата на фирмата за управление на качеството може да включва ~~конкретни~~ политики ~~и~~ или процедури, свързани с неговата работа. Обхватът на документацията в работните книжа на одитора зависи от естеството на тези политики ~~и~~ или 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.

МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*

[67] МОС 220 (преработен), параграфи 4(б) и A10

…

Материали за приложение и други пояснителни материали

…

Одиторски доклад (Вж: параграф 20)

…

Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие с Международните одиторски стандарти

…

Приложими етични изисквания

A36. Закон или нормативна уредба, националните одиторски стандарти или условията на ангажимента за одит може да изискват одиторът да предостави в одиторския доклад по-конкретна информация относно източниците на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които са били приложени по отношение одита на финансовия отчет.

Име на съдружника, отговорен за ангажимента (Вж: параграф 46)

A61. ~~МСКК 1~~[68] ~~изисква~~ Целта на фирмата ~~да установи политики~~ в МСУК 1[69] е да разработи, внедри и ~~процедури, които да предоставят~~ приложи система за управление на качеството, която да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че ~~ангажиментите се изпълняват~~:

- фирмата и нейният персонал изпълняват отговорностите си в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания, и изпълняват ангажиментите в съответствие с тези стандарти и изисквания; и
- докладите за ангажиментите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.

Независимо от ~~тези~~ целта на МС~~К~~УК 1 ~~изисквания~~, посочването на името на съдружника, отговорен за ангажимента в одиторския доклад има за цел да осигури допълнителна прозрачност за потребителите на одиторския доклад върху финансов отчет регистрирано за търгуване на борсата предприятие.

МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

…

Материали за приложение и други пояснителни материали

…

Определяне на ключовите одиторски въпроси (Вж: параграфи 9–10)

---

[68] ~~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 32~~

[69] МСУК 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги,* параграф 14

…

Въпроси, изисквали значително внимание от страна на одитора (Вж: параграф 9)

…

A15. Различни МОС изискват специфични комуникации, които може да се отнасят до области на значително внимание от страна на одитора, с лицата, натоварени с общо управление, и с други лица. Така например:

- МОС 260 (преработен) изисква одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, съществените трудности, ако има такива, изпитани по време на одита.[70] МОС отчитат евентуалните трудности, например във връзка с/със:
  - сделки със свързани лица,[71] в частност ограниченията върху способността на одитора да получи одиторски доказателства, че всички останали аспекти на сделката със свързани лица (освен цената) са еквивалентни на тези при сходна сделка между независими лица.
  - ограниченията върху одита на група, например, когато достъпът до информация на екипа по ангажимента за групата може да е ограничен.[72]
- МОС 220 (преработен) установява изисквания за съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с провеждането на подходящи консултации по трудни или спорни въпроси, въпроси, по които политиките или процедурите на фирмата изискват консултиране,[73] както и други въпроси, които съгласно професионалната преценка на съдружника, отговорен за ангажимента, изискват консултиране. Така например, възможно е одиторът да се е консултирал с други лица в рамките на фирмата или извън нея по съществен технически въпрос, което може да е индикация, че този въпрос представлява ключов одиторски въпрос. От съдружника, отговорен за ангажимента се изисква също така да обсъжда, наред с останалото, съществени въпроси и съществените преценки, възникващи по време на ангажимента за одит, с лицето, извършващо преглед за ~~контрол върху~~ качеството на ангажимента.[74]

…

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

…

A63. Изискването в параграф 17(б) да се комуникира с лицата, натоварени с общо управление, когато одиторът е решил, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад, може да предостави на одитора възможност да проведе допълнителни обсъждания с други лица, които са запознати с одита и съществените въпроси, които може да са възникнали (включително лицето, извършващо преглед за ~~контрол върху~~ качеството на ангажимента, когато е назначено такова лице).

---

[70] МОС 260 (преработен), параграфи 16(б) и A21

[71] МОС 550, *Свързани лица*, параграф A42

[72] МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, параграф 49(г)

[73] МОС 220 (преработен), ~~*Контрол върху*~~ *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, параграф ~~18~~35

[74] МОС 220 (преработен), параграф ~~19~~36

Тези обсъждания могат да накарат одитора да оцени повторно решението си, че няма ключови одиторски въпроси.

МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

…

Материали за приложение и други пояснителни материали

…

Прочитане и преценяване на другата информация (Вж: параграфи 14–15)

…

A24. В съответствие с МОС 220 (преработен),[~~75~~] от съдружника, отговорен за ангажимента се изисква да поеме отговорност за ~~ръководството, надзора и изпълнението на ангажимента за одит~~ —ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа,[76] и да определи, че естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа се планират и изпълняват ~~при спазване на~~ в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.[77] В контекста на настоящия МОС, факторите, които биха могли да бъдат взети под внимание при определяне на подходящите членове на екипа за ангажимента, с цел отчитане изискванията на параграфи 14–15, включват:

- относителния опит на членовете на екипа по ангажимента;
- дали членовете на екипа по ангажимента, на които ще бъдат възлагани задачите, притежават подходящи знания, придобити по време на одита, за да идентифицират несъответствия между другата информация и тези познания;
- степента на преценка, необходима за съблюдаване на изискванията на параграф 14–15. Така например, изпълнението на процедури за оценяване съответствието на суми в другата информация, които трябва да бъдат същите като сумите във финансовия отчет, може да се извършва от членове на екипа по ангажимента с по-малък опит;
- дали, когато става въпрос за одит на група, е необходимо да бъдат отправени проучващи запитвания до одитора на компонент при разглеждане на другата информация, отнасяща се до този компонент.

МОС 805 (преработен), *Конкретни съображения – одити на отделни компоненти на финансов отчет и на конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет*

…

Материали за приложение и други пояснителни материали

…

~~75 МОС 220, *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*, параграф 15(а)~~

76 МОС 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, параграфи 29–30

77 МОС 220 (преработен), ~~*Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*,~~ параграф ~~15~~30(а)

Съображения при приемане на ангажимента

Прилагане на МОС (Вж: параграф 7)

A5. МОС 200 изисква от одитора да спазва (а) приложимите етични изисквания, включително тези ~~за~~ отнасящи се до независимостта, отнасящи се до ангажименти за одит на финансови отчети, и (б) всички МОС, имащи отношение към одита. Стандартът изисква също така от одитора да спазва всяко едно изискване на даден МОС, освен ако, при конкретните обстоятелства на одита, целият МОС, за който става въпрос, не е приложим 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 за необходимо да се отклони от дадено приложимо изискване на МОС, като изпълни алтернативни одиторски процедури, за да постигне целта на това изискване.

УМОП 1000, *Конкретни съображения при одита на финансови инструменти*

Съдържание

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~~ управление на 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.

…

Раздел II—Одиторски съображения, отнасящи се до финансовите инструменти

Съображения, свързани с планирането[78]

Използване при одита на лица със специализирани умения и познания[79]

78. Ключово съображение при одит, който включва финансови инструменти, особено когато става въпрос за сложни финансови инструменти, е компетентността на одитора. МОС 220

---

[78] МОС 300 *Планиране на одита на финансови отчети* разглежда отговорността на одитора да планира одита на финансовите отчети

[79] 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 ангажимента и е обект на изискванията на МОС 220 (преработен), ~~*Контрол върху*~~ *Управление на качеството на одита на финансови отчети.* Когато експертните знания и умения на това лица 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 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).

(преработен)[80] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента да определи, ~~е удовлетворен~~ че членовете на екипа ~~екипът~~ по ангажимента, както и експертите на одитора, които не са част от екипа по ангажимента, разполагат като цяло с ~~подходящата~~ компетентност и способности, включително достатъчно време, 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 изисквания [81] 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.

…

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 консултира[82] 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;
- пазарните условия.

---

[80] МОС 220 (преработен), параграф ~~14~~26

[81] ~~*Етичен кодекс на професионалните счетоводители* (*включително Международни стандарти за независимост*) на СМСЕС параграфи 320.1-320.10 А1~~

[82] МОС 220 (преработен), параграф ~~18(б)~~35, изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да ~~е удовлетворен~~ определи, че членовете на екипа по ангажимента са провели подходяща консултация ~~в хода на~~ по време на ангажимента за одит, както в рамките на екипа по ангажимента, така и между екипа по ангажимента и други лица на подходящо ниво във или извън фирмата.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 220 (преработен)

Управление на качеството на одита на финансови отчети

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2022 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1

Системата на фирмата за управление на качеството и ролята на екипите по ангажименти 2–9

Дата на влизане в сила 10

Цел 11

Дефиниции 12

Изисквания

Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одита 13–15

Приложими етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта 16–21

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит 22–24

Ресурси за ангажимента 25–28

Изпълнение на ангажимента 29–38

Текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците 39

Поемане на цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество 40

Документация 41

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС A1

Системата на фирмата за управление на качеството и ролята на екипите по ангажименти A2–A14

Дефиниции A15–A27

Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одита A28–A37

Приложими етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта A38–A48

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит A49–A58

Ресурси за ангажимента A59–A79

Изпълнение на ангажимента A80–A108

Текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците A109–A112

Поемане на цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество A113–A116

Документация A117–A120

Международен одиторски стандарт (МОС) 220, *Управление на качеството на одита на 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 настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда специфичните отговорности на одитора по отношение управлението на качеството на ниво ангажимент при одит на финансови отчети и свързаните с това отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента. Настоящият МОС трябва да бъде разглеждан заедно с приложимите етични изисквания. (Вж: параграфи А1, А38)

Системата на фирмата за управление на качеството и ролята на екипите по ангажименти

2. Съгласно МСУК 1, целта на фирмата е да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството при одит или преглед на финансови отчети, други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги, изпълнявани от фирмата, която да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че: (Вж: параграфи А13–А14)

   (а) фирмата и нейният персонал изпълняват отговорностите си в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и изпълняват ангажиментите в съответствие с тези стандарти и изисквания; и

   (б) докладите за ангажиментите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.[1]

3. Настоящият МОС се базира на предположението, че фирмата е предмет на МСУК или на национални изисквания, които са поне толкова високи. (Вж: параграфи А2–А3)

4. Екипът по ангажимента, ръководен от съдружника, отговорен за ангажимента, носи отговорност, в рамките на контекста на системата на фирмата за управление на качеството и посредством спазване изискванията на настоящия МОС, за: (Вж: параграфи А4–А11)

   (а) прилагане отговорите на фирмата на рисковете за качеството (т.е., политиките или процедурите на фирмата), които са приложими по отношение ангажимента за одит, използвайки информацията, комуникирана или получена от фирмата;

   (б) имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, определяне дали да разработи и приложи отговори на ниво ангажимент, отвъд тези, включени в политиките или процедурите на фирмата; и

   (в) комуникиране до фирмата на информация от ангажимента за одит, която се изисква да бъде комуникирана от политиките или процедурите на фирмата, за да се подкрепи разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството.

5. Спазването на изискванията на други МОС може да предостави информация, която да има отношение към управлението на качеството на ниво ангажимент. (Вж: параграф А12)

6. Общественият интерес бива обслужван чрез последователното изпълнение на качествени ангажименти за одит посредством постигане целта на настоящия стандарт и други МОС при всеки ангажимент. Качествен ангажимент за одит се постига чрез планиране и изпълнение на ангажимента и издаване на доклад върху него в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Постигането на целите на тези стандарти и спазването на изискванията на приложим закон или нормативна разпоредба включва използването на професионална преценка и упражняването на професионален скептицизъм.

---

[1] МСУК 1, параграф 14

7. В съответствие с МОС 200,[2] от екипа по ангажимента се изисква да планира и изпълни одита с професионален скептицизъм и да използва професионална преценка. Професионална преценка се използва при вземане на информирани решения относно курса на действие, който е целесъобразен за управляване на качеството и за постигане на качество, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Професионалният скептицизъм подкрепя качеството на преценките, направени от екипа по ангажимента, и посредством тези преценки подкрепя цялостната ефективност на екипа по ангажимента при постигането на качество на ниво ангажимент. Подходящото упражняване на професионален скептицизъм може да бъде демонстрирано посредством действията и комуникациите на екипа по ангажимента. Такива действия и комуникации може да включват специфични стъпки за смекчаване на пречките, които биха могли да нарушат подходящото упражняване на професионален скептицизъм, като например, неволна предубеденост или ограничения върху ресурсите. (Вж: параграфи А33–А36)

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

8. Изискванията на настоящия МОС са замислени да бъдат прилагани в контекста на естеството и обстоятелствата на всеки одит. Така например:

   (а) Когато одитът се извършва изцяло от съдружника, отговорен за ангажимента, какъвто може да е случаят при одит на по-малко сложно предприятие, някои изисквания в настоящия МОС не са приложими, тъй като те са под условие участието на други членове на екипа по ангажимента. (Вж: параграфи А13–А14)

   (б) Когато одитът не се извършва изцяло от съдружника, отговорен за ангажимента, или при одит на предприятие, чието естество и обстоятелства са по-сложни, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да възложи разработването или изпълнението на някои процедури, задачи или действия на други членове на екипа по ангажимента.

Отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента

9. Съдружникът, отговорен за ангажимента, носи крайната отговорност и следователно може да бъде държан отговорен за спазване изискванията на настоящия МОС. Изразът „съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за…" се използва по отношение на тези изисквания, при които на съдружника, отговорен за ангажимента, е разрешено да възложи разработването или изпълнението на процедури, задачи или действия на членове на екипа по ангажимента с подходящи умения или подходящ опит. По отношение на други изисквания, настоящият МОС изрично предполага съответното изискване или отговорност да бъдат изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента, като съдружникът, отговорен за ангажимента, може да получава информация от фирмата или от други членове на екипа по ангажимента. (Вж: параграфи А22–А25)

Дата на влизане в сила

10. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2022 г.

[2] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с международните одиторски стандарти*, параграфи 15–16 и А20–А24

Цел

11. Целта на одитора е да управлява качеството на ниво ангажимент, за да получи разумна степен на сигурност, че се постига качество, така че:

    (а) одиторът да е изпълнил одиторските отговорности и да е извършил одита в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

    (б) издаденият одиторски доклад да е подходящ при конкретните обстоятелства.

Дефиниции

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

    (а) Съдружник, отговорен за ангажимента[3] – Съдружник или друго лице, назначено от фирмата, което носи отговорност за ангажимента за одит и неговото изпълнение и за одиторския доклад, който се издава от името на фирмата, и което, когато това се изисква, разполага с подходящите правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган.

    (б) Преглед за качеството на ангажимента – Обективно оценяване на съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията във връзка с тях, до които е достигнал, извършено от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и завършено на или преди датата на доклада за ангажимента.

    (в) Лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента – Съдружник, друго лице във фирмата или външно лице, назначено от фирмата да извърши преглед за качеството на ангажимента.

    (г) Екип по ангажимента – Всички съдружници и служители, изпълняващи ангажимента за одит, както и други лица, изпълняващи одиторски процедури по ангажимента, изключвайки външен експерт на одитора[4] и вътрешни одитори, които оказват пряко съдействие при ангажимента.[5] (Вж: параграфи А15–А25)

    (д) Фирма – Самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество, капиталово търговско дружество или друго предприятие на професионални счетоводители или съответно техен еквивалент в публичния сектор. (Вж: параграф А26)

    (е) Фирма, част от мрежа от фирми – Фирма или предприятие, което е част от мрежа от фирми. (Вж: параграф А27)

    (ж) Мрежа – По-голяма структура: (Вж: параграф А27)

        (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 управление на качеството, обща стратегия за

---

[3] Когато това е уместно, „съдружник, отговорен за ангажимента“, „съдружник“ и „фирма“ трябва да бъдат схващани като отнасящи се и до техните еквиваленти в публичния сектор.

[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 ограничения за използването на пряко съдействие. Стандартът отбелязва също, че закон или нормативна разпоредба може да забранява на външния одитор да получава пряко съдействие от вътрешните одитори. Следователно, използването на пряко съдействие е ограничено до ситуациите, в които е разрешено.

дейността, използва общо търговско наименование или съществена част от професионалните ресурси.

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

(и) Персонал – Съдружниците и служителите във фирмата.

(й) Професионални стандарти – Международните одиторски стандарти (МОС) и приложимите етични изисквания.

(к) Приложими етични изисквания – Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими по отношение на професионалните счетоводители, когато осъществяват ангажименти за одит. Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на издавания от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМСЕС“), отнасящи се до одит на финансови отчети, заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни.

(л) Отговор (във връзка със системата за управление на качеството) – Политики или процедури, разработени и приложени от фирмата, за да адресират един или повече рискове за качеството:

(i) Политиките са изложения за това какво следва или не следва да се направи, за да се адресира риск или рискове за качеството. Такива изложения може да са документирани, изрично заявени в комуникации или подразбиращи се чрез действия или решения.

(ii) Процедурите са действия за прилагане на политиките.

(м) Служители – Професионалисти, различни от съдружници, включително всякакви експерти, които фирмата наема.

Изисквания

Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одита

13. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимент за одит, включително да поеме отговорност за създаване на среда за ангажимента, която да подчертава културата на фирмата и очакваното от членовете на екипа по ангажимента поведение. Извършвайки това, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва в достатъчна степен и по подходящ начин да участва по време на целия ангажимент за одит, така че съдружникът, отговорен за ангажимента, да разполага с база да определи дали направените съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента. (Вж: параграфи А28–А37)

14. При създаване на средата, описана в параграф 13, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за предприемането на ясни, последователни и ефективни действия, които да отразяват ангажираността на фирмата с качеството и да установяват и комуникират очакваното поведение на членовете на екипа по ангажимента, включително да акцентират върху: (Вж: параграфи А30–А34)

(а) това, че всички членове на екипа по ангажимента носят отговорност да допринасят за управляване на качеството и за постигането на качество на ниво ангажимент;

(б) значението на професионалната етика, ценности и нагласи пред членовете на екипа по ангажимента;

(в) значението на откритата и ясна комуникация в рамките на екипа по ангажимента и подкрепата за възможността на членовете на екипа по ангажимента да изразяват опасения, без страх от ответни действия или разправа; и

(г) значението на това всеки член на екипа по ангажимента да упражнява професионален скептицизъм по време на целия ангажимент за одит.

15. В случай, че съдружникът, отговорен за ангажимента, възложи разработването или изпълнението на процедури, задачи или действия във връзка с изискване в настоящия МОС на други членове на екипа по ангажимента, които да окажат съдействие на съдружника, отговорен за ангажимента, при спазване изискванията на настоящия МОС, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да продължи да носи цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимента за одит посредством ръководство и надзор на тези членове на екипа по ангажимента и преглед на извършената от тях работа. (Вж: параграфи 9, А37)

Приложими етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта

16. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да притежава разбиране за приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които са приложими, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. (Вж: параграфи А38–А42, А48)

17. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за това другите членове на екипа по ангажимента да са информирани за приложимите етични изисквания, които са приложими, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, както и свързаните с тях политики или процедури на фирмата, включително тези, които адресират: (Вж: параграфи А23–А25, А40–А44)

(а) идентифицирането, оценяването и адресирането на заплахите за спазване на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта;

(б) обстоятелства, които биха могли да причинят нарушаване на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, и отговорностите на членовете на екипа по ангажимента, когато им станат известни нарушения; и

(в) отговорностите на членовете на екипа по ангажимента, когато им стане известен случай на неспазване на закони или нормативни разпоредби от страна на предприятието.[6]

18. Ако вниманието на съдружника, отговорен за ангажимента, бъде привлечено от въпроси, които сочат, че е налице заплаха за спазване на приложимите етични изисквания, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да оцени заплахата, като спазва политиките или процедурите на фирмата, използвайки уместна информация от фирмата, екипа по ангажимента или други източници, и да предприеме подходящи действия. (Вж: параграфи А43–А44)

19. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да запази повишено внимание по време на целия ангажимент за одит, чрез наблюдение и при необходимост отправяне на запитвания, за нарушения на приложимите етични изисквания или свързаните с тях

[6] МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети*

политики или процедури на фирмата от страна на членове на екипа по ангажимента. (Вж: параграф А45)

20. Ако вниманието на съдружника, отговорен за ангажимента, бъде привлечено, чрез системата на фирмата за управление на качеството или посредством други източници, от въпроси, които сочат, че приложимите етични изисквания, приложими за естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, не са били изпълнени, съдружникът, отговорен за ангажимента, консултирайки се с други лица във фирмата, следва да предприеме подходящите действия. (Вж: параграф А46)

21. Преди да постави дата на одиторския доклад, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за определяне дали приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, са били изпълнени. (Вж: параграфи А38 и А47)

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит

22. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че политиките или процедурите на фирмата по отношение приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит са били съблюдавани и че заключенията, до които е достигнато в тази връзка са подходящи. (Вж: параграфи А49–А52, А58)

23. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да вземе под внимание информацията, получена по време на процеса по приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти при планирането и изпълнението на ангажимента за одит в съответствие с МОС и спазване на изискванията на настоящия МОС. (Вж: параграфи А53–А56)

24. В случай че на екипа по ангажимента стане известна информация, която би накарала фирмата да откаже ангажимента за одит, ако тази информация би била известна на фирмата преди приемането или продължаването на взаимоотношението с клиента или конкретния ангажимент, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва бързо да комуникира тази информация до фирмата, така че фирмата и съдружникът, отговорен за ангажимента, да могат да предприемат необходимите действия. (Вж: параграф А57)

Ресурси за ангажимента

25. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че достатъчни и подходящи ресурси за изпълнението на ангажимента са своевременно насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, вземайки под внимание естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, политиките или процедурите на фирмата, както и промените, които биха могли да възникнат по време на ангажимента. (Вж: параграфи А59–А70, А73–А74, А79)

26. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че членовете на екипа по ангажимента, както и външните експерти на одитора и вътрешните одитори, които оказват пряко съдействие и които не са част от екипа по ангажимента, взети като цяло разполагат с подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, да изпълнят ангажимента за одит. (Вж: параграфи А62, А71–А74)

27. Ако в резултат на спазване на изискванията в параграфи 25 и 26, съдружникът, отговорен за ангажимента, определи, че насочените или предоставени на разположение ресурси са недостатъчни или неподходящи при обстоятелствата на ангажимента за одит, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да предприеме целесъобразни действия, включително комуникиране с подходящите лица относно необходимостта от насочване или

предоставяне на разположение на допълнителни или алтернативни ресурси за ангажимента. (Вж: параграфи А75–А78)

28. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за целесъобразното използване на насочените или предоставени на разположение на екипа по ангажимента ресурси, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. (Вж: параграфи А63–А69)

Изпълнение на ангажимента

Ръководство, надзор и преглед

29. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и за прегледа на извършената от тях работа. (Вж: параграф А80)

30. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа са: (Вж: параграфи А81–А89, А94–А97)

    (а) планирани[7] и изпълнени в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

    (б) съответстващи на естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит и ресурсите, насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента от фирмата.

31. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да извърши преглед на одиторската документация в подходящи моменти по време на ангажимента за одит, включително одиторската документация, отнасяща се до: (Вж: параграфи А90–А93)

    (а) съществените въпроси;[8]

    (б) съществените преценки, включително тези, отнасящи се до трудни или спорни въпроси, идентифицирани по време на ангажимента за одит, и заключенията, до които е достигнато; и

    (в) други въпроси, които съгласно професионалната преценка на съдружника, отговорен за ангажимента, имат отношение към отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента.

32. На или преди датата на одиторския доклад съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, посредством преглед на одиторската документация и обсъждане с екипа по ангажимента, че са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да подкрепят заключенията, до които е достигнато, и за да бъде издаден одиторският доклад. (Вж: параграфи А90–А94)

33. Преди датиране на одиторския доклад съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да извърши преглед на финансовия отчет и на одиторския доклад, включително, ако е приложимо, описанието на ключовите одиторски въпроси[9] и свързаната с тях одиторска документация, за да определи, че докладът, който ще бъде издаден ще бъде подходящ за конкретните обстоятелства.[10]

---

[7] МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*, параграф 11

[8] МОС 230, *Одиторска документация*, параграф 8(в)

[9] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

[10] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети* или МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

34. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да извърши преглед, преди тяхното издаване, на формалните писмени комуникации до ръководството, лицата, натоварени с общо управление или регулаторни органи. (Вж: параграф А98)

Консултации

35. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва: (Вж: параграфи А99–А102)

    (а) да поеме отговорност за това екипът по ангажимента да проведе консултации по:

        (i) трудни или спорни въпроси и въпроси, по които политиките или процедурите на фирмата изискват консултации; и

        (ii) други въпроси, които съгласно професионалната преценка на съдружника, отговорен за ангажимента, изискват консултиране;

    (б) да определи, че членовете на екипа по ангажимента са осъществили подходящи консултации по време на ангажимента за одит, както в рамките на екипа по ангажимента, така и между екипа по ангажимента и други лица на подходящо ниво в рамките на фирмата или извън нея;

    (в) да определи, че естеството и обхватът на такива консултации и заключенията, произтичащи от тях са съгласувани със страните, с които са се провели консултациите; и

    (г) да определи, че съгласуваните заключителни решения са били приложени.

Преглед за качеството на ангажимента

36. При ангажименти за одит, за които се изисква преглед за качеството на ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва: (Вж: параграф А103)

    (а) да определи, че е назначено лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента;

    (б) да сътрудничи с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и да информира останалите членове на екипа по ангажимента за тяхната отговорност да сътрудничат с това лице;

    (в) да обсъди съществените въпроси и съществените преценки, възникващи по време на ангажимента за одит, включително тези, идентифицирани по време на прегледа за качеството на ангажимента, с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента; и

    (г) да не датира одиторския доклад преди приключването на прегледа за качеството на ангажимента. (Вж: параграфи А104–А106)

Различия в мнението

37. Ако различия в мнението възникнат в рамките на екипа по ангажимента или между екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, или лицата, извършващи дейности в системата на фирмата за управление на качеството, включително тези, които предоставят консултации, екипът по ангажимента следва да съблюдава политиките или процедурите на фирмата за разглеждане и разрешаване на такива различия в мнението. (Вж: параграфи А107–А108)

38. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва:

    (а) да поеме отговорност за това различията в мнението да бъдат адресирани и разрешени в съответствие с политиките или процедурите на фирмата;

    (б) да определи, че заключителните решения, до които е достигнато са документирани и приложени; и

    (в) да не датира одиторския доклад преди различията в мнението да бъдат разрешени.

Текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците

39. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за: (Вж: параграфи А109–А112)

    (а) получаване на разбиране за информацията от процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, комуникирана от фирмата, включително, когато е приложимо, информацията от процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците на мрежата от фирми и на всички фирми, част от мрежата;

    (б) определяне уместността и ефекта върху ангажимента за одит на информацията, посочена в параграф 39(а) и предприемане на подходящи действия; и

    (в) запазване на повишено внимание по време на целия ангажимент за одит за информация, която би могла да има отношение към процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците и комуникирането на такава информация до лицата, носещи отговорност за този процес.

Поемане на цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество

40. Преди да постави дата на одиторския доклад, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че е поел цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимента за одит. Извършвайки това, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че: (Вж: параграфи А113–А116)

    (а) участието на съдружника, отговорен за ангажимента, е било достатъчно и подходящо по време на целия ангажимент за одит, така че съдружникът, отговорен за ангажимента, да разполага с база да определи, че направените съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента; и

    (б) естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, промените в тях и отнасящите се до тях политики или процедури на фирмата са били взети под внимание при спазване изискванията на настоящия МОС.

Документация

41. При прилагане на МОС 230,[11] одиторът следва да включи в одиторската документация: (Вж: параграфи А117–А120)

    (а) идентифицираните въпроси, уместните обсъждания с персонала и заключенията, до които е достигнато, във връзка с:

[11] МОС 230, параграфи 8–11 и А6

(i) изпълнението на отговорностите, отнасящи се до приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта.

(ii) приемането и продължаването на взаимоотношението с клиента и ангажимента за одит.

(б) естеството и обхвата на консултациите, осъществени по време на ангажимента за одит, заключителните решения, произтичащи от тези консултации и как тези решения са били приложени.

(в) в случай че ангажиментът за одит е предмет на преглед за качеството на ангажимента, факта, че прегледът за качеството на ангажимента е бил приключен на или преди датата на одиторския доклад.

* * *

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (Вж: параграф 1)

A1. Настоящият МОС е приложим по отношение на всички одити на финансови отчети, включително одити на финансови отчети на групи. МОС 600[12] разглежда конкретни съображения, които са приложими по отношение на одита на финансови отчети на група и случаите, когато участват одитори на компоненти. МОС 600, адаптиран при необходимост според конкретните обстоятелства, може да е от полза също така при одита на финансови отчети, когато екипът по ангажимента включва лица от друга фирма. Така например, МОС 600 може да е полезен при ангажиране на такова лице да присъства на инвентаризация, да инспектира имот, машини или съоръжения или да изпълни одиторски процедури в споделен център за услуги в отдалечено място.

Системата на фирмата за управление на качеството и ролята на екипите по ангажименти (Вж: параграфи 2–9)

A2. МСУК 1 разглежда отговорностите на фирмата за разработване, внедряване и функциониране на системата на фирмата за управление на качеството.

A3. Фирмите или националните изисквания може да използват различна терминология или рамки, за да опишат компонентите на системата за управление на качеството. Националните изисквания, които разглеждат отговорностите на фирмата за разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството, са поне толкова високи, колкото МСУК 1, когато адресират изискванията на МСУК 1 и налагат задължения на фирмата да постигне целта на МСУК 1.

Отговорностите на екипа по ангажимента, отнасящи се до системата на фирмата за управление на качеството (Вж: параграф 4)

A4. Управлението на качеството на ниво ангажимент се подкрепя от системата на фирмата за управление на качеството и се влияе от специфичното естество и обстоятелствата на ангажимента за одит. В съответствие с МСУК 1, фирмата носи отговорност за комуникирането на информация, която да даде възможност на екипа по ангажимента да разбере и изпълни своите отговорности, отнасящи се до изпълнението на ангажиментите. Например, такива комуникации може да обхващат политиките или процедурите за провеждане

[12] МОС 600, *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

на консултации с определени лица в определени ситуации, при които са налице сложни технически или етични въпроси, или за ангажиране при специфични ангажименти на определени от фирмата експерти, които да изпълнят одиторски процедури, свързани с конкретни въпроси (например, фирмата може да посочи, че определени от фирмата кредитни експерти трябва да бъдат ангажирани при одита на провизиите за очакваните кредитни загуби при одит на финансови институции).

A5. Отговорите на ниво фирма може да включват политики или процедури, установени от мрежата от фирми или от други фирми, структури или организация в рамките на същата мрежа (изискванията на мрежата от фирми и услугите, предоставяни от мрежата от фирми, са описани допълнително в МСУК 1 в рамките на раздела "Изисквания на мрежата от фирми или услуги, предоставяни от мрежата от фирми").[13] Изискванията на настоящия МОС се базират на предпоставката, че фирмата носи отговорност за предприемане на необходимите действия, които да дадат възможност на екипите по ангажименти да приложат или използват изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, при ангажимента за одит (например, изискване за използване на одиторска методология, разработена за употреба от фирма, част от мрежата от фирми). Съгласно МСУК 1, фирмата носи отговорност за определяне как изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, имат отношение към системата на фирмата за управление на качеството и са взети под внимание в тази система.[14]

A6. Някои отговори на ниво фирма по отношение на рисковете за качеството не се изпълняват на ниво ангажимент, но въпреки това са уместни при спазване изискванията на настоящия МОС. Така например, отговорите на ниво фирма, на които екипът по ангажимента би могъл да е в състояние да разчита при спазване изискванията на настоящия МОС, включват:

- процесите по наемане на персонал и професионално обучение;
- ИТ приложенията, които подкрепят текущото наблюдение от страна на фирмата на независимостта;
- разработването на ИТ приложения, които подкрепят приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит; и
- разработването на одиторски методологии и свързаните с тях инструменти и насоки за прилагане.

A7. Поради специфичното естество и обстоятелства на всеки ангажимент за одит и промените, които биха могли да настъпят по време на ангажимента, фирмата не може да идентифицира всички рискове за качеството, които биха могли да възникнат на ниво ангажимент, или да изложи всички уместни и подходящи отговори. Съответно, екипът по ангажимента използва професионална преценка при определяне дали да разработи и приложи отговори, надхвърлящи тези, изложени в политиките или процедурите на фирмата, на ниво ангажимент, за да изпълни целта на настоящия МОС.[15]

A8. Определянето от екипа по ангажимента дали са необходими отговори на ниво ангажимент (и ако това е така – какви да са тези отговори) се влияе от изискванията на настоящия МОС, разбирането на екипа по ангажимента за естеството и обстоятелствата на ангажимента и от евентуални промени по време на ангажимента за одит. Така например, по време на ангажимента

---

[13] МСУК 1, параграф 49(б)

[14] МСУК 1, параграф 49(а)

[15] МОС 200 изисква одиторът да използва професионална преценка при планиране и изпълнение на одит на финансови отчети.

биха могли да възникнат непредвидени обстоятелства, които да накарат съдружника, отговорен за ангажимента, да поиска участието на персонал с подходящ опит в допълнение към първоначално определените или предоставени на разположение по ангажимента лица.

A9. Относителният баланс на усилията на екипа по ангажимента да спази изискванията на настоящия МОС (т.е., между прилагането на отговорите на фирмата и разработването и прилагането на специфични за ангажимента отговори, надхвърлящи тези, изложени в политиките или процедурите на фирмата) може да е различен. Така например, фирмата може да разработи одиторска програма, която да бъде използвана при обстоятелства, приложими по отношение на ангажимента за одит (например, специфична за конкретен отрасъл одиторска програма). Освен определяне на времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които да бъдат изпълнени, може да има малка необходимост или да няма никаква необходимост от допълнителни одиторски процедури, които да бъдат добавени към одиторската програма на ниво ангажимент. И обратно, действията на екипа по ангажимента при спазване на изискванията за изпълнение на ангажимента в настоящия МОС може да са фокусирани в по-голяма степен върху разработване и прилагане на отговори на ниво ангажимент, които да се справят със специфичното естество и обстоятелства на ангажимента (например, планиране и изпълнение на процедури за адресиране на рисковете от съществени неправилни отчитания, които не са предвидени в одиторските програми на фирмата).

A10. Обикновено екипът по ангажимента може да разчита на политиките или процедурите на фирмата при спазване на изискванията на настоящия МОС, освен ако:

- разбирането или практическият опит на екипа по ангажимента не сочи, че политиките или процедурите на фирмата няма да адресират ефективно естеството и обстоятелствата на ангажимента; или
- информация, предоставена от фирмата или от други страни, относно ефективността на такива политики или процедури, не подсказва друго (например, информация, осигурена от дейностите по текущо наблюдение на фирмата, външни инспекции или други уместни източници, сочи, че политиките или процедурите на фирмата не функционират ефективно).

A11. Ако на съдружника, отговорен за ангажимента, стане известно (включително когато е информиран от други членове на екипа по ангажимента), че отговорите на фирмата на рисковете за качеството са неефективни в контекста на конкретния ангажимент или съдружникът, отговорен за ангажимента, не е в състояние да разчита на политиките или процедурите на фирмата, съдружникът, отговорен за ангажимента, бързо комуникира такава информация до фирмата в съответствие с параграф 39(в), доколкото тази информация има отношение към процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците. Така например, ако член на екипа по ангажимента идентифицира, че програма за одиторски софтуер има недостатък от гледна точка на сигурността, своевременното комуникиране на такава информация до подходящия персонал дава възможност на фирмата да предприеме стъпки за актуализация и преиздаване на одиторската програма. Вижте също параграф A70 във връзка с достатъчните и подходящи ресурси.

Информация, имаща отношение към управлението на качеството на ниво ангажимент (Вж: параграф 6)

A12. Спазването на изискванията на други МОС може да осигури информация, която да има отношение към управлението на качеството на ниво ангажимент. Така например, разбирането за предприятието и средата, в която то функционира, изисквано да бъде получено съгласно

МОС 315 (преработен 2019 г.),[16] предоставя информация, която може да има отношение към спазването на изискванията на настоящия МОС. Такава информация може да е уместна за определянето на:

- естеството на ресурсите, които да бъдат насочени към конкретни области на одита, като например, използването на членове на екипа с подходящ опит в областите с висок риск или ангажирането на експерти за справянето със сложни въпроси;
- обема на ресурсите, които да бъдат насочени към конкретни области на одита, като например, броя на членовете на екипа, на които е възложено да присъстват на инвентаризацията в различни местоположения;
- естеството, времето на изпълнение и обхвата на прегледа на работата, извършена от членовете на екипа, на базата на оценените рискове от съществено неправилно отчитане; или
- разпределянето на предвидените в бюджета одиторски часове, включително отделяне на повече време и времето на по-опитни членове на екипа по ангажимента за тези области, в които има повече рискове от съществено неправилно отчитане или идентифицираните рискове са оценени като по-високи.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) (Вж: параграфи 2, 8)

A13. При по-малка фирма, политиките или процедурите на фирмата може да определят съдружник, отговорен за ангажимента, който от името на фирмата да разработи много от отговорите на фирмата на рисковете за качеството, тъй като това може да е по-ефективен подход за разработване и прилагане на отговори като част от системата на фирмата за управление на качеството. Наред с това, политиките или процедурите на по-малката фирма може да са по-малко формални. Така например, в много малка фирма с относително малък брой ангажименти за одит, фирмата може да определи, че няма необходимост от установяване на общофирмена система за текущо наблюдение на независимостта, като вместо това независимостта се наблюдава текущо на ниво ангажимент от съдружника, отговорен за ангажимента.

A14. Изискванията, отнасящи се до ръководството, надзора и прегледа на работата на други членове на екипа по ангажимента, са приложими само ако има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента.

Дефиниции

Екип по ангажимента (Вж: параграф 12(г))

A15. Екипът по ангажимента може да е организиран по различни начини. Така например, членовете на екипа по ангажимента може да се намират на едно място или да бъдат в различни географски местоположения и да бъдат организирани в групи според дейността, която извършват. Независимо от начина, по който е организиран екипът по ангажимента, всяко лице, което изпълнява одиторски процедури[17] по даден ангажимент, е член на екипа по ангажимента.

---

[16] МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*

[17] МОС 500, *Одиторски доказателства*, параграф A10

A16. Дефиницията на екип по ангажимента се фокусира върху лицата, които изпълняват одиторски процедури по ангажимента за одит. Одиторски доказателства, които са необходими, за да подкрепят одиторското мнение и одиторския доклад, се получават основно в резултат на одиторски процедури, изпълнявани в хода на одита.[18] Одиторските процедури обхващат процедури за оценка на риска[19] и допълнителни одиторски процедури.[20] Както е пояснено в МОС 500, одиторските процедури включват фактическа проверка, наблюдение, потвърждение, повторно изчисляване, повторно изпълнение, аналитични процедури и проучващи запитвания, често изпълнявани в някаква комбинация.[21] Други МОС също може да съдържат специфични процедури за получаване на одиторски доказателства, например МОС 520.[22]

A17. Екипите по ангажименти включват членове на персонала, като може да включват и други лица, изпълняващи одиторски процедури, които са от:

(а) фирма, част от мрежата от фирми; или

(б) фирма, която не е част от мрежата от фирми, или друг доставчик на услуги.[23]

Така например, лице от друга фирма може да изпълнява одиторски процедури върху финансовата информация на компонент при ангажимент за одит на група, да присъства на инвентаризацията или да инспектира дълготрайни материални активи в отдалечено местоположение.

A18. Екипите по ангажименти може да включват също така лица от центрове за предоставяне на услуги, които изпълняват одиторски процедури. Така например, може да бъде определено, че конкретни задачи, които са повтарящи се или специализирани по своето естество, ще бъдат изпълнявани от група от персонала, притежаваща подходящите умения, и следователно екипът по ангажимента ще включва тези лица. Центрове за предоставяне на услуги може да бъдат създадени от фирмата, от мрежата от фирми или от други фирми, структури или организации в рамките на същата мрежа. Така например, централизирано функционално звено може да бъде използвано за улесняване на процедурите по потвърждения от външни източници.

A19. Екипите по ангажименти може да включват лица с експертни знания и умения в специализирана област на счетоводното отчитане или одита, които да изпълняват одиторски процедури при ангажимента за одит, например, лица с експертни знания и умения в счетоводното отчитане на данъци върху дохода или в анализирането на сложна информация, изготвена чрез автоматизирани инструменти и техники за целите на идентифицирането на необичайни или неочаквани взаимовръзки или взаимоотношения. Дадено лице не е член на екипа по ангажимента, ако участието на това лице в ангажимента е ограничено до консултации. Консултациите са разгледани в параграфи 35 и A99–A102.

A20. Ако ангажиментът за одит е предмет на преглед за качеството на ангажимента, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и други лица, извършващи прегледа за качеството на ангажимента, не са членове на екипа по ангажимента. Такива лица може да са обект на специални изисквания за независимост.

---

[18] МОС 200, параграф A30

[19] МОС 315 (преработен 2019 г.) предоставя изисквания, отнасящи се до процедурите по оценка ни риска.

[20] МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, предоставя изисквания, отнасящи се до допълнителните одиторски процедури, включително тестове на контролите и процедури по същество.

[21] МОС 500, параграфи A14–A25

[22] МОС 520, *Аналитични процедури*

[23] МСУК 1, параграф 16(x)

A21. Вътрешен одитор, предоставящ пряко съдействие, и външен експерт на одитора, чиято работа се използва в ангажимента, не са членове на екипа по ангажимента.[24] МОС 610 (преработен) 2013 г. и МОС 620 предоставят изисквания и насоки за одитора, съответно когато използва работата на вътрешните одитори в качеството им на лица, предоставящи пряко съдействие, или когато използва работата на външен експерт. Спазването на тези МОС изисква одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно работата, извършена от вътрешен одитор, предоставящ пряко съдействие, и да изпълни одиторски процедури върху работата, извършена от експерт на одитора.

Отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента (Вж: параграфи 9, 12(г))

A22. Когато настоящият МОС изрично предвижда дадено изискване или отговорност да бъдат изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да трябва да получи информация от фирмата или от други членове на екипа по ангажимента, за да изпълни изискването (например, информация, за да вземе необходимото решение или да направи необходимата преценка). Така например, от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да определи, че членовете на екипа по ангажимента, взети заедно, разполагат с подходящата компетентност и способности, за да изпълнят ангажимента за одит. За да направи преценка относно това дали компетентността и способностите на екипа по ангажимента са подходящи, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да трябва да използва информация, компилирана от екипа по ангажимента или от системата на фирмата за управление на качеството.

Прилагане на политиките или процедурите на фирмата от членовете на екипа по ангажимента (Вж: параграфи 9, 12(г),17)

A23. В контекста на системата на фирмата за управление на качеството, членовете на екипите по ангажименти на фирмата носят отговорност за прилагане на политиките или процедурите на фирмата, които са приложими по отношение на ангажимента за одит. Доколкото членовете на екипа по ангажимента от друга фирма не са нито съдружници, нито служители във фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента, те може да не са обект на системата на фирмата за управление на качеството или на политиките или процедурите на фирмата. Нещо повече, политиките или процедурите на друга фирма може да не са сходни с тези на фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента. Така например, политиките или процедурите по отношение на ръководството, надзора и прегледа може да са различни, особено когато другата фирма е в юрисдикция с различна правна система, език или култура в сравнение с фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента. Съответно, ако екипът по ангажимента включва лица, които са от друга фирма, различни действия може да е необходимо да бъдат предприети от фирмата или от съдружника, отговорен за ангажимента, за прилагане на политиките или процедурите на фирмата по отношение на работата на тези лица.

A24. По-специално, политиките или процедурите на фирмата може да изискват фирмата или съдружникът, отговорен за ангажимента, да предприемат различни действия, в сравнение с тези, приложими по отношение на персонала, при получаването на разбиране за това дали лицето от другата фирма:

- разполага с подходящата компетентност и способности да изпълни ангажимента за одит. Така например, това лице няма да е предмет на процесите на фирмата по наемане и обучение на персонала и следователно политиките или процедурите на

[24] Виж МОС 620, параграфи 12–13 и МОС 610 (преработен 2013 г.), параграфи 21–25.

фирмата може да посочват, че това определяне би могло да бъде направено посредством други действия, като например, получаване на информация от другата фирма или от лицензиращ или регистрационен орган. Параграфи 19 и А38 от МОС 600 съдържат насоки относно получаването на разбиране за компетентността и способностите на одиторите на компоненти.

- разбира етичните изисквания, които са приложими по отношение на ангажимента за одит на група. Така например, това лице няма да е подложено на обучението на фирмата във връзка с политиките или процедурите на фирмата по отношение на приложимите етични изисквания. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват, че това разбиране се получава посредством други действия, като например, предоставяне на информация, наръчници или ръководства, съдържащи разпоредбите на приложимите етични изисквания, приложими по отношение на това лице във връзка с ангажимента за одит.
- ще потвърди независимостта си. Така например, лица, които не са част от персонала, може да не са в състояние да попълнят декларациите за независимост директно в системите на фирмата относно независимостта. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват, че такива лица могат да предоставят доказателства за тяхната независимост във връзка с ангажимента за одит по други начини, като например, писмено потвърждение.

А25. Когато политиките или процедурите на фирмата изискват конкретни дейности да бъдат осъществени при определени обстоятелства (например, консултация по конкретен въпрос), може да е необходимо съответните политики или процедури на фирмата да бъдат комуникирани до лицата, които не са част от персонала. След това тези лица ще бъдат в състояние да привлекат вниманието на съдружника, отговорен за ангажимента, в случай че възникне съответното обстоятелство и това дава възможност на съдружника, отговорен за ангажимента, да спази изискванията на политиките или процедурите на фирмата. Така например, при ангажимент за одит на група, ако одитор на компонент изпълнява одиторски процедури върху финансовата информация на компонента и идентифицира труден или спорен въпрос, който има отношение към финансовия отчет на групата и е предмет на консултации[25] съгласно политиките или процедурите на одитора на групата, одиторът на компонента ще е в състояние да привлече вниманието на екипа по ангажимента за групата, към този въпрос.

Фирма (Вж: параграф 12(д))

А26. Дефиницията на „фирма“ в приложимите етични изисквания може да се различава от дефиницията, изложена в настоящия МОС.

„Мрежа“ и „фирма, част от мрежа от фирми“ (Вж: параграф 12(е)–12(ж))

А27. Дефинициите на „мрежа“ и „фирма, част от мрежа от фирми“ в приложимите етични изисквания може да се различават от дефинициите, изложени в настоящия МОС. Кодексът на СМСЕС също предоставя насоки във връзка с термините „мрежа“ и „фирма, част от мрежа от фирми“. Мрежите от фирми и останалите фирми, част от мрежата, може да са структурирани по различни начини и във всички случаи се явяват външни за фирмата. Разпоредбите в настоящия МОС във връзка с мрежите са приложими също спрямо структури и организации, които не съставляват част от фирмата, но съществуват в рамките на мрежата.

[25] Виж параграф 35.

Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одита (Вж: параграфи 13–15)

Поемане на цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество

A28. МСУК 1 изисква фирмата да установи цели във връзка с качеството, които да адресират общото управление и ръководството на фирмата и които подкрепят разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството. Отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента, за управляване на качеството и за постигане на качество се подкрепя от фирмена култура, която демонстрира ангажираност с качеството. При адресиране на изискванията в параграфи 13 и 14 от настоящия МОС, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да комуникира директно с други членове на екипа по ангажимента и да подсили тази комуникация чрез личното си поведение и действия (например, чрез даване на личен пример). Културата, която демонстрира ангажираност с качеството, допълнително се оформя и подсилва от членовете на екипа по ангажимента, доколкото те демонстрират очакваното от тях поведение при изпълнение на ангажимента.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A29. Естеството и обхватът на действията на съдружника, отговорен за ангажимента, за да демонстрира ангажираността на фирмата с качеството може да зависят от широк кръг фактори, включително големината, структурата, географската разпокъсаност и сложността на фирмата и екипа по ангажимента, както и от естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. При по-малък екип по ангажимента с малък брой членове на екипа, въздействието в посока на желаната култура чрез директно взаимодействие и поведение може да е достатъчно, докато по отношение на по-голям екип по ангажимента, който е разпръснат в различни местоположения, може да са необходими по-формални комуникации.

Достатъчно и подходящо участие

A30. Достатъчното и подходящо участие по време на целия ангажимент за одит може да бъде демонстрирано от съдружника, отговорен за ангажимента, по различни начини, включително:

- поемане на отговорност за естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на извършената от тях работа при спазване на изискванията на настоящия МОС; и
- внасяне на промени в естеството, времето на изпълнение и обхвата на такова ръководство, надзор и преглед в контекста на естеството и обстоятелствата на ангажимента.

Комуникации

A31. Комуникацията е средството, посредством което екипът по ангажимента споделя уместна информация в своевременен порядък, за да спази изискванията на настоящия МОС, допринасяйки по този начин за постигането на качество при ангажимента за одит. Комуникациите може да са между членовете на екипа по ангажимента или с/със:

(а) фирмата, (например, лицата, извършващи дейности в рамките на системата на фирмата за управление на качеството, включително тези, на които е възложена

крайната или оперативна отговорност за системата на фирмата за управление на качеството);

(б) други лица, участващи в одита (например, вътрешни одитори, които предоставят пряко съдействие[26] или външен експерт на одитора[27]); и

(в) страни, които са външни за фирмата (например, ръководството, лицата, натоварени с общо управление или регулаторни органи).

A32. Естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит може да окажат влияние върху решенията на съдружника, отговорен за ангажимента, относно подходящите средства за ефективна комуникация с членовете на екипа по ангажимента. Така например, за да подкрепи подходящото ръководство, надзор и преглед, фирмата може да използва ИТ приложения, за да улесни комуникациите между членовете на екипа по ангажимента, когато извършват работа в различни географски местоположения.

Професионален скептицизъм (Вж: параграф 7)

A33. Съдружникът, отговорен за ангажимента, носи отговорност за акцентиране върху значението на това всеки член на екипа по ангажимента да упражнява професионален скептицизъм по време на целия ангажимент за одит. Условията, вътрешноприсъщи на някои ангажимента за одит, могат да породят натиск върху екипа по ангажимента, който е възможно да попречи на подходящото упражняване на професионален скептицизъм при разработването и изпълнението на одиторските процедури и оценяване на одиторските доказателства. Съответно, при разработване на общата одиторска стратегия в съответствие с МОС 300, може да е необходимо екипът по ангажимента да прецени дали такива условия съществуват при ангажимента за одит и ако това е така – какви действия фирмата или екипът по ангажимента трябва да предприеме, за да смекчи такива пречки.

A34. Пречките пред упражняването на професионален скептицизъм на ниво ангажимент може да включват, без да се ограничават до:

- бюджетни ограничения, които биха могли да възпрепятстват използването на достатъчно опитни или технически квалифицирани ресурси, включително експерти, необходими по отношение одита на предприятия, при който за ефективното разбиране, оценяване и предприемането на отговори на рисковете и информираното поставяне под въпрос на действията на ръководството са необходими технически експертни знания или специализирани умения.
- кратки срокове, които биха могли да окажат негативно влияние върху поведението както на лицата, които извършват работата, така и на лицата, които осъществяват ръководство, надзор и преглед. Например, външният натиск от гледна точка на сроковете може да създаде ограничения за ефективното анализиране на сложна информация.
- липса на сътрудничество или неправомерен натиск, наложен от ръководството, които биха могли да окажат негативно влияние върху способността на екипа по ангажимента да разрешава сложни или спорни проблемни въпроси.
- недостатъчно разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, неговата система за вътрешен контрол и приложимата рамка за финансово отчитане, което би могло да ограничи способността на екипа по ангажимента да извършва

[26] Виж МОС 610 (преработен 2013 г.), параграф A41.

[27] Виж МОС 620, параграфи 11(в) и A30.

подходящи преценки и информирано да поставя под въпрос твърденията на ръководството.

- трудности при получаване на достъп до данни, обекти, определени служители, клиенти, доставчици или други лица, което би могло да накара екипа по ангажимента да прояви предубеденост при избора на източници на одиторски доказателства и да потърси одиторски доказателства от източници, които са по-лесно достъпни.
- прекомерно разчитане на автоматизирани инструменти и техники, което би могло да доведе до това екипът по ангажимента да не оценява критично одиторските доказателства.

A35. Неволна или умишлена предубеденост на одитора може да окаже влияние върху професионалните преценки на екипа по ангажимента, включително например, при разработване и изпълнение на одиторски процедури или при оценяване на одиторски доказателства. Примерите за неволна предубеденост на одитора, която би могла да попречи на упражняването на професионален скептицизъм и следователно на разумността на професионалните преценки, направени от екипа по ангажимента, при спазване изискванията на настоящия МОС, може да включват:

- Ефект на достъпността, което представлява тенденция да се отдава по-голяма тежест на събития или възприятия, които първо изникват в съзнанието или са лесно достъпни, отколкото на такива, които не са.
- Склонност към потвърждаване на собствената гледна точка, което представлява тенденция да се отдава по-голяма тежест на информация, която потвърждава съществуващо схващане, отколкото на информация, която влиза в противоречие или хвърля съмнение върху това схващане.
- „Стадно“ мислене , което представлява тенденция да се мисли или да се вземат решения като група, което не стимулира креативността и личната отговорност.
- Самонадеяност, което представлява тенденция да се надценява собствената способност да се правят точни оценки на риска или други преценки или да се вземат решения.
- Пристрастно, използване на предишна информация, което представлява тенденция първоначална частична информация да се използва като ориентир, спрямо който последващата информация се оценява по неадекватен начин.
- Фаворизиране на автоматизацията, което представлява тенденция да се фаворизират резултатите, генерирани от автоматизирани системи, дори когато човешката логика или противоречаща информация повдига въпроси относно това дали тези резултати са надеждни или съответстващи на целевото предназначение.

A36. Възможните действия, които екипът по ангажимента може да предприеме, за да смекчи пречките пред упражняването на професионален скептицизъм на ниво ангажимента, може да включват:

- Запазване на повишено внимание за промени в естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, които налагат допълнителни или различни ресурси за ангажимента и изискването на допълнителни или различни ресурси от лицата в рамките на фирмата, които носят отговорност за разпределяне или насочване на ресурси към ангажимента.

- Изрично привличане на вниманието на екипа по ангажимента към случаи или ситуации, в които уязвимостта спрямо неволна или умишлена предубеденост на одитора може да е по-голяма (например, области, в които се правят повече преценки) и акцентиране върху значението на това да се търси съвет от по-опитни членове на екипа по ангажимента при планиране и изпълнение на одиторските процедури.
- Промяна на състава на екипа по ангажимента, например, искане по ангажимента да бъдат определени по-опитни лица с по-големи умения или познания или със специфични експертни знания и умения.
- Включване на по-опитни членове на екипа по ангажимента за контакт с членове на ръководството, взаимодействието с които е по-трудно или изпълнено с предизвикателства.
- Включване на членове на екипа по ангажимента със специализирани умения и знания или на експерт на одитора, които да окажат съдействие на екипа по ангажимента в сложни или субективни области на одита.
- Модифициране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството, надзора и прегледа чрез включване на по-опитни членове на екипа по ангажимента, повече личен надзор на по-честа база или по-задълбочен преглед на определени работни книжа за:
    - сложни или субективни области на одита;
    - области, които пораждат рискове за постигане на качество на ангажимента за одит;
    - области с риск от измами; и
    - идентифицирано или подозирано неспазване на закони или нормативни разпоредби.
- Формиране на очаквания за това:
    - по-малко опитните членове на екипа по ангажимента своевременно и често да търсят съвет от по-опитните членове на екипа по ангажимента или от съдружника, отговорен за ангажимента; и
    - по-опитните членове на екипа по ангажимента да бъдат на разположение на по-малко опитните членове на екипа по ангажимента по време на целия ангажимент за одит и да реагират своевременно и позитивно на техните съображения и искания за съвет или съдействие.
- Комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, когато ръководството налага неправомерен натиск или екипът по ангажимента изпитва затруднения при получаване на достъп до данни, обекти, определени служители, клиенти, доставчици или други лица, от които биха могли да бъдат търсени одиторски доказателства.

Възлагане на процедури, задачи или действия на други членове на екипа по ангажимента (Вж: параграф 15)

A37. Достатъчното и подходящо участие по време на целия ангажимент за одит, когато процедури, задачи или действия се възлагат на други членове на екипа по ангажимента,

може да бъде демонстрирано от съдружника, отговорен за ангажимента, по различни начини, включително:

- информиране на лицата, на които са възложени процедури, задачи или действия, за естеството на техните отговорности и правомощия, обхвата на работата, която им се възлага и целите на тази работа и предоставяне на всякакви други необходими указания и уместна информация.
- ръководство и надзор над лицата, на които са възложени процедури, задачи или действия.
- преглед на работата на лицата, на които са възложени процедури, задачи или действия, за да се оценят заключенията, до които е достигнато, в допълнение към изискванията в параграфи 29–34.

Приложими етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта (Вж: параграфи 16–21)

Приложими етични изисквания (Вж: параграфи 1, 16–21)

A38. МОС 200[28] изисква одиторът да спазва приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, свързани с ангажиментите за одит на финансови отчети. Приложимите етични изисквания може да варират в зависимост от естеството и обстоятелствата на ангажимента. Така например, определени изисквания, отнасящи се до независимостта, може да са приложими само при изпълнението на одит на регистрирани за търгуване на борсата предприятия. МОС 600 съдържа насоки и изисквания в допълнение към тези в настоящия МОС относно комуникациите във връзка с приложимите етични изисквания с одиторите на компоненти.

A39. На базата на естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, определен закон, нормативна разпоредба или аспекти на приложимите етични изисквания, например, тези, отнасящи се до неспазването на закони и нормативни разпоредби, може да имат отношение към ангажимента, например закони и нормативни разпоредби, разглеждащи изпирането на пари, корупцията и подкупите.

A40. Информационната система на фирмата и предоставените от фирмата ресурси може да подпомогнат екипа по ангажимента при разбиране и изпълнение на приложимите етични изисквания, приложими според естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Така например, фирмата може:

- да комуникира изискванията за независимост до екипите по ангажименти.
- да осигури обучения за екипите по ангажименти по приложимите етични изисквания.
- да създаде наръчници и ръководства (т.е., интелектуални ресурси), съдържащи разпоредбите на приложимите етични изисквания, и насоки как те да бъдат прилагани според естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти.
- да възложи на определен персонал да управлява и наблюдава текущо спазването на приложимите етични изисквания (например, МСУК 1 изисква фирмата да получава поне веднъж годишно документирано потвърждение за спазване на изискванията за независимост от целия персонал, от който приложимите етични изисквания изискват да е независим) или да предоставя консултации по въпроси, свързани с приложимите етични изисквания.

[28] МОС 200, параграфи 14 и A16–A19

- да установи политики или процедури, изискващи членовете на екипите по ангажименти да комуникират уместна и надеждна информация до подходящи страни в рамките на фирмата или до съдружника, отговорен за ангажимента, като например, политики или процедури, изискващи екипите по ангажименти:
  - да комуникират информация относно ангажиментите за клиенти и обхвата на услугите, включително услугите, които не са за изразяване на сигурност, за да дадат възможност на фирмата да идентифицира заплахи за независимостта по време на периода на ангажимента и по време на периода, обхванат от предмета.
  - да комуникират обстоятелства и взаимоотношения, които биха могли да създадат заплаха за независимостта, така че фирмата да може да оцени дали такава заплаха е на приемливо ниво и ако не е – да адресира заплахата, като я елиминира или намали до приемливо ниво.
  - да комуникират бързо нарушения на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта.

A41. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание информацията, комуникациите и ресурсите, описани в параграф A40, при определяне дали може да разчита на политиките или процедурите на фирмата при спазване на приложимите етични изисквания.

A42. Откритите и ясни комуникации между членовете на екипа по ангажимента във връзка с приложимите етични изисквания може да помогнат и при:

- привличането на вниманието на членовете на екипа по ангажимента към приложимите етични изисквания, които може да са от особена значимост за ангажимента за одит; и
- непрекъснатото информиране на съдружника, отговорен за ангажимента, относно въпроси, имащи отношение към разбирането и изпълнението от екипа по ангажимента на приложимите етични изисквания и свързаните с тях политики или процедури на фирмата.

Идентифициране и оценяване на заплахи за спазване на приложимите етични изисквания
(Вж: параграфи 17–18)

A43. В съответствие с МСУК 1, отговорите на фирмата за адресиране на рисковете за качеството във връзка с приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, по отношение на членовете на екипа по ангажимента, включват политики или процедури за идентифициране, оценяване и адресиране на заплахите за спазване на приложимите етични изисквания.

A44. Приложимите етични изисквания може да съдържат разпоредби относно идентифицирането и оценяването на заплахите и начина за справяне с тях. Така например, Кодексът на СМСЕС пояснява, че заплаха, свързана с личен интерес за спазване на фундаменталния принцип за професионална компетентност и надлежно внимание, може да възникне, ако хонорарът, предложен за ангажимента за одит е толкова нисък, че може да е трудно ангажиментът да бъде изпълнен в съответствие с професионалните стандарти.[29]

[29] Кодекс на СМСЕС, параграф 330.3 П2

Нарушаване на приложимите етични изисквания (Вж: параграф 19)

A45. В съответствие с МСУК 1, от фирмата се изисква да установи политики или процедури за идентифициране, комуникиране, оценяване и докладване на нарушения на приложимите етични изисквания и предприемане на своевременен и подходящ отговор на причините и последствията от нарушенията.

Предприемане на подходящи действия (Вж: параграф 20)

A46. Подходящите действия може да включват, например:

- Съблюдаване на политиките или процедурите на фирмата по отношение на нарушения на приложимите етични изисквания, включително комуникиране до, или консултиране с, подходящите лица, така че да могат да бъдат предприети подходящи действия, включително когато е приложимо – дисциплинарни мерки.
- Комуникиране с лицата, натоварени с общо управление.
- Комуникиране с регулаторни органи или професионални организации. При някои обстоятелства комуникацията с регулаторните органи може да се изисква от закон или нормативна разпоредба.
- Търсене на правен съвет.
- Оттегляне от ангажимента за одит, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Преди поставяне на дата на одиторския доклад (Вж: параграф 21)

A47. МОС 700 (преработен) изисква одиторският доклад да включва изявление, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с приложимите етични изисквания, отнасящи се до одита, и е изпълнил другите етични отговорности на одитора в съответствие с тези изисквания.[30] Изпълнението на процедурите, изисквани отпараграфи 16–21 от настоящия МОС осигурява базата за тези изявления в одиторския доклад.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

A48. Законови мерки може да осигуряват предпазни мерки за независимостта на одиторите в публичния сектор. Одиторите или одиторските фирми в публичния сектор обаче, извършващи одити в публичния сектор от името на задължителния одитор, може в зависимост от условията на мандата си в конкретна юрисдикция, да трябва да адаптират подхода си, за да окажат съдействие за спазването на параграф 16. Когато мандатът на одитора в публичния сектор не разрешава оттегляне от ангажимента за одит, това може да включва оповестяване посредством публичен доклад на възникналите обстоятелства, които ако бяха в непубличния сектор биха довели до оттеглянето на одитора.

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит (Вж: параграфи 22–24)

A49. МСУК 1 изисква фирмата да установи цели във връзка с качеството, които да адресират приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти.

A50. Информация като посочената по-долу може да помогне на съдружника, отговорен за ангажимента, при определяне дали заключенията, до които е достигнато във връзка с

[30] МОС 700 (преработен), параграф 28(в)

приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит са подходящи:

- Почтеността и етичните ценности на основните собственици на предприятието, ключовото му ръководство и лицата, натоварени с общо управление;
- Дали за изпълнението на ангажимента са на разположение достатъчни и подходящи ресурси;
- Дали ръководството и лицата, натоварени с общо управление са потвърдили своите отговорности във връзка с ангажимента;
- Дали екипът по ангажимента разполага с компетентност и способности, включително достатъчно време, да изпълни ангажимента; и
- Дали съществените въпроси, възникнали по време на текущия или на предходен ангажимент, имат последствия за продължаването на ангажимента.

A51. Съгласно МСУК 1, по отношение на решенията във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти, от фирмата се изисква да направи преценки относно способността на фирмата да изпълни ангажимента в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да използва разгледаната от фирмата в тази връзка информация при определяне дали заключенията, до които е достигнато по отношение приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиенти и ангажиментите за одит са подходящи. В случай че съдружникът, отговорен за ангажимента, има опасения относно уместността на заключенията, до които е достигнато, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да обсъди основанието за тези заключения с лицата, участвали в процеса по приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиента или конкретния ангажимент.

A52. Ако съдружникът, отговорен за ангажимента, пряко участва в процеса на фирмата по продължаването на взаимоотношенията с клиента или конкретния ангажимент, на съдружника, отговорен за ангажимента, ще бъде известна информацията, получена или използвана от фирмата при достигане до съответните заключения. Такова пряко участие може да предостави също така и база за определянето от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, че политиките или процедурите на фирмата са били съблюдавани и че заключенията, до които е достигнато, са подходящи.

A53. Информацията, получена по време на процеса по приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти може да помогне на съдружника, отговорен за ангажимента, при спазване на изискванията на настоящия МОС и при вземане на информирани решения относно подходящия курс на действие. Такава информация може да включва:

- Информация относно големината, сложността и естеството на предприятието, включително дали става въпрос за одит на група, отрасъла, в който предприятието осъществява дейност, и приложимата рамка за финансово отчитане;
- Сроковете за отчитане на предприятието, като например междинни и окончателни етапи;
- По отношение на одити на групи, естеството на взаимоотношението на контрол между предприятието майка и неговите компоненти; и

- Дали след предходния ангажимент за одит е имало промени в предприятието или в отрасъла, в който предприятието осъществява дейност, които биха могли да окажат влияние върху естеството на необходимите ресурси, както и върху начина, по който работата на екипа по ангажимента ще бъде обект на ръководство, надзор и преглед.

A54. Информацията, получена по време на приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти, може да е уместна също така и при спазване на изискванията на други МОС, както и на настоящия МОС, например, във връзка с:

- установяване на разбиране за условията на ангажимента за одит, както се изисква от МОС 210;[31]
- идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на грешка или измама, в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 240;[32]
- разбиране на групата, нейните компоненти и средата, в която те функционират, в случай на одит на финансови отчети на група в съответствие с МОС 600, както и ръководство, надзор и преглед на работата на одитори на компоненти;
- определяне дали и как да бъде ангажиран експерт на одитора в съответствие с МОС 620; и
- структурата на управление на предприятието в съответствие с МОС 260 (преработен)[33] и МОС 265.[34]

A55. Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания може да изискват последващият одитор да изиска, преди да приеме ангажимента за одит, предходният одитор да предостави известната му информация относно факти или обстоятелства, които според преценката на предходния одитор, последващият одитор трябва да знае, преди да реши да приеме ангажимента. При някои обстоятелства от предходния одитор може да се изисква, при поискване от предложения последващ одитор, да предостави информация относно идентифицирано или подозирано неспазване на закони или нормативни разпоредби на предложения последващ одитор. Така например, ако предходният одитор се е оттеглил от ангажимента в резултат на идентифицирано или подозирано неспазване на закони или нормативни разпоредби, Кодексът на СМСЕС изисква предходният одитор, при поискване от предложения последващ одитор, да предостави всички уместни факти и друга информация, засягаща такова неспазване, която според мнението на предходния одитор, предложеният последващ одитор трябва да знае преди да приеме назначаването като одитор.

A56. При обстоятелства, когато фирмата е задължена от закон или нормативна разпоредба да приеме или продължи ангажимент за одит, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание информацията, получена от фирмата, относно естеството и обстоятелствата на ангажимента.

A57. При вземане на решения относно необходимите действия, съдружникът, отговорен за ангажимента, и фирмата може да достигнат до заключение, че е подходящо да се продължи с ангажимента за одит и ако това е така – да определят какви допълнителни стъпки са

---

[31] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграф 9

[32] МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*

[33] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*

[34] МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*

необходими на ниво ангажимент (например, определяне на по-голям брой служители или служители със специфични експертни знания и умения). Ако съдружникът, отговорен за ангажимента, има допълнителни опасения или не е удовлетворен, че въпросът е бил разрешен по подходящ начин, може да са приложими политиките или процедурите на фирмата за разрешаване на различия в мнението.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор (Вж: параграфи 22–24)

A58. В публичния сектор одиторите е възможно да бъдат назначавани в съответствие със законови процедури и може да не е необходимо одиторът в публичния сектор да установява всички политики или процедури във връзка с приемането или продължаването на ангажиментите за одит. Независимо от това, изискванията и съображенията по отношение приемането или продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти, изложени в параграфи 22–24 и A49–A57, може да са полезни за одиторите в публичния сектор при оценяване на риска и изпълнение на техните отговорности за докладване.

Ресурси за ангажимента (Вж: параграфи 25–28)

A59. Съгласно МСУК 1, ресурсите, насочени или предоставени на разположение от фирмата, за да подкрепят изпълнението на ангажиментите за одит включват:

- човешки ресурси;
- технологични ресурси; и
- интелектуални ресурси.

A60. Ресурсите при ангажимент за одит основно се насочват или предоставят на разположение от фирмата, макар че може да съществуват обстоятелства, при които екипът по ангажимента директно получава ресурси за ангажимента за одит. Така например, случаят може да е такъв, когато от одитора на компонент се изисква съгласно закон, нормативна разпоредба или поради друга причина да изрази одиторско мнение относно финансовия отчет на компонента, а одиторът на компонента е назначен също така от ръководството на компонента да изпълни одиторски процедури от името на екипа по ангажимента за групата.[35] При такива обстоятелства, политиките или процедурите на фирмата може да изискват съдружникът, отговорен за ангажимента, да предприеме различни действия, като например, изискването на информация от одитора на компонента, за да определи дали достатъчни и подходящи ресурси са насочени или предоставени на разположение.

A61. Уместно съображение за съдружника, отговорен за ангажимента, при спазване на изискванията в параграфи 25 и 26, може да е дали ресурсите, насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, позволяват изпълнението на приложимите етични изисквания, включително етичните принципи, като професионална компетентност и надлежно внимание.

Човешки ресурси

A62. Човешките ресурси включват членовете на екипа по ангажимента (вижте също параграфи A5, A15–A21) и, когато е приложимо, външния експерт на одитора и лицата от звеното за вътрешен одит на предприятието, които оказват пряко съдействие при одита.

[35] МОС 600, параграф 3

Технологични ресурси

A63. Използването на технологични ресурси при ангажимента за одит може да помогне на одитора при получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Технологичните инструменти биха могли да позволят на одитора да управлява одита по-ефикасно и по-ефективно. Технологичните инструменти биха могли да позволят също така на одитора по-лесно да оценява големи обеми данни, за да предостави например, по-задълбочени анализи, да идентифицира необичайни тенденции или по-ефективно да подложи на критична оценка твърденията на ръководството, което повишава способността на одитора да упражнява професионален скептицизъм. Технологичните инструменти биха могли да бъдат използвани и за провеждане на заседания и за предоставяне на комуникационни инструменти на екипа по ангажимента. Неподходящото използване на такива технологични ресурси обаче, може да повиши риска от прекомерно разчитане на информацията, изготвена за целите на вземане на решения, или да създаде заплахи за спазване на приложимите етични изисквания, например, изискванията, отнасящи се до конфиденциалността.

A64. Политиките или процедурите на фирмата може да включват задължителни съображения или отговорности за екипа по ангажимента при използването на одобрени от фирмата технологични инструменти за изпълнение на одиторски процедури и може да изискват участието на лица със специализирани умения или експертни знания при оценяване или анализиране на резултатите.

A65. Когато съдружникът, отговорен за ангажимента, изисква лица от друга фирма да използват конкретни автоматизирани инструменти или техники при изпълнение на одиторски процедури, комуникациите с тези лица може да посочват, че използването на такива автоматизирани инструменти или техники трябва да е в съответствие с указанията на екипа по ангажимента.

A66. Политиките или процедурите на фирмата може изрично да забраняват използването на определени ИТ приложения или функции на ИТ приложения (например, софтуер, който все още не е изрично одобрен за ползване от фирмата). И обратно, политиките или процедурите на фирмата може да изискват екипът по ангажимента да предприеме определени действия, преди да използва ИТ приложение, което не е одобрено от фирмата, за да определи, че то е подходящо за ползване, например, като изискват:

- екипът по ангажимента да разполага с подходяща компетентност и способности да използва ИТ приложението.
- тестване функционирането и сигурността на ИТ приложението.
- включване в одиторското досие на специфична документация.

A67. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да упражни професионална преценка, когато разглежда въпроса дали използването на дадено ИТ приложение по ангажимента за одит е подходящо в контекста на ангажимента и ако това е така – как трябва да бъде използвано това ИТ приложение. Факторите, които биха могли да бъдат взети под внимание при определяне дали конкретно ИТ приложение, което не е било изрично одобрено за ползване от фирмата, е подходящо за използване в ангажимента за одит, включват дали:

- използването и сигурността на ИТ приложението съответстват на политиките или процедурите на фирмата.
- ИТ приложението функционира така, както е замислено.

- персоналът разполага с компетентността и способностите, необходими, за да се използва ИТ приложението.

Интелектуални ресурси

A68. Интелектуалните ресурси включват, например, одиторски методологии, инструменти за прилагане, одиторски ръководства, еталонни програми, модели, въпросници или формуляри.

A69. Използването на интелектуални ресурси при ангажимента за одит може да способства за последователното прилагане и разбиране на професионалните стандарти, закони и нормативни разпоредби и свързаните с тях политики и процедури на фирмата. За тази цел от екипа по ангажимента може да се изисква, в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, да използва одиторската методология на фирмата и конкретни инструменти и насоки. Екипът по ангажимента може да разгледа също така въпроса дали използването на други интелектуални ресурси е целесъобразно и уместно на базата на естеството и обстоятелствата на ангажимента, например, специфична за даден отрасъл методология или свързани с нея ръководства и помагала за изпълнение.

Достатъчни и подходящи ресурси за изпълнение на ангажимента (Вж: параграф 25)

A70. При определяне дали достатъчни и подходящи ресурси за изпълнението на ангажимента са били насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, обикновено съдружникът, отговорен за ангажимента, може да разчита на отнасящите се до този въпрос политики или процедури на фирмата (включително ресурси) съгласно описаното в параграф A6. Така например, на базата на информацията, комуникирана от фирмата, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да е в състояние да разчита на програмите на фирмата за технологично развитие, внедряване и поддържане, когато за изпълнението на одиторските процедури използва одобрена от фирмата технология.

Компетентност и способности на екипа по ангажимента (Вж: параграф 26)

A71. Когато определя, че екипът по ангажимента разполага с подходяща компетентност и способности, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание такива въпроси, като например:

- разбирането и практическия опит на екипа с ангажименти за одит със сходно естество и сложност, посредством подходящо обучение и участие.
- разбирането на екипа за професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.
- експертните знания и умения на екипа в специализирани области на счетоводното отчитане и одита.
- експертните знания и умения на екипа в ИТ, използвани от предприятието или автоматизираните инструменти и техники, които ще бъдат използвани от екипа по ангажимента при планирането и изпълнението на ангажимента за одит.
- познанията на екипа за съответните отрасли, в които предприятието, което ще бъде одитирано, осъществява дейност.
- способността на екипа да упражнява професионален скептицизъм и професионална преценка.
- разбирането на екипа за политиките или процедурите на фирмата.

A72. Вътрешните одитори и външният експерт на одитора не са членове на екипа по ангажимента. МОС 610 (преработен 2013 г.)[36] и МОС 620[37] съдържат изисквания и насоки, отнасящи се съответно до оценяването на компетентността и способностите на вътрешните одитори и външния експерт на одитора.

Управление на проекта

A73. В ситуации, когато има много членове на екипа по ангажимента, например при одит на по-голямо или сложно предприятие, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да ангажира лице, което притежава специализирани умения или знания в управлението на проекти, подкрепено от подходящи технологични и интелектуални ресурси на фирмата. И обратно, при одит на по-малко сложно предприятие с малък брой членове на екипа по ангажимента, управлението на проекта може да бъде осъществено от член на екипа по ангажимента посредством по-малко формални средства.

A74. Техниките и инструментите за управление на проекти може да подкрепят екипа по ангажимента при управлението на качеството на ангажимента за одит, като например:

- повишат способността на екипа по ангажимента да упражнява професионален скептицизъм, чрез смекчаване на ограниченията от гледна точка на бюджет и време, които иначе биха могли да попречат на упражняването на професионален скептицизъм;
- улеснят своевременното извършване на одиторската работа с оглед ефективно управление на времевите ограничения към края на одиторския процес, когато биха могли да възникнат по-трудни или спорни въпроси;
- осъществяват текущо наблюдение на напредъка на одита в сравнение с плана на одита,[38] включително достигането на ключови целеви ориентири, което би могло да помогне на екипа по ангажимента да бъде активен при идентифициране на необходимостта от извършването на своевременни корекции в плана на одита и на насочените за одита ресурси; или
- улеснят комуникацията между членовете на екипа по ангажимента, например, като координират договореностите с одитори на компоненти и експерти на одитора.

Недостатъчни или неподходящи ресурси (Вж: параграф 27)

A75. МСУК 1 адресира ангажираността на фирмата с качеството чрез нейната култура, която е налице в цялата фирма, и която отчита и укрепва ролята на фирмата при обслужване на обществения интерес чрез последователното изпълнение на качествени ангажименти и значението на качеството в стратегическите решения и действия на фирмата, включително финансовите и оперативни приоритети на фирмата. МСУК 1 адресира също така отговорностите на фирмата за планиране на потребностите от ресурси и получаване, разпределяне и насочване на ресурсите по начин, който да е в съответствие с ангажираността на фирмата с качеството. При определени обстоятелства обаче, финансовите и оперативни приоритети на фирмата може да поставят ограничения на ресурсите, насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента. При такива обстоятелства тези ограничения не отменят отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента, за постигане на качество на ниво ангажимент, включително за

[36] МОС 610 (преработен 2013 г.), параграф 15

[37] МОС 620, параграф 9

[38] Виж МОС 300, параграф 9.

определяне, че ресурсите, насочени или предоставени на разположение от фирмата са достатъчни и подходящи за изпълнението на ангажимента за одит.

A76. При одит на финансовите отчети на група, когато ресурсите са недостатъчни или неподходящи, от гледна точка на работата, извършвана в компонент от одитор на компонента, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да обсъди въпроса с одитора на компонента, ръководството или фирмата, за да бъдат осигурени достатъчни и подходящи ресурси.

A77. Определянето от съдружника, отговорен за ангажимента, относно това дали са необходими допълнителни ресурси на ниво ангажимент, е въпрос на професионална преценка и се влияе от изискванията на настоящия МОС и от естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Както е описано в параграф A11, при определени обстоятелства, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да определи, че отговорите на фирмата на рисковете за качеството са неефективни в контекста на конкретния ангажимент, включително че определени ресурси, насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, са недостатъчни. При такива обстоятелства, от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да предприеме подходящи действия, включително комуникирането на такава информация до подходящите лица в съответствие с параграф 27 и параграф 39(в). Така например, ако софтуерна одиторска програма, предоставена от фирмата, не е включила нови или преработени одиторски процедури във връзка с издадена неотдавна нормативна разпоредба в отрасъла, своевременното комуникиране на такава информация до фирмата дава възможност на фирмата бързо да предприеме стъпки да актуализира и преиздаде софтуера или да осигури алтернативен ресурс, който да позволи на екипа по ангажимента, да спази новата нормативна разпоредба при изпълнение на ангажимента за одит.

A78. Ако ресурсите, които са насочени или предоставени на разположение, са недостатъчни или неподходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента, а допълнителни или алтернативни ресурси не са били предоставени на разположение, целесъобразните действия може да включват:

- промяна на планирания подход спрямо естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството, надзора и прегледа (вижте също параграф A94).
- обсъждане удължаване на крайния срок за издаване на доклада с ръководството или лицата, натоварени с общо управление, когато удължаване е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.
- следване на политиките или процедурите на фирмата за разрешаване на различия в мнението, в случай че съдружникът, отговорен за ангажимента, не получи необходимите ресурси за ангажимента за одит.
- следване на политиките или процедурите на фирмата за оттегляне от ангажимент за одит, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор (Вж: параграфи 25–28)

A79. В публичния сектор, за изпълнение на условията на мандата за одит в конкретна юрисдикция, може да са необходими специализирани умения. Такива умения може да включват разбиране за приложимите механизми за докладване, включително докладване до законодателния орган или друг орган за общо управление или докладване в името на

обществения интерес. По-общия обхват на одита в публичния сектор може да включва, например, определени аспекти от одитиране на резултатите от дейността.

Изпълнение на ангажимента

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) (Вж: параграф 29)

A80. Когато одитът не се извършва изцяло от съдружника, отговорен за ангажимента, или при одит на предприятие, чието естество и обстоятелства са по-сложни, може да е необходимо съдружникът, отговорен за ангажимента, да възложи ръководството, надзора и прегледа на други членове на екипа по ангажимента. Като част обаче от цялостната отговорност на съдружника, отговорен за ангажимента, за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимента за одит и за неговото достатъчно и подходящо участие, от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да определи, че естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа са в съответствие с параграф 30. При такива обстоятелства персоналът или членове на екипа по ангажимента, включително одиторите на компоненти, може да предоставят на съдружника, отговорен за ангажимента, информация, която да му позволи да вземе решението, изисквано от параграф 30.

Ръководство, надзор и преглед (Вж: параграф 30)

A81. Съгласно МСУК 1, от фирмата се изисква да установи цел във връзка с качеството, която да адресира естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над екипите по ангажименти и прегледа на тяхната работа. МСУК 1 изисква също така това ръководство, надзор и преглед да бъдат планирани и изпълнени на базата на това, че работата, извършвана от по-малко опитните членове на екипа по ангажимента е обект на ръководство, надзор и преглед от страна на по-опитните членове на екипа по ангажимента.

A82. Ръководството и надзорът над екипа по ангажимента и прегледът на работата на екипа по ангажимента представляват отговори на ниво фирма, които се прилагат на ниво ангажимент, като тяхното естество, време на изпълнение и обхват могат допълнително да бъдат пригодени към конкретните обстоятелства от съдружника, отговорен за ангажимента, при управлението на качеството на ангажимента. Съответно, подходът към ръководството, надзора и прегледа ще варира при различните ангажименти, вземайки под внимание естеството и обстоятелствата на ангажимента. По принцип подходът ще включва комбинация от адресирането на политиките или процедурите на фирмата и специфични за конкретния ангажимент отговори.

A83. Подходът към ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа осигурява подкрепа на съдружника, отговорен за ангажимента, при изпълнение на изискванията на настоящия МОС и при достигане до заключение, че съдружникът, отговорен за ангажимента, в достатъчна степен и по подходящ начин е участвал по време на целия ангажимент за одит в съответствие с параграф 40.

A84. Непрекъснатото обсъждане и комуникация между членовете на екипа по ангажимента позволява на по-малко опитните членове на екипа по ангажимента да повдигат своевременно въпроси пред по-опитните членове на екипа по ангажимента (включително съдружника, отговорен за ангажимента) и дава възможност за ефективно ръководство, надзор и преглед в съответствие с параграф 30.

Ръководство

A85. Ръководството на екипа по ангажимента може да включва информиране на членовете на екипа по ангажимента за техните отговорности, като например:

- да допринасят за управляването на качеството и за постигане на качество на ниво ангажимент чрез личното си поведение, комуникация и действия.
- да запазват критична мисловна нагласа и да осъзнават неволната или умишлена предубеденост на одитора при упражняване на професионален скептицизъм, когато събират и оценяват одиторски доказателства (вижте параграф A35).
- да изпълняват приложимите етични изисквания.
- отговорностите на съответните съдружници, когато повече от един съдружник участва в изпълнението на ангажимента за одит.
- отговорностите на съответните членове на екипа по ангажимента да изпълняват одиторски процедури и на по-опитните членове на екипа по ангажимента да осъществяват ръководство, надзор и преглед на работата на по-малко опитните членове на екипа по ангажимента.
- да разберат целите на работата, която трябва да бъде извършена, и подробните указания относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираните одиторски процедури, така както са изложени в общата одиторска стратегия и плана на одита.
- да адресират заплахите за постигането на качество и очаквания от екипа по ангажимента отговор. Така например, бюджетни ограничения или ограничения върху ресурсите не следва да водят до това членовете на екипа по ангажимента да модифицират или да не изпълнят планираните одиторски процедури.

Надзор

A86. Надзорът може да включва въпроси, като:

- проследяване напредъка на ангажимента за одит, което включва текущо наблюдение върху:
  - напредъка в сравнение с плана на одита;
  - дали целта на извършваната работа е била постигната; и
  - постоянната адекватност на насочените ресурси.
- предприемане на подходящи действия за адресиране на възникващи по време на ангажимента въпроси, включително например, повторно възлагане на планираните одиторски процедури на по-опитни членове на екипа по ангажимента, когато проблемните въпроси са по-сложни, отколкото се е очаквало предварително.
- идентифициране на въпроси за консултация или разглеждане от по-опитни членове на екипа по ангажимента по време на ангажимента за одит.
- предоставяне на наставничество и обучение на работното място, за да се помогне на членовете на екипа по ангажимента да развият умения или компетентност.
- създаване на среда, в която членовете на екипа по ангажимента изразяват своите опасения, без страх от ответни действия или разправа.

Преглед

A87. Прегледът на работата на екипа по ангажимента осигурява подкрепа за заключението, че изискванията на настоящия МОС са били адресирани.

A88. Прегледът на работата на екипа по ангажимента се състои от разглеждане на това дали, например:

- работата е извършена в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания;
- съществените въпроси са поставени за допълнително разглеждане;
- са осъществени подходящи консултации и дали заключителните решения в резултат на тези консултации са документирани и приложени;
- е налице необходимост да се преразгледа естеството, времето на изпълнение и обхвата на извършената работа;
- извършената работа подкрепя заключенията, до които е достигнато и е подходящо документирана;
- получените доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят база за одиторското мнение; и
- целите на одиторските процедури са постигнати.

A89. Политиките или процедурите на фирмата може да съдържат конкретни изисквания относно:

- естеството, времето на изпълнение и обхвата на прегледа на одиторската документация;
- различните видове преглед, които е възможно да са целесъобразни в различни ситуации (например, преглед на всеки отделен документ от работните книжа или на подбрани работни книжа); и
- от кои членове на екипа по ангажимента се изисква да извършат различните видове прегледи.

Преглед от съдружника, отговорен за ангажимента (Вж: параграфи 30–34)

A90. Съгласно изискванията на МОС 230, съдружникът, отговорен за ангажимента, документира датата и обхвата на прегледа.[39]

A91. Своевременният преглед на документацията от съдружника, отговорен за ангажимента, на подходящи етапи по време на целия ангажимент за одит дава възможност съществените въпроси да бъдат разрешени по начин, удовлетворяващ съдружника, отговорен за ангажимента, на или преди датата на одиторския доклад. Не е необходимо съдружникът, отговорен за ангажимента, да осъществява преглед на цялата одиторска документация.

A92. Съдружникът, отговорен за ангажимента, използва професионална преценка при идентифициране на областите на съществена преценка, направена от екипа по ангажимента. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват определени въпроси, които обикновено се очаква да представляват съществени преценки. Съществените преценки във връзка с ангажимент за одит може да включват въпроси, отнасящи се до общата одиторска стратегия и плана на одита за осъществяване на ангажимента, изпълнението на ангажимента и цялостните заключения, до които е достигнал екипът по ангажимента, например:

[39] МОС 230, параграф 9(в)

- въпроси, свързани с планирането на ангажимента, като например, въпроси, отнасящи се до определяне нивото на същественост.
- съставът на екипа по ангажимента, включително:
  - персонал, използващ експертни знания и умения в специализирана област на счетоводното отчитане или одита;
  - използване на персонал от центрове за предоставяне на услуги.
- решението да се ангажира експерт на одитора, включително решението да се ангажира външен експерт.
- разглеждането от страна на екипа по ангажимента на информация, получена по време на процеса по приемане и продължаване на взаимоотношението с клиента и ангажимента и предложените отговори на тази информация.
- процесът на екипа по ангажимента за оценка на риска, включително ситуации, при които разглеждането на факторите за вътрешноприсъщ риск и оценяването на вътрешноприсъщия риск изискват съществена преценка от екипа по ангажимента.
- разглеждането от страна на екипа по ангажимента на взаимоотношения и сделки със свързани лица и съответните оповестявания.
- резултатите от процедурите, изпълнени от екипа по ангажимента в съществени области на ангажимента, например, заключенията във връзка с определени приблизителни счетоводни оценки, счетоводни политики или съображения във връзка с предположението за действащо предприятие.
- оценката от екипа по ангажимента на работата, извършена от експерти и заключенията от тази работа.
- в ситуации с одит на група:
  - предложената обща стратегия за одита на групата и плана за одита на групата;
  - решенията относно участието на одиторите на компоненти, включително как да бъде осъществено ръководство и надзор над тях и как да бъде извършен преглед на тяхната работа, включително, например, когато са налице области с по-висок оценен риск от съществени неправилни отчитания във финансовата информация на компонента; и
  - оценката на работата, извършена от одиторите на компоненти и съответно направените в резултат на тази работа заключения.
- как са адресирани въпросите, засягащи общата одиторска стратегия и плана на одита.
- значимостта и разпределението на коригираните и некоригирани неправилни отчитания, идентифицирани по време на ангажимента.
- предложеното одиторско мнение и въпросите, които ще бъдат комуникирани в одиторския доклад, например, ключовите одиторски въпроси или параграф „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие".

A93. Съдружникът, отговорен за ангажимента, използва професионална преценка при определянето на други въпроси, които да бъдат подложени на преглед, например на базата на:

- естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит.

- кои членове на екипа по ангажимента са извършили работата.
- въпроси, свързани с неотдавнашни констатации от инспекции или проверки.
- изискванията на политиките или процедурите на фирмата.

Естество, време на изпълнение и обхват

A94. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа се изисква да бъдат планирани и изпълнени в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, както и с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Така например, политиките или процедурите на фирмата може да включват изисквания:

- работата, планирана да бъде извършена към междинна дата, да бъде обект на ръководство, надзор и преглед в същото време, както изпълнението на процедурите, а не в края на периода, така че необходимите корективни действия да могат да бъдат предприети своевременно.
- определени въпроси да бъдат обект на преглед от съдружника, отговорен за ангажимента, като фирмата може да посочи обстоятелствата или ангажиментите, при които се очаква такива въпроси да бъдат прегледани.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A95. Подходът към ръководството, надзора и прегледа може да бъде индивидуално пригоден към конкретните обстоятелства, в зависимост например от:

- предходния опит на члена на екипа по ангажимента с това предприятие и областта, която ще бъде одитирана. Така например, ако работата, отнасяща се до информационната система на предприятието, се извършва от същия член на екипа по ангажимента, който е извършил работата през предходния период, и няма съществени промени в информационната система, обхватът и честотата на ръководството и надзора над члена на екипа по ангажимента може да са по-малки, а прегледът на съответните работни книжа – по-малко подробен.
- сложността на ангажимента за одит. Така например, ако са настъпили съществени събития, които правят ангажимента за одит по-сложен, обхватът и честотата на ръководството и надзора над члена на екипа по ангажимента може да са по-големи, а прегледът на съответните работни книжа – по-подробен.
- оценените рискове от съществено неправилно отчитане. Така например, по-високият оценен риск от съществено неправилно отчитане може да изисква съответстващо увеличаване на обхвата и честотата на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и по-подробен преглед на тяхната работа.
- компетентността и способностите на отделните членове на екипа по ангажимента, извършващи одиторската работа. Така например, по-малко опитните членове на екипа по ангажимента може да изискват по-подробни указания и по-чести или с лично присъствие взаимодействия в хода на извършване на работата.
- начина, по който се очаква да бъдат осъществени прегледите на извършената работа. Така например, при някои обстоятелства, прегледите от разстояние може да не са ефективни за осигуряване на необходимото ръководство и може да трябва да бъдат допълнени от взаимодействия при лично присъствие.

- структурата на екипа по ангажимента и местоположението на членовете на екипа по ангажимента. Така например, ръководството и надзорът над лицата, намиращи се в центрове за предоставяне на услуги и прегледът на тяхната работа може:
  - да са по-формализирани и структурирани, отколкото когато всички членове на екипа по ангажимента се намират на едно и също място; или
  - да използват ИТ, за да се улесни комуникацията между членовете на екипа по ангажимента.

A96. Идентифицирането на промени в обстоятелствата на ангажимента може да наложи повторно оценяване на планирания подход спрямо естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството, надзора или прегледа. Така например, ако оцененият риск от съществено неправилно отчитане на ниво финансов отчет се повишава поради сложна сделка или операция, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да трябва да промени планираното ниво на преглед на работата, свързана с тази сделка или операция.

A97. В съответствие с параграф 30(б), от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да определи, че подходът спрямо ръководството, надзора и прегледа съответства на естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Така например, ако по-опитен член на екипа по ангажимента вече не е на разположение да участва в надзора и прегледа на екипа по ангажимента, може да е необходимо съдружникът, отговорен за ангажимента, да увеличи обхвата на надзора и прегледа на по-малко опитните членове на екипа по ангажимента.

Преглед на комуникациите до ръководството, лицата, натоварени с общо управление, или регулаторни органи (Вж: параграф 34)

A98. Съдружникът, отговорен за ангажимента**,** използва професионална преценка при определяне кои писмени комуникации да подложи на преглед, вземайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Така например, може да не е необходимо съдружникът, отговорен за ангажимента**,** да прави преглед на комуникациите между екипа по ангажимента и ръководството в обичайния ход на одита.

Консултации (Вж: параграф 35)

A99. МСУК 1 изисква фирмата да установи цел във връзка с качеството, която да адресира консултациите по трудни или спорни въпроси и начина, по който се прилагат съгласуваните заключителни решения. Консултации може да са подходящи или да се изискват, например, по отношение на:

- въпроси, които са сложни или непознати (например, въпроси, отнасящи се до приблизителна счетоводна оценка с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване);
- съществени рискове;
- съществени сделки или операции, които са извън обичайния ход на стопанската дейност на предприятието или които изглеждат необичайни по други причини;
- ограничения, наложени от ръководството; и
- неспазване на закони или нормативни разпоредби.

A100. Ефективни консултации по съществени технически, етични или други въпроси в рамките на фирмата или когато е приложимо – извън фирмата, може да бъдат постигнати, когато лицата, с които се провеждат консултациите:

- са запознати с всички уместни факти, които ще им дадат възможност да предоставят информиран съвет; и
- притежават подходящи познания, ранг и опит.

A101. Може да е целесъобразно екипът по ангажимента, в контекста на политиките или процедурите на фирмата, да проведе консултации с лица извън фирмата, например, когато на фирмата липсват подходящи вътрешни ресурси. Екипът по ангажимента може да се възползва от консултантски услуги, предоставяни от фирми, професионални организации и регулаторни органи или от търговски организации, които предоставят уместни услуги във връзка с контрола върху качеството.

A102. Необходимостта от консултации извън екипа по ангажимента по труден или спорен въпрос може да е индикация, че този въпрос представлява ключов одиторски въпрос.[40]

Преглед за качеството на ангажимента (Вж: параграф 36)

A103. МСУК 1 съдържа изисквания фирмата да установи политики или процедури, адресиращи прегледите за качеството на ангажимента в съответствие с МСУК 2,[41] и изискващи преглед за качеството на ангажимента по отношение на определени видове ангажименти.[42] МСУК 2 разглежда назначаването и съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и отговорностите на това лице, отнасящи се до изпълнението и документирането на прегледа за качеството на ангажимента.

Приключване на прегледа за качеството на ангажимента преди датиране на одиторския доклад (Вж: параграф 36(г))

A104. МОС 700 (преработен) изисква одиторският доклад да 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 относно финансовия отчет.[43] Ако е приложимо по отношение на ангажимента за одит, МСУК 2 и настоящият МОС изискват съдружникът, отговорен за ангажимента, да няма възможност да датира доклада за ангажимента, преди да бъде получено уведомление от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, че прегледът за качеството на ангажимента е приключен. Така например, ако лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, е комуникирало до съдружника, отговорен за ангажимента, опасения относно съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, или че заключенията във връзка с тях, до които е достигнато, не са подходящи, то тогава прегледът за качеството на ангажимента не е приключен.[44]

A105. Преглед за качеството на ангажимента, извършен своевременно на подходящи етапи по време на ангажимента за одит, може да помогне на екипа по ангажимента бързо да разреши повдигнатите въпроси по начин, удовлетворяващ лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, на или преди датата на одиторския доклад.

---

[40] МОС 701, параграфи 9 и A14

[41] МСУК 2, *Прегледи за качеството на ангажимента*

[42] МСУК 1, параграф 34(е)

[43] МОС 700 (преработен), параграф 49

[44] МСУК 2, параграф 26

A106. Честите комуникации между екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, по време на целия ангажимент за одит може да способстват за ефективния и своевременен преглед за качеството на ангажимента. В допълнение към обсъждането на съществените въпроси с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да възложи на друг член на екипа по ангажимента отговорността за координиране исканията на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента.

Различия в мнението (Вж: параграфи 37–38)

A107. МСУК 1 изисква фирмата да установи цел във връзка с качеството, която да адресира различия в мнението, възникващи в рамките на екипа по ангажимента или между екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента или лица, извършващи дейности в рамките на системата на фирмата за управление на качеството. МСУК 1 изисква също така различията в мнението да бъдат довеждани до вниманието на фирмата и да бъдат разрешавани.

A108. При някои обстоятелства съдружникът, отговорен за ангажимента, може да не е удовлетворен от разрешаването на различията в мнението. При такива обстоятелства целесъобразните действия на съдружника, отговорен за ангажимента, може да включват например:

- да потърси правен съвет; или
- да се оттегли от ангажимента за одит, когато оттеглянето е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба.

Текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците (Вж: параграф 39)

A109. МСУК 1 излага изисквания относно процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците. МСУК 1 изисква фирмата да комуникира до екипите по ангажименти информация относно процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, за да им даде възможност да предприемат бързи и подходящи действия в съответствие с техните отговорности.[45] Наред с това, информацията, предоставяна от членове на екипа по ангажимента, може да бъде използвана от фирмата в процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, а използването на професионална преценка и упражняването на професионален скептицизъм при извършване на одита може да помогне на членовете на екипа по ангажимента да запазят повишено внимание за информация, която би могла да е уместна за този процес.

A110. Информацията, предоставяна от фирмата, може да е уместна за ангажимента за одит, когато например се отнася до констатации по друг ангажимент, изпълнен от съдружника, отговорен за ангажимента, или от други членове на екипа по ангажимента, констатации от местния офис на фирмата или резултати от инспекции във връзка с предходни одити на предприятието.

A111. При разглеждането на информация, комуникирана от фирмата чрез нейния процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците и начина, по който тази информация би могла да повлияе на ангажимента за одит, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание действията по отстраняване на недостатъците, разработени и приложени от фирмата, за да адресират идентифицирани недостатъци, и до степента, в която това е уместно с оглед естеството и обстоятелствата на ангажимента – да ги комуникира съответно до екипа

[45] МСУК 1, параграф 47

по ангажимента. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да определи също така дали допълнителни дейности по отстраняване на недостатъците са необходими на ниво ангажимент. Така например, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да определи, че:

- е необходим експерт на одитора; или
- естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа трябва да бъдат подобрени или увеличени в област на одита, в която са идентифицирани недостатъци.

В случай че идентифициран недостатък не засяга качеството на одита (например, ако се отнася до технологичен ресурс, който екипът по ангажимента не е използвал), то тогава може да не са необходими допълнителни действия.

A112. Идентифициран недостатък в системата на фирмата за управление на качеството не сочи непременно, че ангажиментът за одит не е бил изпълнен в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания или че одиторският доклад не е бил подходящ при конкретните обстоятелства.

Поемане на цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество (Вж: параграф 40)

A113. МСУК 1 изисква фирмата да установи цел във връзка с качеството, която да адресира разбирането и изпълнението на отговорностите от екипа по ангажимента във връзка с ангажимента. МСУК 1 изисква наред с това целта във връзка с качеството да включва цялостната отговорност на съдружниците, отговорни за ангажименти, за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимента и за тяхното достатъчно и подходящо участие по време на целия ангажимент.

A114. Уместните съображения при адресиране на параграф 40 включват определяне как съдружникът, отговорен за ангажимента, е спазил изискванията на настоящия МОС, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит и как одиторската документация доказва участието на съдружника, отговорен за ангажимента, по време на целия ангажимент за одит, съгласно описаното в параграф A118.

A115. Индикациите, че съдружникът, отговорен за ангажимента, може да не е участват в достатъчна степен и по подходящ начин, включват, например:

- липса на своевременен преглед от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, на планирането на ангажимента за одит, включително извършване на преглед на оценените рискове от съществено неправилно отчитане и разработването на съответните отговори на тези рискове.
- доказателства, че лицата, на които са били възложени задачи, действия или процедури, не са били адекватно информирани относно естеството на техните отговорности и правомощия, обхвата на работата, която им е възложена, и целите на тази работа и не са им били предоставени други необходими указания и уместна информация.
- липса на доказателства, че съдружникът, отговорен за ангажимента, е осъществил ръководство и надзор над останалите членове на екипа по ангажимента и преглед на извършената от тях работа.

A116. Ако участието на съдружника, отговорен за ангажимента, не осигурява база за определяне, че направените съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, съдружникът, отговорен за ангажимента, няма да е в състояние да достигне до

определянето, изисквано от параграф 40. В допълнение към вземането под внимание на политиките или процедурите на фирмата, които може да излагат изискваните действия, които трябва да бъдат предприети при такива обстоятелства, целесъобразните действия, които съдружникът, отговорен за ангажимента, би могъл да предприеме включват, например:

- актуализация или промяна на плана на одита;
- повторно оценяване на планирания подход спрямо естеството и обхвата на прегледа и модифициране на планирания подход с цел увеличаване участието на съдружника, отговорен за ангажимента; или
- провеждане на консултация с персонала, на който е възложена оперативната отговорност за уместните аспекти на системата на фирмата за управление на качеството.

Документация (Вж: параграф 41)

A117. В съответствие с МОС 230,[46] одиторската документация осигурява доказателства, че одитът отговаря на изискванията на МОС. Нито е необходимо, нито е практически осъществимо обаче, одиторът да документира всеки разгледан въпрос или всяка направена професионална преценка при одита. Нещо повече, не е необходимо одиторът да документира отделно (например, във въпросник) съответствието с изискванията във връзка с въпроси, за които съответствието е демонстрирано от документи, включени в одиторското досие.

A118. Документирането на изпълнението на изискванията на настоящия МОС, включително доказателствата за участието на съдружника, отговорен за ангажимента, и определянето от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, в съответствие с параграф 40, може да бъде осъществено по различни начини в зависимост от естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Така например:

- ръководството на екипа по ангажимента може да бъде документирано чрез одобрение на плана на одита и дейностите по управление на проекта;
- протоколите от официалните заседания на екипа по ангажимента може да предоставят доказателства за яснотата, последователността и ефективността на комуникациите и други действия на съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с културата и очакваното поведение, които демонстрират ангажираността на фирмата с качеството;
- дневният ред на обсъжданията между съдружника, отговорен за ангажимента, и други членове на екипа по ангажимента и когато е приложимо – лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и съответните одобрения и данни за времето, което съдружникът, отговорен за ангажимента, е изразходвал по ангажимента, може да предоставят доказателства за участието на съдружника, отговорен за ангажимента, по време на целия ангажимент за одит и надзора над останалите членове на екипа по ангажимента; или
- одобряването от страна на съдружника, отговорен за ангажимента и други членове на екипа по ангажимента предоставя доказателства, че работните книжа са били обект на преглед.

[46] МОС 230, параграф А7

A119. При справяне с обстоятелства, които биха могли да представляват риск за постигането на качество при ангажимента за одит, упражняването на професионален скептицизъм и документирането на начина, по който одиторът е разгледал този въпрос, може да е важно. Така например, ако съдружникът, отговорен за ангажимента, получи информация, която би накарала фирмата да откаже ангажимента (вижте параграф 24), документацията може да включва обяснения за начина, по който екипът по ангажимента се е справил с това обстоятелство.

A120. Документацията на проведените с други професионални счетоводители консултации във връзка с трудни или спорни въпроси, която е достатъчно пълна и подробна, допринася за разбирането за:

- естеството и обхвата на въпроса, по който са търсени консултации; и
- резултатите от консултациите, включително взетите решения, основанието за тези решения и начина, по който те са приложени.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 315 (ПРЕРАБОТЕН 2019 г.)

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕПРАВИЛНИ ОТЧИТАНИЯ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2021 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Ключови концепции …….	2
Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) ……	9
Дата на влизане в сила…….	10
Цел ……	11
Дефиниции……...	12
Изисквания ……...	
Процедури за оценка на риска и свързани с това дейности……...	13–18
Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието ……...	19–27
Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.	28–37
Документация ……..	38
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Дефиниции……...	A1–A10
Процедури за оценка на риска и свързани с това дейности ……..	A11–A47
Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието ……...	A48–A183
Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания ……..	A184–A236
Документация ……..	A237–A241

Приложение 1: Съображения при разбиране на предприятието и неговия бизнес модел

Приложение 2: Разбиране на факторите за вътрешноприсъщ риск

Приложение 3: Разбиране на системата на предприятието за вътрешен контрол

Приложение 4: Съображения при разбиране на звеното за вътрешен одит на предприятието

Приложение 5: Съображения при разбиране на информационните технологии (ИТ)

Приложение 6: Съображения при разбиране на общите ИТ контроли

Международен одиторски стандарт (МОС) 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

МОС 315 (преработен 2019 г.) е получил одобрението на Съвета за публичен надзор (PIOB), който е достигнал до заключението, че при разработването на стандарта е следвана регламентираната процедура и че общественият интерес е отчетен по подходящ начин.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет.

Ключови концепции в настоящия МОС

2. МОС 200 разглежда общите цели на одитора при провеждането на одит на финансови отчети,[1] включително да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да намали одиторския риск до приемливо ниско ниво.[2] Одиторският риск е функция на риска от съществени неправилни отчитания и риска на разкритията.[3] МОС 200 пояснява, че рискове от съществени неправилни отчитания може да съществуват на две нива:[4] на ниво цялостен финансов отчет; и на ниво твърдение за вярност за класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.

3. МОС 200 изисква одиторът при планиране и изпълнение на одита да използва професионална преценка и да планира и изпълнява одита с професионален скептицизъм, отчитайки, че е възможно да съществуват обстоятелства, които да станат причина финансовият отчет да съдържа съществено неправилно отчитане.[5]

4. Рисковете на ниво финансов отчет се отнасят всеобхватно до финансовия отчет като цяло и засягат потенциално множество твърдения за вярност. Рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност се състоят от два компонента – вътрешноприсъщ риск и риск на контрола:

   - Вътрешноприсъщият риск се описва като податливостта на дадено твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване към неправилно отчитане, което, индивидуално или като обща сума заедно с други неправилни отчитания, може да е съществено, преди да се вземат предвид каквито и да било свързани с него контроли.

   - Рискът на контрола се описва като рискът, че може да съществуват неправилни отчитания в твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, които биха могли да бъдат съществени, индивидуално или в съвкупност с други неправилни отчитания, които няма да бъдат предотвратени, или открити и коригирани своевременно от системата на вътрешния контрол на предприятието.

---

[1] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*

[2] МОС 200, параграф 17

[3] МОС 200, параграф 13(в)

[4] МОС 200, параграф А36

[5] МОС 200, параграфи 15–16

5. МОС 200 пояснява, че рисковете от съществено неправилно отчитане се оценяват на ниво твърдение за вярност, за да се определи характерът, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури, които са необходими, за да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства.[6] По отношение на идентифицираните рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, настоящият МОС изисква отделно оценяване на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола. Както е пояснено в МОС 200, вътрешноприсъщият риск е по-висок по отношение на някои твърдения за вярност и свързаните с тях класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, отколкото по отношение на други. В настоящия МОС степента, в която вътрешноприсъщият риск варира е наречена „спектър на вътрешноприсъщия риск“.

6. Идентифицираните и оценени от одитора рискове от съществени неправилни отчитания включват както тези, които се дължат на грешка, така и тези, които се дължат на измама. Макар и двата вида да са адресирани от настоящия МОС, значимостта на измамата е такава, че в МОС 240[7] са включени допълнителни изисквания и насоки във връзка с процедурите за оценка на риска и свързаните с това дейности за получаване на информация, която да се използва за идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

7. Процесът на одитора за идентифициране и оценяване на рисковете изисква повторение на определени стъпки и е динамичен. Разбирането от страна на одитора на предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол са взаимозависими с концепциите в рамките на изискванията за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. При получаване на разбирането, изисквано от настоящия МОС, биха могли да бъдат разработени първоначални очаквания за рисковете, които да бъдат допълнително прецизирани с напредъка на одитора в хода на процеса по идентифициране и оценяване на рисковете. Наред с това, настоящият МОС и МОС 330 изискват одиторът да преразглежда оценките на рисковете и да модифицира допълнително цялостните отговори и допълнителните одиторски процедури на базата на одиторските доказателства, получени от изпълнението на допълнителните одиторски процедури в съответствие с МОС 330 или в случай че бъде получена нова информация.

8. МОС 330 изисква одиторът да планира и приложи общи отговори, за да адресира оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет.[8] МОС 330 пояснява допълнително, че оценката на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и общите отговори на одитора се влияят от разбирането на одитора за контролната среда. МОС 330 изисква също така одиторът да планира и изпълни допълнителни одиторски процедури, чиито характер, време на изпълнение и обхват се базират върху, и са в

---

[6] МОС 200, параграф А43а и МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, параграф 6

[7] МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*

[8] МОС 330, параграф 5

отговор на, оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.[9]

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

9. МОС 200 посочва, че някои МОС включват съображения, свързани с възможността мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането), които илюстрират прилагането на изискванията по отношение на всички предприятия, независимо от това дали тяхното естество и отнасящите се до тях обстоятелства са повече или по-малко сложни.[10] Настоящият МОС е предназначен за одити на всякакви предприятия, независимо от техния размер или сложност, и поради това материалите за приложение включват конкретни съображения, специфични както за по-малко сложните, така и за по-сложните предприятия. Макар да е възможно размерът на предприятието да е индикатор за неговата сложност, някои по-малки предприятия може да са сложни, а други по-големи предприятия да са по-малко сложни.

Дата на влизане в сила

10. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2021 г.

Цел

11. Целта на одитора е да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, като по този начин осигури база за разработване и изпълнение на процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания.

Дефиниции

12. За целите на настоящия МОС, следните термини имат значението, дадено им по-долу:

    (а) *Твърдения за вярност* – Изявления, изрични или от друго естество, във връзка с признаването, оценяването, представянето или оповестяването на информация във финансовия отчет, които са залегнали в уверенията на ръководството, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Твърденията за вярност се използват от одитора при разглеждане на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат, при идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания. (Вж. параграф А1)

    (б) *Бизнес риск* – Риск, възникващ в резултат на важни условия, събития, обстоятелства, действия или бездействия, които биха могли да се отразят неблагоприятно върху

[9] МОС 330, параграф 6

[10] МОС 200, параграф А65а

способността на предприятието да постигне целите си и да изпълни стратегиите си или риск възникващ в резултат на неподходящо определени цели и стратегии.

(в) *Контроли* – Политики или процедури, които предприятието установява, за да постигне целите на ръководството или лицата, натоварени с общо управление във връзка с контрола. В този контекст: (Вж. параграфи А2–А5)

(i) Политиките са изявления за това какво следва или не следва да се направи в предприятието, за да се осъществи контролът. Такива изявления може да са документирани, изрично заявени в комуникации или подразбиращи се чрез действия или решения.

(ii) Процедурите са действия за прилагане на политиките.

(г) *Общи контроли на информационните технологии (ИТ)* – Контроли над ИТ процесите на предприятието, които подкрепят непрекъснатото и правилно функциониране на ИТ средата, включително непрекъснатото ефективно функциониране на контролите върху обработката на информацията и интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията) в информационната система на предприятието. Вижте също дефиницията на *ИТ среда*.

(д) *Контроли върху обработката на информацията* – Контроли, отнасящи се до обработването на информацията в ИТ приложенията или неавтоматизираните информационни процеси в информационната система на предприятието, които пряко адресират рисковете за интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията за сделките и операциите и друга информация). (Вж. параграф А6)

(е) *Фактори за вътрешноприсъщ риск* – Характеристики на събития или условия, които оказват влияние върху податливостта към неправилно отчитане, независимо дали дължащо се на измама или грешка, на твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, преди да бъдат взети под внимание контролите. Такива фактори може да са качествени или количествени и включват сложност, субективност, промяна, несигурност или податливост на неправилно отчитане поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама[11], доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск. (Вж. параграфи А7–А8)

(ж) *ИТ среда* – ИТ приложенията и подкрепящата ги ИТ инфраструктура, както и ИТ процесите и ИТ персонала, ангажиран с тези процеси, които предприятието използва за подкрепа на бизнес операциите и постигане на бизнес стратегиите. За целите на настоящия МОС:

(i) ИТ приложение е програма или набор от програми, който се използва за инициране, обработване, документиране и отчитане на сделки и операции или информация. ИТ приложенията включват складове на данни/информационни банки и генератори на отчети.

[11] МОС 240, параграфи А24 - А27

(ii) ИТ инфраструктурата обхваща мрежата, операционните системи и базите данни и свързаните с тях хардуер и софтуер.

(iii) ИТ процесите представляват процесите на предприятието за управление на достъпа до ИТ средата, управление на промените в програмите или промените в ИТ средата и управление на ИТ операциите.

(з) *Уместни твърдения за вярност* – Твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е уместно, когато то съдържа идентифициран риск от съществени неправилни отчитания. Определянето на това дали дадено твърдение за вярност е уместно се извършва преди да бъдат взети под внимание свързаните с него контроли (т.е., вътрешноприсъщ риск). (Вж. параграф А9)

(и) *Рискове, произтичащи от използването на ИТ* – Податливостта на контролите върху обработката на информацията на неефективно проектиране или функциониране или рискове за интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията за сделките и операциите и друга информация) в информационната система на предприятието поради неефективно проектиране или функциониране на контролите в ИТ процесите на предприятието (вж. ИТ среда).

(й) *Процедури за оценка на риска* – Одиторските процедури, разработени и изпълнени с цел идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и ниво твърдение за вярност.

(к) *Значим клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване* – Клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, за които е налице едно или повече уместни твърдения за вярност.

(л) *Съществен риск* – Идентифициран риск от съществени неправилни отчитания: (Вж. параграф А10)

(i) по отношение на който оценката на вътрешноприсъщия риск е близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск поради степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху комбинацията от вероятността от възникване на неправилно отчитане и величината на потенциалното неправилно отчитане в случай че такова възникне; или

(ii) който трябва да бъде третиран като съществен риск в съответствие с изискванията на други МОС.[12]

(м) *Система за вътрешен контрол* – Системата, разработена, внедрена и поддържана от лицата, натоварени с общо управление, ръководството и друг персонал, за да осигури разумна степен на сигурност относно постигането на целите на предприятието по отношение надеждността на финансовото отчитане, ефикасността и ефективността на операциите и спазване изискванията на приложимите закони и нормативни разпоредби. За целите на МОС, системата за вътрешен контрол се състои от пет взаимосвързани компонента:

[12] МОС 240, параграф 27 и МОС 550, *Свързани лица*, параграф 18

(i) Контролна среда;

(ii) Процесът на предприятието по оценка на риска;

(iii) Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол;

(iv) Информационна система и комуникации; и

(v) Контролни дейности.

Изисквания

Процедури за оценка на риска и свързани с това дейности

13. Одиторът следва да разработи и изпълни процедури за оценка на риска, за да получи одиторски доказателства, които да осигурят подходяща база за: (Вж. параграфи А11–А18)

    (а) идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност; и

    (б) разработването на допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330.

    Одиторът следва да разработи и изпълни процедурите за оценка на риска по начин, който да не е пристрастен с оглед получаване на одиторски доказателства, които са потвърждаващи или изключване на одиторски доказателства, които са противоречащи. (Вж. параграф А14)

14. Процедурите за оценка на риска следва да включват следното: (Вж. параграфи А19–А21)

    (а) проучващи запитвания към ръководството и други подходящи лица в рамките на предприятието, включително лица от звеното за вътрешен одит (в случай че такова звено съществува). (Вж. параграфи А22–А26)

    (б) аналитични процедури. (Вж. параграфи А27–А31)

    (в) наблюдение и фактически проверки. (Вж. параграфи А32–А36)

Информация от други източници

15. При получаване на одиторски доказателства в съответствие с параграф 13, одиторът следва да вземе под внимание информацията от: (Вж. параграфи А37-А38)

    (а) одиторските процедури във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношението с клиента или ангажимента за одит; и

    (б) когато е приложимо, други ангажименти, изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента, за това предприятие.

16. Когато одиторът възнамерява да използва информация, получена от предишния му опит с предприятието и от одиторските процедури, изпълнени в предишни одити, одиторът следва да оцени дали тази информация продължава да е уместна и надеждна в качеството на одиторски доказателства по отношение на настоящия одит. (Вж. параграфи А39-А41)

Обсъждане в екипа по ангажимента

17. Съдружникът, отговорен за ангажимента и други ключови членове на екипа по ангажимента следва да обсъдят прилагането на приложимата рамка за финансово отчитане и податливостта на финансовия отчет към съществени неправилни отчитания. (Вж. параграфи А42–А47)

18. Когато има членове на екипа по ангажимента, които не участват в обсъждането в екипа по ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи кои въпроси трябва да бъдат комуникирани до тези членове.

Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието (Вж. параграфи А48-А49)

Разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане (Вж. параграфи А50-А55)

19. Одиторът следва да изпълни процедури за оценка на риска, за да получи разбиране за:

    (а) следните аспекти на предприятието и средата, в която то функционира:

        (i) организационната структура на предприятието, структурата му на собственост и управление и неговия бизнес модел, включително степента, в която бизнес моделът включва използването на ИТ; (Вж. параграфи А56-А67)

        (ii) отраслови, регулаторни и други външни фактори; (Вж. параграфи А68-А73) и

        (iii) оценките, използвани във вътрешен и външен аспект, за оценяване на финансовите резултати от дейността на предприятието; (Вж. параграфи А74-А81)

    (б) приложимата рамка за финансово отчитане и счетоводните политики на предприятието и причините за евентуални промени в тях; (Вж. параграфи А82-А84) и

    (в) как факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания и степента на това влияние при изготвяне на финансовите отчети в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, на базата на разбирането, получено съгласно (а) и (б). (Вж. параграфи А85-А89)

20. Одиторът следва да оцени дали счетоводните политики на предприятието са подходящи и съответстват на приложимата рамка за финансово отчитане.

Разбиране за компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието (Вж. параграфи А90–А95)

Контролна среда, процесът на предприятието по оценка на риска и процесът му по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол (Вж. параграфи А96-А98)

Контролна среда

21. Одиторът следва да получи разбиране за контролната среда, имаща отношение към изготвянето на финансовите отчети, чрез изпълнение на процедури за оценка на риска, като: (Вж. параграфи А99–А100)	
(а) разбере набора от контроли, процеси и структури, които адресират: (Вж. параграфи А101-А102) (i) начина, по който се изпълняват надзорните отговорности на ръководството, като например културата на предприятието и ангажираността на ръководството с почтеността и етичните ценности; (ii) когато лицата, натоварени с общо управление, не съвпадат с ръководството, независимостта на тези лица и осъществявания от тях надзор над системата на предприятието за вътрешен контрол; (iii) възлагането от страна на предприятието на правомощия и отговорности; (iv) как предприятието привлича, развива и запазва притежаващите компетентност лица; и (v) как предприятието държи лицата отговорни за техните отговорности при осъществяване на целите на системата за вътрешен контрол;	и (б) оцени дали: (Вж. параграфи А103-А108) (i) ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, е създало и поддържа култура на честност и етично поведение; (ii) контролната среда осигурява подходяща основа за останалите компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол, вземайки под внимание естеството и сложността на предприятието; и (iii) недостатъците на контрола, идентифицирани в контролната среда, подкопават останалите компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол.

Процесът на предприятието по оценка на риска

22. Одиторът следва да получи разбиране за процеса на предприятието по оценка на риска, имащ отношение към изготвянето на финансовите отчети, чрез изпълнение на процедури за оценка на риска, като:	
(а) разбере процеса на предприятието за: (Вж. параграфи А109-А110) (i) идентифициране на бизнес рисковете, имащи отношение към целите на финансовото отчитане; (Вж. параграф А62) (ii) оценяване значимостта на тези рискове, включително вероятността от тяхното възникване; и (iii) адресиране на тези рискове;	и (б) оцени дали процесът на предприятието по оценка на риска е подходящ за обстоятелствата, свързани с предприятието, вземайки под внимание естеството и сложността на предприятието. (Вж. параграфи А111–А113)

23. В случай че одиторът идентифицира рискове от съществени неправилни отчитания, които ръководството не е идентифицирало, одиторът следва:

(а) да определи дали такива рискове са от вида, който одиторът е очаквал да са били идентифицирани от процеса на предприятието по оценка на риска и ако това е така – да получи разбиране за причините, поради които процесът на предприятието по оценка на риска не е идентифицирал тези рискове от съществени неправилни отчитания; и

(б) да прецени последствията за оценката на одитора съгласно параграф 22(б).

Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

24 . Одиторът следва да получи разбиране за процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, имащ отношение към изготвянето на финансовите отчети, чрез изпълнение на процедури за оценка на риска, като: (Вж. параграфи А114–А115)	
(а) разбере тези аспекти от процеса на предприятието, които адресират: (i) непрекъснатото и отделно оценяване във връзка с текущото наблюдение на ефективността на контролите и идентифицирането на недостатъци на контрола и отстраняването на идентифицираните недостатъци; (Вж. параграфи А116-А117) и (ii) звеното за вътрешен одит на предприятието, ако има такова, включително неговото естество, отговорности и дейност; (Вж. параграф А118) (б) разбере източниците на информация, използвани в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол и основанието, на което предприятието счита информацията за достатъчно надеждна за целта; (Вж. параграфи А119–А120)	и (в) оцени дали процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол е подходящ за обстоятелствата, свързани с предприятието, вземайки под внимание естеството и сложността на предприятието. (Вж. параграфи А121-А122)

Информационна система и комуникации и контролни дейности (Вж. параграфи А123–А130)

Информационна система и комуникации

25. Одиторът следва да получи разбиране за информационната система и комуникациите на предприятието, имащи отношение към изготвянето на финансовите отчети, чрез изпълнение на процедури за оценка на риска, като: (Вж. параграф А131)	
(а) разбере дейностите на предприятието по обработка на информацията, включително неговите данни и информация, ресурсите, които ще бъдат използвани при тези дейности и политиките, които дефинират по отношение на значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания: (Вж. параграфи А132-А143) (i) как информацията се движи през информационната система на предприятието, включително как: a. сделките и операциите се инициират и как информацията за тях се документира, обработва, коригира при необходимост , включва в главната книга и отчита във финансовия отчет; и b. информацията относно събития и условия, различни от сделки и операции, се улавя, обработва и оповестява във финансовия отчет; (ii) счетоводните записвания, конкретни сметки във финансовия отчет и други подкрепящи записи, свързани с потоците информация в информационната система; (iii) процеса на финансово отчитане, използван за изготвяне на финансовия отчет на предприятието, включително оповестяванията; и (iv) ресурсите на предприятието, включително ИТ средата, имащи отношение към (а)(i) до (а)(iii) по-горе; (б) разбере как предприятието комуникира съществените въпроси, подкрепящи изготвянето на финансовия отчет и свързваните с това отчетни отговорности в информационната система и други	и (в) оцени дали информационната система и комуникациите на предприятието подкрепят по подходящ начин изготвянето на финансовите отчети на предприятието в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. (Вж. параграф А146)

компоненти на системата за вътрешен контрол: (Вж. параграфи А144-А145) (i) между лицата в рамките на предприятието, включително как са комуникирани финансово-отчетните роли и отговорности; (ii) между ръководството и лицата, натоварени с общо управление; и (iii) с външни страни, като например тези с регулаторни правомощия;	

Контролни дейности

26. Одиторът следва да получи разбиране за компонента контролни дейности, чрез изпълнение на процедури за оценка на риска, като: (Вж. параграфи А147–А157)	
(а) идентифицира контролите, които адресират рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност в компонента контролни дейности, както следва: (i) контроли, които адресират риск, определен като съществен; (Вж. параграфи А158-А159) (ii) контроли над счетоводните записи, включително нестандартни счетоводни записи, използвани за документиране на еднократни, необичайни сделки и операции или корекции; (Вж. параграфи А160-А161) (iii) контроли, за които одиторът планира да тества оперативната ефективност при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на тестването по същество, което следва да включва контролите, адресиращи рискове, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства; и (Вж. параграфи А162-А164) (iv) други контроли, които одиторът, на базата на професионалната си преценка, счита че са целесъобразни, за да му предоставят възможност да изпълни целите на параграф 13 по отношение на рисковете на ниво твърдение за вярност; (Вж. параграф А165)	и (г) по отношение на всеки контрол, идентифициран в (а) или (в)(ii): (Вж. параграфи А175-А181) (i) оцени дали този контрол е проектиран ефективно, за да адресира риска от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност или е проектиран ефективно, за да подкрепи функционирането на други контроли; и (ii) определи дали този контрол е бил внедрен, като изпълни процедури в допълнение към проучващите запитвания до персонала на предприятието.

(б) на базата на контролите, идентифицирани в (а), идентифицира ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата на предприятието, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ; (Вж. параграфи А166-А172) (в) по отношение на такива ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата, идентифицирани в (б), идентифицира: (Вж. параграфи А173–А174) (i) съответните рискове, произтичащи от използването на ИТ; и (ii) общите ИТ контроли на предприятието, които адресират тези рискове;	

Недостатъци на контрола в системата на предприятието за вътрешен контрол

27. На базата на одиторската оценка на всеки от компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол, одиторът следва да определи дали са идентифицирани един или повече недостатъци на контрола. (Вж. параграфи А182–А183)

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграфи А184-А185)

Идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания

28. Одиторът следва да идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания и да определи дали такива съществуват на: (Вж. параграфи А186–А192)

    (а) ниво финансов отчет; (Вж. параграфи А193–А200) или

    (б) ниво твърдение за вярност относно класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания. (Вж. параграф А201)

29. Одиторът следва да определи уместните твърдения за вярност и свързаните с тях значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания. (Вж. параграфи А202–А204)

Оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет

30. По отношение на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, одиторът следва да оцени рисковете и: (Вж. параграфи А193–А200)

    (а) да определи дали тези рискове оказват влияние върху оценяването на рисковете на ниво твърдение за вярност; и

    (б) да оцени естеството и обхвата на техния всеобхватен ефект върху финансовия отчет.

Оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност

Оценяване на вътрешноприсъщия риск (Вж. параграфи А205–А217)

31. По отношение на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, одиторът следва да оцени вътрешноприсъщия риск, като оцени вероятността и величината на неправилното отчитане. При това одиторът следва да вземе под внимание как и степента, в която:

    (а) факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на съответните твърдения за вярност към неправилно отчитане; и

    (б) рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет оказват влияние върху оценяването на вътрешноприсъщия риск по отношение на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. (Вж. параграфи А215-А216)

32. Одиторът следва да определи дали някои от оценените рискове от съществени неправилни отчитания са съществени рискове. (Вж. параграфи А218–А221)

33. Одиторът следва да определи дали процедурите по същество сами по себе си не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства по отношение на някои от рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. (Вж. параграфи А222–А225)

Оценяване на риска на контрола

34. В случай че одиторът планира да тества оперативната ефективност на контролите, одиторът следва да оцени риска на контрола. В случай че одиторът не планира да тества оперативната ефективност на контролите, оценката на одитора на риска на контрола следва да е такава, че оценката на риска от съществени неправилни отчитания да съвпада с оценката на вътрешноприсъщия риск. (Вж. параграфи А226–А229)

Оценяване на одиторските доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска

35. Одиторът следва да оцени дали одиторските доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска, предоставят подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Ако това не е така, одиторът следва да изпълни допълнителни процедури за оценка на риска до получаването на одиторски доказателства, които да предоставят такава база. При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания одиторът следва да вземе под внимание всички одиторски доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска,

независимо дали потвърждаващи или противоречащи на твърденията за вярност, направени от ръководството. (Вж. параграфи А230–А232)

Класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които не са значими, но са съществени

36. По отношение на съществени класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които не са били определени като значими класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, одиторът следва да оцени дали това определяне остава подходящо. (Вж. параграфи А233–А235)

Преразглеждане на оценката на риска

37. Ако одиторът получи нова информация, която не съответства на одиторските доказателства, върху които одиторът първоначално е базирал идентификацията или оценките на рисковете от съществени неправилни отчитания, одиторът следва да преразгледа идентификацията или оценката. (Вж. параграф А236)

Документация

38. Одиторът следва да включи в одиторската документация:[13] (Вж. параграфи А237–А241)

    (а) Обсъжданията в екипа по ангажимента и съществените решения, до които е достигнато;

    (б) Ключовите елементи от разбирането на одитора в съответствие с параграфи 19, 21, 22, 24 и 25; източниците на информация, от които е придобито разбирането на одитора; както и изпълнените процедури за оценка на риска;

    (в) Оценката на проектирането на идентифицираните контроли и определянето дали тези контроли са били внедрени в съответствие с изискванията на параграф 26; и

    (г) Идентифицираните и оценени рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, включително съществените рискове и рисковете, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства, както и логическата обосновка на направените съществени преценки.

Материали за приложение и други пояснителни материали

Дефиниции (Вж. параграф 12)

Твърдения за вярност (Вж. параграф 12(а))

А1. Одиторите използват категории твърдения за вярност, за да разгледат различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат при идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания. Примери за тези категории твърдения за вярност са описани в параграф А190. Твърденията за вярност се

[13] МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11 и А6–А7

различават от писмените изявления, изисквани от МОС 580,[14] за да потвърдят определени въпроси или подкрепят други одиторски доказателства.

Контроли (Вж. параграф 12(в))

A2. Контролите са внедрени в компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието.

A3. Политиките се прилагат посредством действията на персонала в рамките на предприятието или посредством ограничаване на персонала да предприема действия, които биха влезли в противоречие с такива политики.

A4. Процедурите може да бъдат направени задължителни посредством формална документация или други комуникации от страна на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, или да са резултат от поведение, което не е задължително, но се обуславя от фирмената култура на предприятието. Спазването на процедурите може да бъде принудително наложено чрез действията, разрешени от използваните от предприятието ИТ приложения, или чрез други аспекти на фирмената ИТ среда.

A5. Контролите могат да са преки или непреки. Преките контроли представляват контроли, които са достатъчно прецизни, за да адресират рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Непреките контроли представляват контроли, които подкрепят преките контроли.

Контроли върху обработката на информацията (Вж. параграф 12(е))

A6. Рискове за интегритета на информацията възникват в резултат на податливост към неефективно въвеждане и прилагане на политиките на предприятието по отношение на информацията, които представляват политики, дефиниращи информационните потоци, записи и процеси на отчитане в информационната система на предприятието. Контролите върху обработката на информацията представляват процедури, които подкрепят ефективното въвеждане и прилагане на политиките на предприятието по отношение на информацията. Контролите върху обработката на информацията може да са автоматизирани (т.е., заложени в ИТ приложенията) или неавтоматизирани (например, контроли върху входящата информация или върху крайния резултат), като е възможно да разчитат на други контроли, включително други контроли върху обработката на информацията или общи ИТ контроли.

Фактори за вътрешноприсъщ риск (Вж. параграф 12(е))

Приложение 2 излага допълнителни съображения, свързани с разбирането на факторите за вътрешноприсъщ риск.

A7. Факторите за вътрешноприсъщ риск може да са качествени или количествени и оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания. Качествените фактори за вътрешноприсъщ риск, свързани с изготвянето на информацията, изисквана от приложимата рамка за финансово отчитане, включват:

[14] МОС 580, *Писмени изявления*

- Сложност;
- Субективност;
- Промяна;
- Несигурност; или
- Податливост към неправилни отчитания поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск.

A8. Други фактори за вътрешноприсъщ риск, които оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания на твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване може да включват:

- количествената или качествена значимост на този клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване; или
- обемът или липсата на еднородност в състава на позициите, които ще бъдат обработени чрез този клас сделки и операции или салдо по сметка или ще бъдат отразени в оповестяването.

Уместни твърдения за вярност (Вж. параграф 12(з))

A9. Рискът от съществени неправилни отчитания може да се отнася до повече от едно твърдение за вярност, в който случай всички твърдения за вярност, за които се отнася този риск представляват уместни твърдения за вярност. Ако дадено твърдение за вярност няма идентифициран риск от съществени неправилни отчитания, то тогава то не представлява уместно твърдение за вярност.

Съществени рискове (Вж. параграф 12(л))

A10. Съществеността може да бъде описана като относителната важност на даден въпрос и се преценява от одитора в контекста, в който съответният въпрос бива разглеждан. По отношение на вътрешноприсъщия риск, съществеността може да се разглежда в контекста на това как и степента, в която, факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху комбинацията от вероятността от възникването на неправилно отчитане и величината на потенциалното неправилно отчитане, в случай че такова възникне.

Процедури за оценка на риска и свързани с това дейности (Вж. параграфи 13–18)

A11. Рисковете от съществени неправилни отчитания, които трябва да бъдат идентифицирани и оценени, включват както тези, дължащи се на измама, така и тези, дължащи се на грешка, като и двата вида са обхванати от настоящия МОС. Значимостта на измамата обаче е такава, 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 да се използва за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.[15] В допълнение, следните МОС предоставят допълнителни

[15] МОС 240, параграфи 12–27

изисквания и насоки относно идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във връзка със специфични въпроси или обстоятелства:

- МОС 540 (преработен)[16] във връзка с приблизителните счетоводни оценки;
- МОС 550 във връзка с взаимоотношенията и сделките със свързани лица;
- МОС 570 (преработен)[17] във връзка с принципа-предположение за действащо предприятие; и
- МОС 600[18] във връзка с финансовите отчети на група.

A12. Професионалният скептицизъм е необходим за критичното оценяване на одиторските доказателства, събрани при изпълнение на процедурите за оценка на риска, и помага на одитора да запази повишено внимание за одиторски доказателства, които да не са тенденциозни в посока, потвърждаваща съществуването на рискове или в посока, отхвърляща съществуването на рискове. Професионалният скептицизъм е нагласа, която се прилага от одитора при извършването на професионални преценки, след което осигурява база за действията на одитора. Одиторът използва професионална преценка при определяне кога разполага с одиторски доказателства, които да осигурят подходяща база за оценяване на риска.

A13. Прилагането на професионален скептицизъм от одитора може да включва:

- Поставяне под въпрос на противоречаща информация и надеждността на документацията;
- Преценка на отговорите на проучващите запитвания и друга информация, получена от ръководството и лицата, натоварени с общо управление;
- Запазване на повишено внимание по отношение на условия, които биха могли да сочат за възможно неправилно отчитане, дължащо се на измама или грешка; и
- Преценка дали получените одиторски доказателства подкрепят извършената от одитора идентификация и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания в светилната на естеството и обстоятелствата на предприятието.

Защо получаването на одиторски доказателства по непредубеден начин е важно (Вж. параграф 13)

A14. Разработването и изпълнението на процедури за оценка на риска, за да бъдат получени одиторски доказателства, които да подкрепят идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания по непредубеден начин, може да подпомогне одитора при идентифициране на потенциално противоречаща информация, което да му помогне при

---

[16] МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*

[17] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

[18] МОС 600, *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

упражняване на професионален скептицизъм при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Източници на одиторски доказателства (Вж. параграф 13)

A15. Разработването и изпълнението на процедури за оценка на риска, за да бъдат получени одиторски доказателства по непредубеден начин може да включва получаване на доказателства от множество източници в рамките на предприятието или извън него. От одитора обаче не се изисква да извършва изчерпателно търсене, за да идентифицира всички възможни източници на одиторски доказателства. В допълнение към информацията от други източници[19], източниците на информация за процедурите за оценка на риска може да включват:

- Взаимодействие с ръководството, с лицата, натоварени с общо управление, и с друг ключов персонал на предприятието, като например, вътрешните одитори.
- Определени външни страни, като например, регулаторни органи, независимо дали информацията се получава пряко или косвено.
- Публично налична информация относно предприятието, например, публикувани от предприятието прессъобщения, материали за анализатори или заседания на групи инвеститори, доклади на анализатори или информация относно сделките с ценни книжа на предприятието.

Независимо от източника на информация, одиторът преценява уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на одиторски доказателства, в съответствие с МОС 500.[20]

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) (Вж. параграф 13)

A16. Характерът и обхватът на процедурите за оценка на риска ще варират в зависимост от естеството и обстоятелствата на предприятието (например, степента на формализиране на политиките и процедурите на предприятието или на неговите процеси и системи). Одиторът използва професионална преценка, за да определи естеството и обхвата на процедурите за оценка на риска, които да бъдат изпълнени, за да се удовлетворят изискванията на настоящия МОС.

A17. Независимо че степента, в която политиките и процедурите на предприятието и неговите процеси и системи са формализирани може да варира, от одитора се изисква да придобие разбиране в съответствие с параграфи 19, 21, 22, 24, 25 и 26.

Примери:

[19] Вж. параграфи A37 и A38.

[20] МОС 500, *Одиторски доказателства*, параграф 7

Някои предприятия, включително по-малко сложни предприятия и особено предприятия, ръководени от собственика си, може да не са установили структурирани процеси и системи (например, процес по оценка на риска или процес по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол) или да са установили процеси или системи с ограничена документация или липса на вътрешна съгласуваност по отношение на това как те биват осъществявани. Когато такива системи и процеси не са формализирани, одиторът все пак може да е в състояние да изпълни процедури за оценка на риска посредством наблюдение и проучващи изпитвания.

От други, обикновено по-сложни предприятия, се очаква да имат по-формализирани и документирани политики и процедури. Одиторът може да използва тази документация при изпълнение на процедурите за оценка на риска.

A18. Естеството и обхватът на процедурите за оценка на риска, които трябва да бъдат изпълнени първия път, когато се осъществява ангажиментът, може да са по-разширени в сравнение с процедурите при повтарящ се ангажимент. В последващи периоди одиторът може да се фокусира върху промените, възникнали след предходния период.

Видове процедури за оценка на риска (Вж. параграф 14)

A19. МОС 500[21] пояснява видовете одиторски процедури, които може да бъдат изпълнени при получаване на одиторски доказателства от процедурите за оценка на риска и допълнителните одиторски процедури. Възможно е естеството, времето на изпълнение и обхватът на одиторските процедури да бъдат повлияни от факта, че част от счетоводните данни и други доказателства може да са налични само в електронен вид или само към определен момент от време.[22] В съответствие с МОС 330, одиторът може да изпълни процедури по същество или тестове на контролите едновременно с процедурите за оценка на риска, когато би било ефективно да постъпи по този начин. Получените одиторски доказателства, които подкрепят идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, може да подкрепят също така и разкриването на неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност или оценяването на оперативната ефективност на контролите.

A20. Макар от одитора да се изисква да изпълни всички процедури за оценка на риска, описани в параграф 14 в хода на получаване на необходимото разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол (вж. параграфи 19–26), от одитора не се изисква да изпълнява всички тях по отношение на всеки един аспект на това разбиране. Възможно е да бъдат изпълнени други процедури, когато информацията, която ще бъде получена може да е полезна при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания. Примерите за такива процедури може да включват отправяне на проучващи запитвания до външния юридически съветник на предприятието или външни надзорни органи или експерти по оценяване, които предприятието е използвало.

---

[21] МОС 500, параграфи A14–A17 и A21–A25

[22] МОС 500, параграф A12

Автоматизирани инструменти и техники (Вж. параграф 14)

A21. Използвайки автоматизирани инструменти и техники, одиторът може да изпълни процедури за оценка на риска върху големи обеми данни (от главната книга, аналитичните счетоводни сметки или други оперативни данни), включително за анализ, повторно изчисление, повторно изпълнение или равнения.

Проучващи запитвания до ръководството и други лица в рамките на предприятието (Вж. параграф 14(а))

Защо да се отправят проучващи запитвания до ръководството и други лица в рамките на предприятието

A22. Информацията, получавана от одитора с цел да се подкрепи подходяща база за идентифицирането и оценяването на рисковете и разработването на допълнителни одиторски процедури, може да бъде получена посредством проучващи запитвания до ръководството и лицата, отговорни за финансовото отчитане.

A23. Проучващите запитвания до ръководството, лицата, отговорни за финансовото отчитане, други подходящи лица в рамките на предприятието и други служители с различни нива на правомощия може да предложат на одитора различни гледни точки при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Примери:

- Проучващите запитвания, насочени към лицата, натоварени с общо управление, може да помогнат на одитора да разбере обхвата на надзора, осъществяван от страна на тези лица над изготвянето на финансовите отчети от ръководството. МОС 260 (преработен)[23] откроява важното значение на ефективната двустранна комуникация за оказване съдействие на одитора в това отношение при получаване на информация от лицата, натоварени с общо управление.
- Проучващите запитвания до служителите, отговорни за инициране, обработване или документиране на сложни или необичайни сделки и операции може да помогнат на одитора при оценяване целесъобразността на избора и прилагането на определени счетоводни политики.
- Проучващите запитвания, насочени към фирмения юридически съветник може да осигурят информация относно такива въпроси, като съдебни дела, спазване изискванията на закони и нормативни разпоредби, информация за случаи на измама или подозирани случаи на измама, засягащи предприятието, гаранции, следпродажбени задължения, споразумения (като например, съвместни предприятия) с бизнес партньори и значението на договорни условия.
- Проучващите запитвания, насочени към персонала от звената за маркетинг и продажби може да осигурят информация относно промени в маркетинговата стратегия на предприятието, тенденции в продажбите или договорни споразумения с клиенти на предприятието.
- Проучващите запитвания, насочени към звеното за управление на риска (или проучващи запитвания към лицата, изпълняващи такива функции) може да осигурят информация относно оперативни и регулаторни рискове, които биха могли да засегнат финансовото отчитане.
- Проучващите запитвания, насочени към ИТ персонала може да осигурят информация относно промени в системите, сривове в системите или контрола или други свързани с ИТ рискове.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A24. При отправяне на проучващи запитвания до лица, които биха могли да разполагат с информация, която вероятно би била от полза при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания, одиторите на организациите от публичния сектор може да получат информация от допълнителни източници, като например, от одиторите, ангажирани с одит на резултатите от дейността или други одити, свързани с организацията.

Проучващите запитвания до звеното за вътрешен одит

[23] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 4(б)

Приложение 4 излага съображения във връзка с разбирането на звеното за вътрешен одит на предприятието.

Защо да се отправят проучващи запитвания до звеното за вътрешен одит (в случай че такова звено съществува)

A25. В случай че предприятието има звено за вътрешен одит, проучващите запитвания до подходящите лица в рамките на това звено може да подпомогнат одитора при получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и системата на предприятието за вътрешен контрол при идентифициране и оценяване на рисковете.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A26. Одиторите на организациите от публичния сектор често имат допълнителни отговорности по отношение на вътрешния контрол и спазването на изискванията на приложимите закони и нормативни разпоредби. Проучващите запитвания до подходящите лица в рамките на звеното за вътрешен одит може да подпомогнат одиторите при идентифициране на риска от съществено неспазване на изискванията на приложимите закони и нормативни разпоредби и риска от недостатъци на контрола, свързани с финансовото отчитане.

Аналитични процедури (Вж. параграф 14(б))

Защо аналитични процедури да се изпълняват в качеството на процедури за оценка на риска

A27. Аналитичните процедури помагат за идентифицирането на несъответствия, необичайни сделки или събития и суми, съотношения и тенденции, сочещи за въпроси, които биха могли да имат последствия за одита. Идентифицираните необичайни или неочаквани взаимовръзки или взаимоотношения може да подпомогнат одитора при идентифициране на рискове от съществени неправилни отчитания, особено рискове от съществени неправилни отчитания, които се дължат на измама.

A28. Следователно аналитичните процедури, изпълнени в качеството на процедури за оценка на риска, може да помогнат за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, като идентифицират аспекти на предприятието, за които одиторът не е бил информиран, или за разбиране на начина, по който факторите за вътрешноприсъщ риск, като например, промяна, оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилно отчитане.

Видове аналитични процедури

A29. Аналитичните процедури, изпълнени в качеството на процедури за оценка на риска, може:

- да включват както финансова, така и нефинансова информация, например, взаимовръзката между продажбите и продажбената площ или обема на продадените стоки (нефинансова информация).

- да използват данни, агрегирани на високо ниво. Съответно, резултатите от тези аналитични процедури може да предоставят обща първоначална индикация относно вероятността от съществено неправилно отчитане.

Пример:

При одита на малки предприятия, включително такива с по-малко сложни бизнес модели и процеси и по-малко сложна информационна система, одиторът може да извърши просто сравняване на информацията, например, промяна в междинните или месечните салда по сметки в сравнение със салдата от предходни периоди, за да получи индикация за области с потенциално по-висок риск.

A30. Настоящият МОС разглежда използването от страна на одитора на аналитични процедури в качеството на процедури за оценка на риска. МОС 520[24] разглежда използването от страна на одитора на аналитични процедури в качеството на процедури по същество („аналитични процедури по същество“) и отговорността на одитора да изпълни аналитични процедури към края на одита. Съответно, изискванията на МОС 520 не налагат изпълнението на аналитични процедури в качеството на процедури за оценка на риска. От друга страна, изискванията и материалите за приложение в МОС 520 може да предоставят полезни насоки за одитора, когато изпълнява аналитични процедури като част от процедурите за оценка на риска.

Автоматизирани инструменти и техники

A31. Аналитичните процедури могат да бъдат изпълнени с помощта на редица инструменти или техники, които е възможно да са автоматизирани. Прилагането на автоматизирани аналитични процедури спрямо данните се нарича аналитична обработка на данни (анализ на данни).

Пример:

Одиторът може да използва електронни таблици, за да извърши сравнение на действително отчетените с бюджетираните суми или да изпълни по-сложна операция чрез извличане на данни от информационната система на предприятието и по-нататъшен анализ на тези данни с помощта на техники за визуализиране, за да идентифицира класове сделки и операции салда по сметки или оповестявания, за които може да се изискват допълнителни специфични процедури за оценка на риска.

Наблюдение и фактическа проверка (Вж. параграф 14(в))

Защо наблюдението и фактическата проверка да се изпълняват в качеството на процедури за оценка на риска

A32. Наблюдението и фактическата проверка може да подкрепят, потвърдят или противоречат на проучващите запитвания до ръководството и други лица, като е възможно също и да осигурят информация относно предприятието и средата, в която то функционира.

[24] МОС 520, *Аналитични процедури*

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A33. Когато политиките или процедурите не са документирани или предприятието има по-малко формализирани контроли, одиторът може все пак да е в състояние да получи някакви одиторски доказателства, за да подкрепи идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, посредством наблюдение или фактическа проверка на функционирането на контрола.

Примери:

- Одиторът може да получи разбиране за контролите над инвентаризацията, дори те да не са документирани от предприятието, чрез пряко наблюдение.
- Одиторът може да е в състояние да наблюдава разделянето на отговорностите.
- Одиторът може да е в състояние да наблюдава въвеждането на пароли.

Наблюдението и фактическата проверка в качеството на процедури за оценка на риска

A34. Процедурите за оценка на риска може да включват наблюдение или фактическа проверка на следното:

- дейността на предприятието.
- вътрешни документи (като например, бизнес планове и стратегии), записи и наръчници за вътрешен контрол.
- доклади, изготвени от ръководството (като например, тримесечни доклади на ръководството и междинни финансови отчети) и лицата, натоварени с общо управление (като например, протоколи от заседания на съвета на директорите).
- помещенията и производствените мощности на предприятието.
- информация, получена от външни източници, като например, търговски и икономически списания; доклади на анализатори, банки или рейтингови агенции; регулаторни или финансови публикации; или други външни документи за финансовите резултати от дейността на предприятието (като например, тези, посочени в параграф A79).
- поведението и действията на ръководството или лицата, натоварени с общо управление (като например, наблюдаване на заседание на одитния комитет).

Автоматизирани инструменти и техники

A35. Автоматизирани инструменти или техники биха могли да бъдат използвани също така за наблюдение и фактическа проверка особено на активи, например посредством използване на инструменти за дистанционно наблюдение (например, дрон).

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A36. Процедурите за оценка на риска, изпълнявани от одиторите на организации от публичния сектор може да включват също наблюдение и фактическа проверка на документи, изготвени

от ръководството за законодателния орган, например, документи, свързани със задължително докладване на резултатите от дейността.

Информация от други източници (Вж. параграф 15)

Защо одиторът да взема под внимание информация от други източници

A37. Информацията, получена от други източници, може да е уместна за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез осигуряване на информация и аналитична картина относно:

- естеството на предприятието и свързаните с него бизнес рискове, както и какво може да се е променило в сравнение с предходни периоди.
- почтеността и етичните ценности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, което може да има отношение и към разбирането на одитора за контролната среда.
- приложимата рамка за финансово отчитане и нейното прилагане според естеството и обстоятелствата на предприятието.

Други уместни източници

A38. Други уместни източници на информация включват:

- Процедурите на одитора по отношение приемането или продължаването на взаимоотношението с клиента или ангажимента за одит в съответствие с МОС 220, включително заключенията, до които е достигнато в тази връзка.[25]
- Други ангажименти, изпълнявани за предприятието от съдружника, отговорен за ангажимента. Възможно е съдружникът, отговорен за ангажимента, да е придобил имащи отношение към одита познания, включително за предприятието и средата, в която то функционира, когато е изпълнявал други ангажименти за предприятието. Такива ангажименти може да включват ангажименти за договорени процедури или други ангажименти за одит или изразяване на сигурност, включително ангажименти за адресиране на допълнителни отчетни изисквания в съответната юрисдикция.

Информация от предходен опит на одитора с предприятието и предходни одити (Вж. параграф 16)

Защо информацията от предходни одити е важна за текущия одит

A39. Предходният опит на одитора с предприятието и опитът от одиторските процедури, изпълнени в предходни одити, може да предоставят на одитора информация, която да е уместна, когато одиторът определя естеството и обхвата на процедурите за оценка на риска и при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Естество на информацията от предходни одити

[25] МОС 220, *Контрол върху качеството при одита на финансови отчети,* параграф 12

A40. Предходният опит на одитора с предприятието и одиторските процедури, изпълнени в предходни одити, може да предоставят на одитора информация относно такива въпроси, като:

- минали неправилни отчитания и дали те са били своевременно коригирани.
- естеството на предприятието и средата, в която то функционира, и системата на предприятието за вътрешен контрол (включително недостатъци на контрола).
- значителни промени, които предприятието или неговата дейност са претърпели след предходния финансов период.
- тези конкретни видове сделки и други събития или салда по сметки (и свързаните с тях оповестявания), при които одиторът е изпитвал затруднения при изпълнение на необходимите одиторски процедури, например, поради тяхната сложност.

A41. От одитора се изисква да определи дали информацията, получена от предходния опит на одитора с предприятието и одиторските процедури, изпълнени в предходни одити, продължава да бъде уместна и надеждна, в случай че одиторът възнамерява да използва тази информация за целите на текущия одит. Ако естеството или обстоятелствата на предприятието са се променили или е била получена нова информация, информацията от предходни периоди може вече да не е уместна или надеждна за текущия одит. За да определи дали са настъпили промени, които биха могли да повлияят върху уместността и надеждността на такава информация, одиторът може да отправи проучващи запитвания и да изпълни други подходящи одиторски процедури, като например, документално обхождане на съответните системи. Ако информацията не е надеждна, одиторът може да обмисли изпълнение на допълнителни процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства.

Обсъждане в екипа по ангажимента (Вж. параграфи 17–18)

Защо от екипа по ангажимента се изисква да обсъди прилагането на приложимата рамка за финансово отчитане и податливостта на финансовия отчет на предприятието към съществени неправилни отчитания

A42. Обсъждането в екипа по ангажимента относно прилагането на приложимата рамка за финансово отчитане и податливостта на финансовия отчет на предприятието към съществени неправилни отчитания:

- осигурява възможност по-опитните членове на екипа по ангажимента, включително съдружника, отговорен за ангажимента, да споделят аналитичните си изводи, базирани на техните познания за предприятието. Споделянето на информация допринася за по-доброто разбиране от страна на всички членове на екипа по ангажимента.
- позволява на членовете на екипа по ангажимента да обменят информация относно бизнес рисковете, на които е изложено предприятието, това как факторите за вътрешноприсъщ риск биха могли да окажат влияние върху податливостта към неправилни отчитания на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, и относно това как и къде финансовият отчет може да е податлив към съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка.

- помага на членовете на екипа по ангажимента да придобият по-добро разбиране относно потенциала за съществени неправилни отчитания на финансовия отчет във възложените им конкретни области и да разберат как резултатите от одиторските процедури, които те изпълняват, биха могли да засегнат други аспекти на одита, включително решенията относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури. В частност, обсъжданията помагат на членовете на екипа по ангажимента при допълнителното разглеждане на противоречаща информация на базата на собственото разбиране на всеки един член на екипа за естеството и обстоятелствата на предприятието.
- предоставя база, на която членовете на екипа по ангажимента комуникират и обменят нова информация, получена по време на целия одит, която би могла да окаже влияние върху оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания или одиторските процедури, изпълнявани, за да бъдат адресирани тези рискове.

МОС 240 изисква обсъждането в екипа по ангажимента да постави специален акцент върху това как и къде финансовият отчет може да е податлив към съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, включително начините, по които биха могли да възникнат случаи на измама.[26]

A43. Професионалният скептицизъм е необходим за критичното оценяване на одиторските доказателства и пълноценното и открито обсъждане в екипа по ангажимента, включително при повтарящи се одити, може да доведе до по-добро идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Друг резултат от обсъждането може да е одиторът да идентифицира специфични области на одита, в които упражняването на професионален скептицизъм да е особено важно, което може да доведе до ангажирането на по-опитни членове на екипа по ангажимента, които са с подходящи умения, да участват в изпълнението на одиторските процедури във връзка с тези области.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A44. Когато ангажиментът се изпълнява от едно единствено лице, например, самостоятелно практикуващ професионален счетоводител (т.е., когато обсъждане в екипа по ангажимента не би било възможно), вземането под внимание на въпросите, посочени в параграфи A42 и A46, може въпреки всичко да подпомогне одитора при идентифициране къде биха могли да съществуват рискове от съществени неправилни отчитания.

A45. Когато ангажиментът се изпълнява от голям екип по ангажимента, например при одит на финансовия отчет на група, не винаги е възможно или практически осъществимо обсъждането да включва всички членове в рамките на една дискусия (например, при одит в множество местоположения), нито е необходимо всички членове на екипа по ангажимента да бъдат информирани за всички решения, до които е достигнато при обсъждането. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да обсъди определени въпроси с ключови членове на екипа по ангажимента, включително, ако бъде преценено за целесъобразно, тези членове, които

[26] МОС 240, параграф 16

притежават специфични умения или познания и тези, които носят отговорност за одита на компонентите, като същевременно делегира обсъжданията с други лица, вземайки под внимание обхвата на счетените за необходими комуникации в рамките на целия екип по ангажимента. От полза би могъл да бъде комуникационен план, съгласуван със съдружника, отговорен за ангажимента.

Обсъждане на оповестяванията в приложимата рамка за финансово отчитане

A46. Като част от обсъждането в екипа по ангажимента, разглеждането на изискванията за оповестяване в приложимата рамка за финансово отчитане помага при идентифициране на ранен етап от одита на местата, където биха могли да съществуват рискове от съществени неправилни отчитания във връзка с оповестяванията, дори при обстоятелства, в които приложимата рамка за финансово отчитане изисква само опростени оповестявания. Въпросите, които екипът по ангажимента би могъл да обсъди, включват:

- промени в изискванията за финансово отчитане, които биха могли да доведат до съществени нови или преработени оповестявания;
- промени в средата на предприятието, финансовото му състояние или дейността му, които биха могли да доведат до съществени нови или преработени оповестявания, например, съществена бизнес комбинация в одитирания период;
- оповестявания, по отношение на които получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства може да е било трудно в миналото; и
- оповестявания относно сложни въпроси, включително такива, изискващи съществена преценка от страна на ръководството относно това каква информация да бъде оповестявана.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A47. Като част от обсъждането в екипа по ангажимента от одитори на организации от публичния сектор, биха могли да бъдат взети под внимание и допълнителни по-общи цели и свързаните с тях рискове, произтичащи от мандата за одит или задълженията на организациите от публичния сектор.

Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието (Вж. параграфи 19-27)

Приложения от 1 до 6 излагат допълнителни съображения във връзка с получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието.

Получаване на необходимото разбиране (Вж. параграфи 19-27)

A48. Получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на

предприятието е динамичен и изискващ повторението на определени стъпки процес по събиране, актуализирани и анализиране на информация, който продължава по време на целия одит. Следователно, очакванията на одитора може да се променят с получаването на нова информация.

A49. Разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане може да помогне също така на одитора при разработване на първоначални очаквания относно класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които може да са значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания. Тези очаквани значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания формират базата за обхвата на разбирането на одитора за информационната система на предприятието.

Защо се изисква разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане (Вж. параграфи 19-20)

A50. Разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане помага на одитора да разбере събитията и условията, които имат отношение към предприятието и при идентифициране как факторите за вътрешноприсъщ риск влияят върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания при изготвяне на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане и степента на това влияние. Такава информация установява референтна рамка, в която одиторът идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания. Тази референтна рамка подпомага одитора при планиране на одита и упражняване на професионална *преценка* и професионален скептицизъм по време на целия одит, например, когато:

- идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) или други приложими стандарти (например, във връзка с рисковете от измама в съответствие с МОС 240 или при идентифициране и оценяване на рисковете, свързани с приблизителните счетоводни оценки в съответствие с МОС 540 (преработен));
- изпълнява процедури, които да помогнат за идентифициране на случаи на неспазване изискванията на закони и нормативни разпоредби, които биха могли да имат съществен ефект върху финансовия отчет в съответствие с МОС 250;[27]
- оценява дали финансовият отчет предоставя адекватни оповестявания в съответствие с МОС 700 (преработен);[28]
- определя нивото на същественост или нивото на същественост на изпълнението в съответствие с МОС 320;[29] или

[27] МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети,* параграф 14

[28] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети,* параграф 13(д)

[29] МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*, параграфи 10-11

- преценява уместността на избора и прилагането на счетоводни политики и адекватността на оповестяванията във финансовия отчет.

A51. Разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане осигурява също така информация относно това как одиторът планира и изпълнява допълнителни одиторски процедури, например, когато:

- разработва очаквания, които да бъдат използвани при изпълнението на аналитични процедури в съответствие с МОС 520;[30]
- разработва и изпълнява допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства в съответствие с МОС 330; и
- оценява достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства (например, във връзка с предположенията или устните и писмени изявления на ръководството).

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A52. Естеството и обхватът на необходимото разбиране е въпрос на професионална преценка на одитора и варира при различните предприятия в зависимост от естеството и обстоятелствата на съответното предприятие, включително:

- размера и сложността на предприятието, включително неговата ИТ среда;
- предходния опит на одитора с това предприятие;
- естеството на системите и процесите на предприятието, включително дали те са формализирани или не са; и
- естеството и формата на документацията на предприятието.

A53. Процедурите за оценка на риска на одитора за получаване на необходимото разбиране може да са по-малко широкообхватни при одити на по-малко сложни предприятия и по-широкообхватни по отношение на по-сложни предприятия. Очаква се задълбочеността на разбирането, което се изисква от одитора, да е по-малка в сравнение със задълбочеността на разбирането, притежавано от ръководството при управляване на предприятието.

A54. Някои рамки за финансово отчитане позволяват по-малките предприятия да предоставят опростени и не толкова подробни оповестявания във финансовия отчет. Това обаче не освобождава одитора от отговорността да получи разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане, по начина, по който тя е приложима за конкретното предприятие.

A55. Използването от предприятието на ИТ и естеството и обхватът на промените в ИТ средата може също да окажат влияние върху специализираните умения, необходими, за да подпомогнат получаването на изискваното разбиране.

---

[30] МОС 520, параграф 5

Предприятието и средата, в която то функционира (Вж. параграф 19(а))

Организационна структура, структура на собственост и управление и бизнес модел на предприятието (Вж. параграф 19(а)(i))

Организационна структура и структура на собственост на предприятието

A56. Разбирането за организационната структура и структурата на собственост на предприятието може да даде възможност на одитора да разбере такива въпроси, като:

- Сложността на структурата на предприятието.

> **Пример**:
>
> Предприятието може да представлява единично предприятие или пък неговата структура да обхваща дъщерни предприятия, подразделения или други компоненти в множество местоположения. Наред с това, юридическата структура на предприятието може да е различна от неговата оперативна структура. Сложните структури често въвеждат фактори, които биха могли да породят повишена податливост към рискове от съществени неправилни отчитания. Такива проблемни въпроси може да включват дали репутацията, съвместните предприятия, инвестициите или предприятията със специално предназначение са отчетени по подходящ начин и дали във финансовия отчет са направени адекватните оповестявания за подобни въпроси.

- Структурата на собственост и взаимовръзките между собствениците и други лица или предприятия, включително свързани лица. Това разбиране може да помогне при определяне дали сделките и операциите със свързани лица са подходящо идентифицирани, отчетени и адекватно оповестени във финансовия отчет.[31]

- Разграничаването между собствениците, лицата, натоварени с общо управление и ръководството.

> **Пример**:
>
> При по-малко сложните предприятия собствениците на предприятието може да са ангажирани с управлението му и следователно няма да е налице никакво или ще има незначително разграничение. И обратно, например при някои регистрирани за търгуване на борсата предприятия, може да е налице ясно разграничение между ръководството, собствениците на предприятието и лицата, натоварени с общо управление.[32]

---

[31] МОС 550 установява изисквания и предоставя насоки относно съображенията на одитора във връзка със свързани лица.

[32] МОС 260 (преработен), параграфи А1 и А2, предоставя насоки относно идентифицирането на лицата, натоварени с общо управление и пояснява, че в определени случаи някои или всички лица, натоварени с общо управление, може да участват в ръководството на предприятието.

- Структурата и сложността на ИТ средата на предприятието.

Примери:

Предприятието може:

- да има множество остарели ИТ системи в различни стопански единици, които да не са добре интегрирани, което да води в резултат до сложна ИТ среда.
- да използва външни или вътрешни доставчици на услуги за определени аспекти на своята ИТ среда (например, да възложи на външен подизпълнител-трета страна хостинг на своята ИТ среда или да използва общ център за обслужване за централизирано управление на ИТ процесите в групата).

Автоматизирани инструменти и техники

A57. Одиторът може да използва автоматизирани инструменти и техники, за да разбере потоците от сделки и операции и обработката им като част от одиторските процедури за разбиране на информационната система на предприятието. В резултат на тези процедури одиторът може да получи информация относно организационната структура на предприятието или лицата, с които предприятието осъществява стопанска дейност (например, доставчици, клиенти, свързани лица).

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A58. Структурата на собственост на организация от публичния сектор може да няма същото значение, както в непубличния сектор, тъй като решенията, отнасящи се до организацията, може да се вземат извън самата организация в резултат на политически процеси. Следователно, възможно е ръководството да не разполага с контрол над определени решения, които се вземат. Въпросите, които може да са уместни в тази връзка включват разбиране на възможността на организацията да взема едностранни решения и способността на други организации от публичния сектор да контролират или оказват влияние върху сферата на компетентност и стратегическата насока на развитие на организацията.

Пример:

Организацията от публичния сектор може да е обект на закони или други разпореждания на оправомощени органи, които изискват тя да получава одобрение от страни, външни за организацията, за своите стратегии и цели, преди те да бъдат прилагани. Следователно, въпросите, свързани с разбиране на юридическата структура на организацията може да включват приложимите закони и нормативни разпоредби и класифицирането на организацията (т.е. дали организацията представлява министерство, ведомство/департамент, агенция или друг тип организация).

Общо управление

Защо одиторът да получава разбиране за общото управление

A59. Разбирането за общото управление на предприятието може да подпомогне одитора да разбере способността на предприятието да осигурява подходящ надзор над системата на предприятието за вътрешен контрол. Това разбиране обаче може да осигури и доказателства за недостатъци, които е възможно да сочат за повишена податливост на финансовите отчети на предприятието към рискове от съществени неправилни отчитания.

Разбиране на общото управление на предприятието

A60. Въпросите, които може да са уместни да бъдат разгледани от одитора при получаване на разбиране за общото управление на предприятието, включват:

- дали всички или някои от лицата, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието.
- съществуването (и отделянето) на неизпълнителен съвет на директорите, ако има такъв, от изпълнителното ръководство.
- дали лицата, натоварени с общо управление заемат позиции, които са неразделна част от юридическата структура на предприятието, например, директори.
- наличието на подгрупи от лицата, натоварени с общо управление, например, одитен комитет и отговорностите на такава група лица.
- отговорностите на лицата, натоварени с общо управление, за осъществяване на надзор над финансовото отчитане, включително одобряване на финансовия отчет.

Бизнес моделът на предприятието

Приложение 1 излага допълнителни съображения относно получаването на разбиране за предприятието и неговия бизнес модел, както и допълнителни съображения относно одитирането на предприятия със специално предназначение.

Защо одиторът да получава разбиране за бизнес модела на предприятието

A61. Разбирането на целите, стратегиите и бизнес модела на предприятието помага на одитора да разбере предприятието на стратегическо ниво и да разбере бизнес рисковете, които предприятието поема и пред които е изправено. Разбирането за бизнес рисковете, които имат ефект върху финансовия отчет, подпомага на одитора при идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания, доколкото повечето бизнес рискове ще имат финансови последствия и следователно ефект върху финансовия отчет.

Примери:

Бизнес моделът на предприятието може да разчита на използването на ИТ по различни начини:

- предприятие продава обувки от физически съществуващ магазин и използва сложна система за наличности и точки за продажби, за да документира продажбите на обувки; или
- предприятие продава обувки онлайн, така че всички сделки за продажба се обработват в ИТ среда, включително инициирането на сделките чрез уебсайт.

По отношение на двете предприятия, бизнес рисковете, произтичащи от съществено различаващите се бизнес модели биха били съществено различни, независимо че и двете предприятия продават обувки.

Разбиране за бизнес модела на предприятието

A62. Не всички аспекти на бизнес модела имат отношение към разбирането на одитора. Бизнес рисковете са по-широки от рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, макар бизнес рисковете да включват и тях. Одиторът не носи отговорност да разбере или идентифицира всички бизнес рискове, защото не всички бизнес рискове пораждат рискове от съществени неправилни отчитания.

A63. Бизнес рисковете, повишаващи податливостта към рискове от съществени неправилни отчитания може да произтичат от:

- неподходящи цели или стратегии, неефективно изпълнение на стратегиите, промяна или сложност.
- неотчитане на необходимостта от промяна може също да породи бизнес риск, например, в резултат на:
  - разработване на нови продукти или услуги, които може да претърпят неуспех;
  - пазар, който дори да е успешно разработен, е неадекватен за да подкрепи даден продукт или услуги; или
  - дефекти в продукт или услуга, които биха могли да доведат до юридическа отговорност и репутационен риск.
- стимули и натиск върху ръководството, които може да доведат до преднамерена или непреднамерена предубеденост на ръководството и следователно да окажат влияние върху разумността на съществените предположения и очакванията на ръководството или лицата, натоварени с общо управление.

A64. Примерите за въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаване на разбиране за бизнес модела на предприятието, неговите цели, стратегии и свързаните с тях

бизнес рискове, които биха могли да доведат до риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, включват:

- събития или обстоятелства в отрасъла, като например, липса на персонал или експертни знания и умения за справяне с промените в отрасъла;
- нови продукти и услуги, които биха могли да доведат до завишена продуктова отговорност;
- разширяването на бизнеса на предприятието и на търсенето, които не са били оценени приблизително с необходимата точност;
- нови счетоводни изисквания, които не са били изцяло или подходящо въведени и приложени;
- регулаторни изисквания, водещи в резултат до завишен риск от привличане към юридическа отговорност;
- настоящи и бъдещи финансови изисквания, като например, загуба на финансиране поради невъзможността на предприятието да отговори на определени изисквания;
- използване на ИТ, като например, внедряване на нова ИТ система, която ще засегне както оперативната дейност, така и финансовото отчитане; или
- ефекта от прилагане на стратегия, особено последствията, които биха довели до нови счетоводни изисквания.

A65. Обикновено, ръководството идентифицира бизнес рисковете и разработва подходи за тяхното адресиране. Такъв процес по оценка на риска е част от системата на предприятието за вътрешен контрол и е обект на разглеждане в параграф 22 и параграфи A109–A113.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A66. Организациите, осъществяващи дейност в публичния сектор, може да създават и предоставят стойност по различни начини в сравнение с предприятията, които създават богатство за собствениците си, но все пак да имат „бизнес модел“ с конкретна цел. Въпросите, за които одиторите на организациите от публичния сектор може да придобият разбиране и които имат отношение към бизнес модела на организацията, включват:

- познания за съответните дейности на правителството, включително свързаните с тях програми.
- цели и стратегии на програмите, включително елементи на публичната политика.

A67. По отношение на одита на организациите от публичния сектор, „целите на ръководството“ може да се влияят от изисквания да се демонстрира публична отчетност, като е възможно да включват цели, които произтичат от закон, нормативна разпоредба или друг нормативен документ.

Отраслови, регулаторни и други външни фактори (Вж. параграф 19(а)(ii))

Отраслови фактори

А68. Уместните отраслови фактори включват условията в отрасъла, като например, конкурентната среда, взаимоотношенията с доставчици и клиенти, както и технологични развития. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание включват:

- пазар и конкуренция, включително търсене, капацитет и ценова конкуренция.
- циклична или сезонна дейност.
- продуктови технологии, свързани с продуктите на предприятието.
- снабдяване с енергия и съответни разходи.

А69. Отрасълът, в който предприятието осъществява дейността си, може да породи специфични рискове от съществени неправилни отчитания, произтичащи от естеството на бизнеса или степента на регулация.

Пример:

В строителния отрасъл дългосрочните договори може да включват съществени приблизителни оценки на приходите и разходите, които до породят рискове от съществени неправилни отчитания. В такива случаи е важно екипът по ангажимента да включва членове с достатъчни и уместни знания и опит.[33]

Регулаторни фактори

А70. Уместните регулаторни фактори включват регулаторната среда. Регулаторната среда обхваща, наред с другите въпроси, приложимата рамка за финансово отчитане и правната и политическа среда, както и промените в нея. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание включват:

- регулаторната рамка по отношение на регулиран отрасъл, например, пруденциални изисквания, включително свързаните с тях оповестявания.
- законодателство и нормативна уредба, които засягат в значителна степен дейността на предприятието, например, трудово законодателство и нормативни разпоредби.
- законодателство и нормативни разпоредби в сферата на данъчното облагане.
- държавни политики, засягащи понастоящем осъществяването на бизнеса на предприятието, като например монетарна политика, включително валутни контроли, фискална политика, финансови стимули (например, програми за държавна помощ), митническа политика или политики в областта на търговските ограничения.
- екологични изисквания, засягащи съответния отрасъл и бизнеса на предприятието.

[33] МОС 220, параграф 14

A71. МОС 250 (преработен) съдържа някои специфични изисквания, отнасящи се до законовата и регулаторна рамка, приложима по отношение на предприятието и отрасъла или сектора, в който предприятието осъществява своята дейност.[34]

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A72. По отношение на одита на организациите от публичния сектор, може да съществуват конкретни закони или нормативни разпоредби, които да засягат дейността на организацията. Такива елементи може да са важно съображение при получаване на разбиране за организацията и средата, в която тя функционира.

Други външни фактори

A73. Други засягащи предприятието външни фактори, които одиторът може да вземе под внимание, включват общите икономически условия, лихвените проценти и наличието на финансиране, както и инфлацията или ревалоризацията на валутата.

Оценки, използвани от ръководството за оценяване на финансовите резултати от дейността (Вж. параграф 19(а)(iii))

Защо одиторът да разбира оценките, използвани от ръководството

A74. Разбирането за използваните от предприятието оценки помага на одитора да прецени дали тези оценки, независимо дали използвани във външен или вътрешен порядък, създават натиск върху предприятието да постигне целевите показатели във връзка с резултатите от дейността. Този натиск може да мотивира ръководството да предприеме действия, които повишават податливостта към неправилни отчитания поради предубеденост или измама от страна на ръководството (например, да подобри резултатите от бизнес дейността или преднамерено да включи неправилни отчитания във финансовия отчет) (вж. МОС 240 за изисквания и насоки във връзка с рисковете от измама).

A75. Оценките може също така да дадат индикация на одитора за вероятността от рискове от съществени неправилни отчитания в съответната информация във финансовия отчет. Така например, оценките за резултатите от дейността може да дадат индикация, че предприятието регистрира необичайно висок растеж или рентабилност в сравнение със съответните показатели при други предприятия в същия отрасъл.

Оценки, използвани от ръководството

A76. Обикновено ръководството и други лица оценяват и подлагат на преглед тези въпроси, които те считат за важни. Проучващите запитвания до ръководството може да разкрият, че то разчита на определени ключови показатели, независимо дали публично достъпни или не, за оценяване на финансовите резултати от дейността и за предприемане на действия. В такива случаи одиторът може да идентифицира уместните оценки за резултатите от дейността, независимо дали вътрешни или външни, като вземе под внимание информацията, която

[34] МОС 250 (преработен), параграф 13

предприятието използва, за да управлява бизнеса си. Ако такова проучващо запитване сочи за липса на оценка или преглед на резултатите от дейността, може да е налице повишен риск неправилните отчитания да не бъдат разкрити и коригирани.

A77. Ключовите показатели, използвани за оценяване на финансовите резултати от дейността, може да включват:

- Ключови показатели за резултатите от дейността (финансови и нефинансови) и ключови съотношения, тенденции и оперативна статистика.
- Анализи на резултатите от дейността на базата на съпоставка между различните периоди.
- Бюджети, прогнози, анализи на колебанията, сегментна информация и доклади за резултатите от дейността на ниво подразделение, департамент или на друго ниво.
- Оценки за резултатите от дейността на служителите и политики във връзка със стимулите и възнагражденията.
- Сравнения на резултатите от дейността на предприятието с тези на конкурентите.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)
(Вж. параграф 19(a)(iii))

A78. Процедурите, изпълнявани, за да се разберат оценките на предприятието, може да варират в зависимост от размера или сложността на предприятието, както и от участието на собствениците или лицата, натоварени с общо управление, в ръководството на предприятието.

Примери:

- По отношение на някои по-малко сложни предприятия, условията на банковите кредити на предприятието (т.е., клаузите по банковите кредитни споразумения) може да са обвързани с конкретни оценки за резултатите от дейността, свързани с резултатите от дейността на предприятието или с финансовото му положение (например, максимален размер на оборотния капитал). Разбирането на одитора относно оценките за резултатите от дейността, използвани от банката, може да помогне на одитора да идентифицира области, в които е налице повишена податливост към риск от съществени неправилни отчитания.
- По отношение на други предприятия, чието естество и обстоятелства са по-сложни, като например, предприятия, които осъществяват дейност в застрахователния или банков сектор, резултатите от дейността или финансовото състояние може да се оценяват съгласно регулаторните изисквания (например, регулаторни изисквания за съотношенията, например, показатели за капиталова адекватност и ликвидност, които трябва да бъдат постигнати). Разбирането на одитора за тези оценки за резултатите от дейността може да спомогне за идентифициране на области, в които е налице повишена податливост към риска от съществени неправилни отчитания.

Други съображения

A79. Външни страни може също да осъществяват преглед и анализират финансовите резултати от дейността на предприятието, особено по отношение на предприятия, при които финансовата информация е публично достъпна. Одиторът може да вземе под внимание и публично достъпната информация, която да му помогне допълнително да разбере бизнеса или да идентифицира противоречаща информация, като например, информация от:

- анализатори или агенции за кредитен рейтинг.
- новини и други медии, включително социални медии.
- данъчните власти.
- регулаторните органи.
- професионални съюзи.
- лица или институции, предоставящи финансиране.

Такава финансова информация често може да бъде получена от одитираното предприятие.

A80. Оценяването и прегледът на финансовите резултати от дейността не съвпадат с текущото наблюдение на системата за вътрешен контрол (разгледано като компонент на системата за вътрешен контрол в параграфи A114–A122), макар да е възможно техните цели да се припокриват:

- Оценяването и прегледът на резултатите от дейността са насочени към това дали резултатите от бизнес дейността изпълняват целите, поставени от ръководството (или трети страни).
- И обратно, текущото наблюдение на системата за вътрешен контрол касае текущото наблюдение върху ефективността на контролите, включително тези, отнасящи се до оценяването и прегледа от страна на ръководството на финансовите резултати от дейността.

В някои случаи, обаче, показателите за резултатите от дейността осигуряват и информация, която дава възможност на ръководството да идентифицира недостатъци на контрола.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A81. В допълнение към разглеждането на уместните оценки, използвани от организация от публичния сектор за оценяване на финансовите резултати от дейността на организацията, одиторите на организациите от публичния сектор може да вземат под внимание и нефинансова информация, като например, постигане на крайни резултати от обществена полза (например, броя лица, подпомогнати от конкретна програма).

Приложимата рамка за финансово отчитане (Вж. параграф 19(б))

Разбиране на приложимата рамка за финансово отчитане и на счетоводните политики на предприятието

A82. Въпросите, които одиторът би могъл да вземе под внимание при получаването на разбиране за приложимата рамка за финансово отчитане на предприятието и начина, по който тя се прилага в контекста на естеството и обстоятелствата на предприятието и средата, в която то функционира, включват:

- Финансово-отчетните практики на предприятието от гледна точка на приложимата рамка за финансово отчитане, като например:
  - счетоводни принципи и специфични за съответния отрасъл практики, включително по отношение на специфични за отрасъла значими класове сделки и операции, салда по сметки и свързаните с тях оповестявания във финансовия отчет (например, кредити и инвестиции при банки или научноизследователска и развойна дейност при фармацевтични компании).
  - признаване на приходи.
  - счетоводно отчитане на финансови инструменти, включително свързаните с тях кредитни загуби.
  - активи, пасиви, сделки и операции в чуждестранна валута.
  - счетоводно отчитане на необичайни или сложни сделки и операции, включително такива в противоречиви или нововъзникващи области (например, счетоводно отчитане на криптовалути).
- Разбирането за избора и прилагането от страна на предприятието на счетоводни политики, включително съответните промени, както и причините за тях, може да обхваща такива въпроси, като:
  - използваните от предприятието методи за признаване, оценяване, представяне и оповестяване на съществени и необичайни сделки и операции.
  - ефекта от значими счетоводни политики в противоречиви или нововъзникващи области, по отношение на които липсват насоки със задължителен характер или консенсус.
  - промени в средата, като например, промени в приложимата рамка за финансово отчитане или данъчни реформи, които може да налагат по необходимост промяна в счетоводните политики на предприятието.
  - стандарти за финансово отчитане, както и закони и нормативни разпоредби, които са нови за предприятието и кога и как предприятието ще възприеме или спазва такива изисквания.

A83. Получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, може да подпомогне одитора при разглеждане на въпроса къде биха могли да бъдат очаквани промени във финансовото отчитане на предприятието (например, в сравнение с предходни периоди).

> **Пример**:
>
> Ако предприятието е осъществило съществена бизнес комбинация през периода, вероятно одиторът би очаквал промени в класовете сделки и операции, салдата по сметки и оповестяванията, свързани с тази бизнес комбинация. Като алтернатива, ако не е имало съществени промени в рамката за финансово отчитане през периода, разбирането на одитора може да помогне да се потвърди, че разбирането, получено през предходния период, остава валидно.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A84. Приложимата рамка за финансово отчитане в организация от публичния сектор се определя от законодателните и регулаторни рамки, приложими във всяка юрисдикция или във всяка географска област. Въпросите, които биха могли да бъдат взети под внимание при прилагане от страна на организацията на приложимите изисквания за финансово отчитане и как те се прилагат в контекста на естеството и обстоятелствата на организацията и средата, в която тя функционира, включват това дали организацията използва счетоводно отчитане на база пълно начисляване или счетоводно отчитане на парична база в съответствие с Международните счетоводни стандарти за публичния сектор или смесен вариант.

Как факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания (Вж. параграф 19(в))

> **Приложение 2** предоставя примери за събития и условия, които биха могли да породят наличието на рискове от съществени неправилни отчитания, категоризирани според фактора за вътрешноприсъщ риск.

Защо одиторът да разбира факторите за вътрешноприсъщ риск при разбиране на предприятието и средата, в която то функционира и приложимата рамка за финансово отчитане

A85. Разбирането на предприятието и средата, в която то функционира, както и на приложимата рамка за финансово отчитане, подпомага одитора при идентифицирането на събития или условия, характеристиките на които биха могли да окажат влияние върху податливостта към неправилни отчитания на твърденията за вярност относно класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. Тези характеристики представляват фактори за вътрешноприсъщ риск. Факторите за вътрешноприсъщ риск може да повлияят върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания, като оказват влияние върху вероятността от възникване на дадено неправилно отчитане или върху величината му, в случай че то възникне. Разбирането на начина, по който факторите за вътрешноприсъщ риск влияят върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания може да подпомогне одитора с предварително разбиране за вероятността или величината на

неправилните отчитания, което подпомага одитора при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност в съответствие с параграф 28(б). Разбирането на степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск влияят върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания подпомага също така одитора при оценяване вероятността и величината на възможно неправилно отчитане при оценяване на вътрешноприсъщия риск в съответствие с параграф 31(а). Съответно, разбирането на факторите за вътрешноприсъщ риск може да подпомогне също така одитора и при разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330.

А86. Идентифицирането от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и оценяването на вътрешноприсъщия риск може да бъдат повлияни също и от одиторските доказателства, получени от одитора при изпълнението на други процедури за оценка на риска, допълнителни одиторски процедури или при изпълнение на други изисквания на МОС (вж. параграфи А95, А103, А111, А121, А124 и А151).

Ефектът от факторите за вътрешноприсъщ риск върху клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване

А87. Степента на податливост към неправилни отчитания на даден клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, произтичаща от сложност или субективност, често е тясно свързана със степента, в която те са обект на промяна или несигурност.

> **Пример**:
>
> Ако предприятието има приблизителна счетоводна оценка, която е базирана на предположения, изборът на които е обект на съществена преценка, вероятно оценяването на приблизителната счетоводна оценка ще бъде засегнато както от субективност, така и от несигурност.

А88. Колкото по-голяма е степента, в която даден клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е податлив към неправилни отчитания поради сложност или субективност, толкова по-голяма е необходимостта одиторът да използва професионален скептицизъм. Нещо повече, когато клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е податлив към неправилни отчитания поради сложност, субективност, промяна или несигурност, тези фактори за вътрешноприсъщ риск може да създадат възможност за предубеденост на ръководството, независимо дали непреднамерена или преднамерена, и да повлияят върху податливостта към неправилни отчитания, дължаща се на предубеденост на ръководството. Идентифицирането от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания и оценяването на вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност се влияят също така и от взаимодействието между факторите за вътрешноприсъщ риск.

А89. Събитията или условията, които биха могли да окажат влияние върху податливостта към неправилни отчитания, дължаща се на предубеденост на ръководството, може да повлияят също така и върху податливостта към неправилни отчитания, дължаща се на други фактори за риск от измама. Съответно, възможно е това да е уместна информация, която да бъде

използвана в съответствие с параграф 24 от МОС 240, който изисква одиторът да оцени дали информацията, получена от други процедури за оценка на риска и свързаните с това дейности показва наличието на един или повече фактори за риск от измама.

Получаване на разбиране за системата на предприятието за вътрешен контрол (Вж. параграфи 21-27)

> **Приложение 3** описва допълнително естеството на системата на предприятието за вътрешен контрол и съответно вътрешноприсъщите ограничения на вътрешния контрол. Приложение 3 предоставя също така и допълнителни пояснения за компонентите на системата за вътрешен контрол за целите на МОС.

A90. Разбирането на одитора за системата на предприятието за вътрешен контрол се получава посредством процедури за оценка на риска, изпълнени, за да се разбере и оцени всеки компонент на системата за вътрешен контрол, съгласно изложеното в параграфи 21 до 27.

A91. Не е задължително компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол за целите на настоящия МОС да отразяват начина, по който предприятието разработва, внедрява и поддържа своята система за вътрешен контрол или начина, по който то би могло да класифицира конкретен компонент. Предприятията може да използват различна терминология или различни рамки за описание на разнообразните аспекти на системата за вътрешен контрол. За целите на одита, одиторите може да използват различна терминология или различни рамки, при условие че всички компоненти, описани в настоящия МОС, са адресирани.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A92. Начинът, по който системата на предприятието за вътрешен контрол е разработена, внедрена и поддържана варира в зависимост от размера и сложността на предприятието. Така например, по-малко сложните предприятия може да използват структурирани в по-малка степен или по-опростени контроли (т.е., политики и процедури), за да постигнат целите си.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A93. Често одиторите на организациите от публичния сектор имат допълнителни отговорности по отношение на вътрешния контрол, например, да докладват относно спазването на изискванията на утвърден кодекс за добри практики или относно изразходването на средства в сравнение с бюджета. Възможно е одиторите на организациите от публичния сектор да имат също така отговорности да докладват относно спазването на изискванията на закон, нормативна разпоредба или друг нормативен документ. В резултат на това, разглеждането от тяхна страна на системата за вътрешен контрол може да е по-широко и по-детайлно.

Информационни технологии в системата на предприятието за вътрешен контрол

> **Приложение 5** предоставя допълнителни насоки относно разбирането на използването от страна на предприятието на ИТ в компонентите на системата за вътрешен контрол.

A94. Общата цел и обхватът на одита не се различават на базата на това дали предприятието осъществява дейността си в основно неавтоматизирана среда, напълно автоматизирана среда или среда, характеризираща се с някаква комбинация от неавтоматизирани и автоматизирани елементи (т.е., неавтоматизирани и автоматизирани контроли и други ресурси, използвани в системата на предприятието за вътрешен контрол).

Разбиране за естеството на компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол

A95. При оценяване ефективността на разработването на контролите и това дали те са били внедрени (вж. параграфи A175 до A181) разбирането на одитора за всеки един от компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол осигурява предварително разбиране за начина, по който предприятието идентифицира бизнес рисковете и начина, по който реагира на тях. Това разбиране може да повлияе по различни начини и върху идентифицирането и оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания (вж. параграф A86). Това подпомага одитора при разработване и изпълнение на допълнителните одиторски процедури, включително плановете му да тества оперативната ефективност на контролите. Така например:

- Разбирането на одитора за контролната среда на предприятието, процеса на предприятието по оценка на риска и процеса на предприятието по текущо наблюдение на компонентите на контролите по-вероятно ще окаже влияние върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет.
- Разбирането на одитора за информационната система и комуникациите на предприятието и компонента контролни дейности на предприятието по-вероятно ще окаже влияние върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Контролна среда, процесът на предприятието по оценка на риска и процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол (Вж. параграфи 21–24)

A96. Контролите в контролната среда, процеса на предприятието по оценка на риска и процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол са основно непреки контроли (т.е., контроли, които не са достатъчно прецизни, за да предотвратят, разкрият или коригират неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, но които подкрепят други контроли и поради това имат непряк ефект върху вероятността дадено неправилно отчитане

да бъде своевременно разкрито или предотвратено). Някои контроли обаче в рамките на тези компоненти може да са също преки контроли.

Защо от одитора се изисква да разбере контролната среда, процеса на предприятието по оценка на риска и процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

A97. Контролната среда осигурява цялостния фундамент за функционирането на останалите компоненти на системата за вътрешен контрол. Контролната среда не предотвратява пряко, нито разкрива и коригира пряко, неправилните отчитания. Тя може обаче да окаже влияние върху ефективността на контролите в останалите компоненти на системата за вътрешен контрол. Аналогично, процесът на предприятието по оценка на риска и процесът му по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол са разработени да функционират по начин, който да подкрепя цялостната система за вътрешен контрол.

A98. Доколкото тези компоненти са основополагащи за системата на предприятието за вътрешен контрол, недостатъците в тяхното функциониране биха могли да имат всеобхватен ефект върху изготвянето на финансовия отчет. Следователно, разбирането на одитора и оценяването на тези компоненти влияят върху идентифицирането и оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, като биха могли да повлияят също така и върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет влияят върху разработването от страна на одитора на цялостните отговори, включително, както е обяснено в МОС 330, и върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните процедури на одитора.[35]

Получаване на разбиране за контролната среда (Вж. параграф 21)

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A99. Естеството на контролната среда в по-малко сложно предприятие вероятно ще бъде различно от контролната среда в по-сложно предприятие. Така например, лицата, натоварени с общо управление, в по-малко сложни предприятия може да не включват независим или външен член, а функцията по общо управление да се осъществява директно от собственика-управител, когато няма други собственици. Съответно, някои съображения във връзка с контролната среда на предприятието може да са по-малко уместни или да не са приложими.

A100. В допълнение, одиторските доказателства относно елементите на контролната среда в по-малко сложните предприятия може да не са налични в документален вид, особено когато комуникацията между ръководството и останалия персонал е неформална, но въпреки това да са уместни и надеждни за конкретните обстоятелства в подходящата степен.

Примери:

[35] МОС 330, параграфи A1–A3

- Вероятно организационната структура на по-малко сложно предприятие ще е по-проста, като е възможно да включва малък брой служители, ангажирани с роли, имащи отношение към финансовото отчитане.
- В случай че функцията по общо управление се осъществява директно от собственика-управител, одиторът може да определи, че независимостта на лицата, натоварени с общо управление, не представлява уместен въпрос.
- Възможно е по-малко сложните предприятия да нямат писмен кодекс за поведение, а вместо това да са развили култура, която да откроява важното значение на почтеността и етичното поведение посредством устни комуникации и примера на ръководството. Вследствие на това, нагласите, информираността и действията на ръководството или на собственика-управител са от особено значение за разбирането на одитора относно контролната среда на по-малко сложно предприятие.

Разбиране на контролната среда (Вж. параграф 21(а))

A101. Одиторските доказателства за разбирането на одитора за контролната среда биха могли да бъдат получени чрез комбинация от проучващи запитвания и други процедури за оценка на риска (т.е., потвърждаващи запитвания посредством наблюдение или фактическа проверка на документи).

A102. Когато преценява степента, в която ръководството демонстрира ангажираност с почтеност и етични ценности, одиторът може да получи разбиране посредством проучващи запитвания до ръководството и служителите и чрез разглеждане на информация от външни източници във връзка с:

- начина, по който ръководството комуникира до служителите вижданията си относно бизнес практиките и етичното поведение; и
- фактическата проверка на писмения кодекс за поведение на ръководството и наблюдение дали ръководството действа по начин, който подкрепя този кодекс.

Оценяване на контролната среда (Вж. параграф 21(б))

Защо одиторът да оценява контролната среда

A103. Оценката на одитора за начина, по който предприятието демонстрира поведение, което да е в съответствие с ангажираността на предприятието с почтеността и етичните ценности; дали контролната среда осигурява подходящ фундамент за останалите компоненти от системата на предприятието за вътрешен контрол; и дали идентифицирани недостатъци на контрола не подкопават останалите компоненти от системата за вътрешен контрол, подпомага одитора при идентифициране на потенциални проблемни въпроси в останалите компоненти от системата за вътрешен контрол. Причината е, че контролната среда е основополагаща за останалите компоненти от системата на предприятието за вътрешен контрол. Тази оценка може да подпомогне одитора и при разбиране на рисковете, пред които е изправено предприятието и следователно при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени

неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност (вж. параграф А86).

Оценката на одитора на контролната среда

А104. Оценката на одитора на контролната среда се базира на разбирането, получено в съответствие с параграф 21(а).

А105. Възможно е някои предприятия да са доминирани от едно-единствено лице, което да разполага с голяма свобода на действие. Действията и нагласите на това лице може да имат всеобхватен ефект върху културата на предприятието, което на свой ред да има всеобхватен ефект върху контролната среда. Този ефект може да е положителен или отрицателен.

Пример:

Прякото ангажиране и участие на едно-единствено лице може да е ключово, за да се даде възможност на предприятието да изпълни целите си за растеж и други свои цели, като е възможно също така да допринесе съществено и за ефективна система за вътрешен контрол. От друга страна, такава концентрация на познания и правомощия може да доведе до повишена податливост към неправилни отчитания чрез пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството.

А106. Одиторът може да разгледа въпроса как различните елементи на контролната среда биха могли да бъдат повлияни от философията и оперативния стил на висшето ръководство, вземайки под внимание участието на независими членове сред лицата, натоварени с общо управление.

А107. Макар контролната среда да може да осигури подходящ фундамент по отношение на системата за вътрешен контрол и да помогне за намаляване на риска от измама, подходящата контролна среда не е непременно ефективно средство за възпиране на измамите

Пример:

Политиките и процедурите във връзка с човешките ресурси, насочени към наемане на компетентен финансов, счетоводен и ИТ персонал, може да смекчат риска от грешки при обработването и отчитането на финансовата информация. Тези политики и процедури обаче не могат да смекчат пренебрегването и заобикалянето на контролите от страна на висшето ръководство (например, с цел надценяване на печалбата).

А108. Оценяването от одитора на контролната среда, доколкото тя е свързана с използването от страна на предприятието на ИТ, може да включва такива въпроси, като:

- Дали общото управление над ИТ съответства на естеството и сложността на предприятието и неговите бизнес операции, за които ИТ дават възможност, включително сложността или развитостта на технологичната платформа или архитектура на предприятието и степента, в която предприятието разчита на ИТ приложения, които да подкрепят финансовото му отчитане.

- Организационната структура на управление във връзка с ИТ и заделените ресурси (например, дали предприятието е инвестирало в подходяща ИТ среда и необходимите подобрения или дали са били наети достатъчен брой лица с подходящи умения, включително в случаите, когато предприятието използва търговски софтуер (с малко модификации или без никакви модификации)).

Получаване на разбиране относно процеса на предприятието по оценка на риска (Вж. параграфи 22–23)

Разбиране за процеса на предприятието по оценка на риска (Вж. параграф 22(а))

A109. Както е обяснено в параграф А62, не всички бизнес рискове пораждат рискове от съществени неправилни отчитания. При получаване на разбиране как ръководството и лицата, натоварени с общо управление, са идентифицирали бизнес рисковете, имащи отношение към изготвянето на финансовия отчет, и са взели решения относно действията за адресиране на тези рискове, въпросите, които одиторът би могъл да вземе под внимание включват това как ръководството или съобразно случая – лицата, натоварени с общо управление - са:

- конкретизирали целите на предприятието с достатъчно прецизност и яснота, за да позволят идентифициране и оценяване на рисковете, отнасящи се до тези цели;
- идентифицирали рисковете за постигане целите на предприятието и са ги анализирали като база за определяне как тези рискове следва да бъдат управлявани; и
- взели под внимание потенциала за измама при разглеждане на рисковете за постигане целите на предприятието.[36]

A110. Одиторът може да разгледа последствията от такива бизнес рискове по отношение изготвянето на финансовия отчет на предприятието и по отношение на други аспекти на неговата система за вътрешен контрол.

Оценяване на процеса на предприятието по оценка на риска (Вж. параграф 22(б))

Защо одиторът да оценява дали процесът на предприятието по оценка на риска е подходящ

A111. Оценяването от одитора на процеса на предприятието по оценка на риска може да подпомогне одитора при разбиране къде предприятието е идентифицирало рискове, които биха могли да възникнат, и как е отговорило на тези рискове. Оценяването от одитора на това как предприятието идентифицира своите бизнес рискове и как то оценява и адресира тези рискове подпомага одитора при разбиране дали рисковете, пред които е изправено предприятието, са били идентифицирани, оценени и адресирани така, както е целесъобразно с оглед естеството и сложността на предприятието. Това оценяване може да подпомогне одитора и при

[36] МОС 240, параграф 19

идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност (вж. параграф А86).

Оценяване дали процесът на предприятието по оценка на риска е подходящ (Вж. параграф 22(б))

А112. Оценяването от одитора на уместността на процеса на предприятието по оценка на риска се базира на разбирането, получено в съответствие с параграф 22(а).

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

А113. Дали процесът на предприятието по оценка на риска е подходящ с оглед на конкретните обстоятелства на предприятието, вземайки под внимание естеството и сложността на предприятието, е въпрос на професионална преценка на одитора.

Пример:

При някои по-малко сложни предприятия и особено предприятия, управлявани от собственика си, подходящо оценяване на риска може да бъде извършено посредством прякото участие на ръководството или на собственика-управител (например, управителят или собственикът-управител може рутинно да отделя време за текущо наблюдение на дейността на конкурентите и други развития на пазара, за да идентифицира нововъзникващи бизнес рискове). Доказателствата за извършване на оценка на риска в такъв вид предприятия често не са формално документирани, но от обсъжданията, които одиторът е провел с ръководството може да е видно, че ръководството на практика изпълнява процедури по оценка на риска.

Получаване на разбиране за процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата на предприятието за вътрешен контрол (Вж. параграф 24)

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

А114. При по-малко сложните предприятия и особено предприятията, управлявани от собственика си, често разбирането на одитора за процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол се фокусира върху това как ръководството или собственикът-управител пряко участва в оперативната дейност, тъй като може да няма други дейности по текущо наблюдение.

Пример:

Ръководството може да получи оплаквания от клиенти относно неточности в месечното извлечение, които да привлекат вниманието на собственика-управител към проблеми с момента, в който плащанията от клиенти се признават в счетоводните регистри.

А115. По отношение на предприятия, в които няма формален процес за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, разбирането на процеса по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол може да включва разбиране за периодичните прегледи от страна на

ръководството на счетоводната информация, които имат за цел да способстват за начина, по който предприятието предотвратява или разкрива неправилни отчитания.

Разбиране за процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол (Вж. параграф 24(а))

A116. Въпросите, които може да е уместно одиторът да вземе под внимание при получаването на разбиране как предприятието наблюдава текущо системата си за вътрешен контрол, включват:

- проектирането на дейностите по текущо наблюдение, например, дали става въпрос за периодично или непрекъснато текущо наблюдение;
- изпълнението и честотата дейностите по текущо наблюдение;
- своевременната оценка на резултатите от дейностите по текущо наблюдение, за да се определи дали контролите са били ефективни; и
- как идентифицираните недостатъци са били адресирани чрез подходящи действия по отстраняване на нередностите, включително своевременното комуникиране на такива недостатъци до лицата, носещи отговорност за предприемането на действия по отстраняване на нередностите.

A117. Одиторът може да вземе под внимание също така как процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол адресира текущото наблюдение над контролите върху обработката на информацията, които включват използването на ИТ. Това може да включва, например:

- контроли за текущо наблюдение на сложна ИТ среда, които:
  - оценяват непрекъснатата ефективност на разработването на контролите върху обработката на информацията и при необходимост ги модифицират с оглед промените в условията; или
  - оценяват оперативната ефективност на контролите върху обработката на информацията.
- контроли, осъществяващи текущо наблюдение над разрешенията, използвани при контроли върху автоматизираната обработка на информацията, които налагат разделяне на отговорностите.
- контроли, осъществяващи текущо наблюдение върху това как грешки или недостатъци на контрола, свързани с автоматизирането на финансовото отчитане, се идентифицират и адресират.

Разбиране за звеното за вътрешен одит на предприятието (Вж. параграф 24(а)(ii))

Приложение 4 излага допълнителни съображения във връзка с разбиране на звеното за вътрешен одит на предприятието.

A118. Проучващите запитвания на одитора до подходящи лица в рамките на звеното за вътрешен одит помагат на одитора да получи разбиране за естеството на отговорностите на звеното за вътрешен одит. Ако одиторът определи, че отговорностите на звеното имат отношение към финансовото отчитане на предприятието, одиторът може да получи допълнително разбиране за изпълняваните или предстоящи да бъдат изпълнени дейности от звеното за вътрешен одит, като извърши преглед на плана за одити на звеното за вътрешен одит за съответния период, ако има такъв, и обсъди този план с подходящите лица в рамките на звеното. Това разбиране, заедно с информацията, получена в резултат на проучващите запитвания на одитора, може да осигури информация, която да има пряко отношение към идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания. Ако на базата на предварителното разбиране на одитора относно звеното за вътрешен одит, одиторът очаква да използва работата на звеното за вътрешен одит, за да модифицира естеството или времето на изпълнение, или намали обхвата, на одиторските процедури, които трябва да бъдат изпълнени, е приложим МОС 610 (преработен 2013 г.)[37].

Други източници на информация, използвани в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

Разбиране за източниците на информация (Вж. параграф 24(б))

A119. Дейностите на ръководството по текущо наблюдение може да използват информация в комуникации от външни страни, като например, оплаквания от клиенти или коментари на регулаторен орган, които биха могли да сочат за проблеми или да открояват области, нуждаещи се от подобрение.

Защо от одитора се изисква да разбере източниците на информация, използвани при текущото наблюдение от страна на предприятието на системата за вътрешен контрол

A120. Разбирането на одитора за източниците на информация, използвана от предприятието при текущото наблюдение на системата на предприятието за вътрешен контрол, включително дали използваната информация е уместна и надеждна, подпомага одитора при оценяване дали процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол е подходящ. Ако ръководството предполага, че информацията, използвана за текущо наблюдение е уместна и надеждна, без да има основание за такова предположение, грешките, които може да съществуват в информацията, биха могли потенциално да доведат до това ръководството да изведе неправилни заключения от дейностите си по текущо наблюдение.

[37] МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори*

Оценяване на процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол (Вж: параграф 24(в))

Защо одиторът да оценява дали процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол е подходящ

A121. Оценката на одитора относно това как предприятието осъществява непрекъснато и отделно оценяване по отношение на текущото наблюдение на ефективността на контролите подпомага одитора при разбирането му дали останалите компоненти от системата на предприятието за вътрешен контрол са налични и функционират и следователно помага при разбирането на останалите компоненти от системата на предприятието за вътрешен контрол. Това оценяване може да подпомогне също така одитора при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност (вж. параграф A86).

Оценяване дали процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол е подходящ (Вж. параграф 24(в))

A122. Оценката на одитора на уместността на процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол се базира на разбирането на одитора за процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол.

Информационна система и комуникации и контролни дейности (Вж. параграфи 25-26)

A123. Контролите в компонентите информационна система и комуникации и контролни дейности представляват основно преки контроли (т.е., контроли, които са достатъчно прецизни, за да предотвратят, разкрият или коригират неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност).

Защо от одитора се изисква да разбере информационната система и комуникациите и контролите в компонента контролни дейности

A124. От одитора се изисква да разбере информационната система и комуникациите на предприятието, тъй като разбирането на политиките на предприятието, които дефинират потоците на сделки и операции и други аспекти на дейностите на предприятието по обработка на информацията, имащи отношение към изготвянето на финансовия отчет, и оценяването дали компонентът подкрепя по подходящ начин изготвянето на финансовите отчети на предприятието, подпомага идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Това разбиране и оценяване може да доведе също така и до идентифициране на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, когато резултатите от одиторските процедури не съответстват на очакванията относно системата на предприятието за вътрешен контрол, които са били формирани на базата на информацията, получена по време на процеса по приемане и продължаване на ангажимента (вж. параграф A86).

A125. От одитора се изисква да идентифицира конкретни контроли в компонента контролни дейности, да оцени тяхното разработване и да определи дали контролите са били внедрени, тъй като това подпомага разбирането на одитора относно подхода на ръководството спрямо

адресирането на определени рискове и така осигурява база за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури в отговор на тези рискове, съгласно изискванията на МОС 330. Колкото по-високо в спектъра на вътрешноприсъщия риск е оценен даден риск, толкова по-убедителни трябва да бъдат одиторските доказателства. Дори когато одиторът не планира да тества оперативната ефективност на идентифицираните контроли, разбирането на одитора може въпреки това да повлияе върху проектирането на естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури по същество, които са в отговор на съответните рискове от съществени неправилни отчитания.

Цикличният характер на разбирането и оценяването от одитора на информационната система и комуникациите и на контролните дейности

A126. Както е пояснено в параграф A49, разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира и на приложимата рамка за финансово отчитане може да подпомогне одитора при разработване на първоначални очаквания относно класовете сделки и операции, салдата по сметки и оповестяванията, които може да са значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания. При получаване на разбиране за компонента информационна система и комуникации в съответствие с параграф 25(а), одиторът може да използва тези първоначални очаквания с цел определяне обхвата на разбирането, което трябва да бъде получено относно дейностите на предприятието по обработка на информацията.

A127. Разбирането на одитора за информационната система включва разбиране на политиките, които дефинират потоците на информация, отнасящи се до значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания на предприятието и до други свързани с тях аспекти на дейностите на предприятието по обработка на информацията. Тази информация и информацията, получена от оценяването от страна на одитора на информационната система може да потвърди или да окаже допълнително влияние върху очакванията на одитора относно първоначално идентифицираните значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания (вж. параграф A126).

A128. При получаване на разбиране за начина, по който информацията, отнасяща се до значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, постъпва, преминава и напуска информационната система на предприятието, одиторът може да идентифицира също така и контроли в компонента контролни дейности, които се изисква да бъдат идентифицирани в съответствие с параграф 26(а). Идентифицирането и оценяването от страна на одитора на контролите в компонента контролни дейности може първо да се фокусира върху контролите над счетоводните записи и контролите, чиято оперативна ефективност одиторът планира да тества при разработване естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество.

A129. Оценяването от одитора на вътрешноприсъщия риск може също да окаже влияние върху идентифицирането на контроли в компонента контролни дейности. Така например, идентифицирането от одитора на контролите, отнасящи се до съществените рискове може да е осъществимо само когато одиторът е оценил вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност в съответствие с параграф 31. Освен това, контролите, адресиращи рисковете, по

отношение на които одиторът е определи, че процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства (в съответствие с параграф 33), може също да могат да бъдат идентифицирани, само след като одиторът е извършил оценяването на вътрешноприсъщия риск.

A130. Идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност се влияе както от:

- разбирането на одитора за политиките на предприятието по отношение дейностите на предприятието по обработка на информацията в компонента информационна система и комуникации, така и от
- идентифицирането и оценяването от одитора на контролите в компонента контролни дейности.

Получаване на разбиране за информационната система и комуникациите (Вж. параграф 25)

Приложение 3, параграфи 15–19, излагат допълнителни съображения във връзка с информационната система и комуникациите.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A131. Вероятно информационната система и свързаните с нея бизнес процеси в по-малко сложните предприятия ще бъдат не толкова развити, колкото в по-големите предприятия и вероятно ще включват по-малко сложна ИТ среда; ролята на информационната система обаче ще бъде също толкова важна. По-малко сложните предприятия с пряко участие на ръководството може да не се нуждаят от разширени описания на счетоводните процедури, сложни счетоводни регистри или писмени политики. При одита на по-малко сложно предприятие разбирането на уместните аспекти на информационната система може следователно да изисква по-малко усилия, като е възможно да включва повече проучващи запитвания, отколкото наблюдения и фактически проверки на документацията. Необходимостта от получаване на разбиране обаче остава важна, за да се осигури база за разработването на допълнителните одиторски процедури в съответствие с МОС 330, като може допълнително да подпомогне одитора при идентифициране или оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (вж. параграф A86).

Получаване на разбиране за информационната система (Вж. параграф 25(а))

A132. Включени в системата на предприятието за вътрешен контрол са аспекти, които са свързани с отчетните цели на предприятието, включително финансово-отчетните му цели, но може да се включват и аспекти, които са свързани с целите по отношение оперативната дейност на предприятието или спазването на изискванията, когато такива аспекти имат отношение към финансовото отчитане. Разбирането за това как предприятието инициира сделки и операции и улавя информацията като част от разбирането от одитора на информационната система може да включва информация относно системите на предприятието (неговите политики), разработени, за да адресират целите във връзка със спазване на изискванията и оперативната дейност, защото такава информация има отношение към изготвянето на

финансовия отчет. Освен това, някои предприятия може да имат информационни системи, които са интегрирани във висока степен, така че контролите да са разработени по начин, който едновременно да постига целите във връзка с финансовото отчитане, спазването на изискванията и оперативната дейност или комбинация от тези цели.

A133. Разбирането за информационната система на предприятието включва също така разбиране за ресурсите, които ще бъдат използвани в дейностите на предприятието по обработка на информацията. Информацията относно съответните човешки ресурси, която може да има отношение към разбирането на рисковете за интегритета на информационната система, включва:

- компетентността на лицата, извършващи работата;
- дали са налице адекватни ресурси; и
- дали е налице подходящо разделяне на отговорностите.

A134. Въпросите, които одиторът би могъл да вземе под внимание при разбирането на политиките, дефиниращи потока на информация, отнасяща се до значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания на предприятието в компонента информационна система и комуникации, включват естеството на:

(а) данните или информацията, свързана със сделките и операциите, други събития и условия, която ще бъде обработвана;

(б) обработката на информацията за запазване интегритета на тези данни или информация; и

(в) информационните процеси, персонал и други ресурси, използвани в процеса по обработка на информацията.

A135. Получаването на разбиране за бизнес процесите на предприятието, което включва това как сделките и операциите са инициирани, подпомага одитора при получаването на разбиране за информационната система на предприятието по начин, който да е подходящ за конкретните обстоятелства на предприятието.

A136. Разбирането на одитора за информационната система може да бъде получено по различни начини, като е възможно да включва:

- проучващи запитвания до подходящия персонал относно процедурите, използвани за инициране, документиране, обработка и отчитане на сделките и операциите или относно процеса на предприятието по финансово отчитане;
- фактическа проверка на наръчници за политиките и процедурни ръководства или друга документация в информационната система на предприятието;
- наблюдение на изпълнението на политиките или процедурите от персонала на предприятието; или

- подбор на сделки и операции и проследяването им през приложимия процес в информационната система (т.е., изпълнение на документално обхождане/ проследяване).

Автоматизирани инструменти и техники

A137. Одиторът може да използва също така автоматизирани техники, за да получи пряк достъп или дигитално сваляне от базите данни в информационната система на предприятието, които съхраняват счетоводните записвания за сделките и операциите. Прилагайки автоматизирани инструменти и техники към тази информация, одиторът може да потвърди разбирането, получено относно начина, по който сделките и операциите протичат през информационната система, чрез проследяване на счетоводни записи или други дигитални записвания, отнасящи се до конкретна сделка или операция или цялостна популация сделки и операции, от инициирането им в счетоводните регистри до отразяването им в главната книга. Анализът на пълен или голям набор от сделки или операции може да доведе и до идентифициране на отклонения от обичайните или очакваните процедури по обработка на такива сделки или операции, което пък да доведе до идентифициране на рискове от съществени неправилни отчитания.

Информация, получена от източници извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки

A138. Финансовият отчет може да съдържа информация, която е получена от източници извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки. Примерите за такава информация, която одиторът може да вземе под внимание, включват:

- информация, получена от лизингови споразумения, свързани с оповестявания във финансовия отчет.
- информация, оповестена във финансовия отчет, която е изготвена от системата за управление на риска на предприятието.
- информация за справедливите стойности, изготвена от експерти на ръководството и оповестена във финансовия отчет.
- информация, оповестена във финансовия отчет, която е била получена от модели или от други изчисления, използвани за разработване на приблизителни счетоводни оценки, признати или оповестени във финансовия отчет, включително информация, отнасяща се до стоящите в основата данни и предположения, използвани в тези модели, като например:
    - вътрешно разработени предположения, които може да засягат полезния живот на актива; или
    - данни, например, лихвени проценти, които се влияят от фактори извън контрола на предприятието.
- информация, оповестена във финансовия отчет, относно анализи на чувствителността, получени от финансови модели, която демонстрира, че ръководството е взело под внимание алтернативни предположения.

- информация, призната или оповестена във финансовия отчет, която е била получена от данъчните декларации и документи на предприятието.
- информация, оповестена във финансовия отчет, която е била получена от анализи, изготвени, за да подкрепят оценката на ръководството за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, като например, оповестявания, ако има такива, свързани със събития или условия, които са били идентифицирани и които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.[38]

A139. Определени суми или оповестявания във финансовия отчет на предприятието (като например, оповестявания относно кредитния риск, ликвидния риск или пазарния риск) може да са базирани на информация, получена от системата за управление на риска на предприятието. От одитора обаче не се изисква да разбере всички аспекти на системата за управление на риска, като одиторът използва професионална преценка при определяне на необходимото разбиране.

Използване от страна на предприятието на информационни технологии в информационната система

Защо одиторът да разбира ИТ средата, имаща отношение към информационната система

A140. Разбирането на одитора за информационната система включва ИТ средата, имаща отношение към потоците сделки и операции и обработката на информацията в информационната система на предприятието, защото използването от предприятието на ИТ приложения или други аспекти в ИТ средата може да породят рискове, произтичащи от използването на ИТ.

A141. Разбирането за бизнес модела на предприятието и това как той интегрира използването на ИТ може също да предостави полезен контекст във връзка с естеството и обхвата на ИТ, които се очакват в информационната система.

Разбиране за използването от страна на предприятието на ИТ

A142. Разбирането на одитора за ИТ средата може да се фокусира върху идентифицирането и разбирането на естеството и броя на конкретните ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата, които имат отношение към потоците сделки и операции и обработката на информация в информационната система. Промени в потока сделки и операции или в информацията в информационната система може да са резултат от програмни промени в ИТ приложенията или директни промени в данните в базите данни, участващи в обработката или съхранението на тези сделки и операции или информация.

A143. Одиторът може да идентифицира ИТ приложенията и подкрепящата ги ИТ инфраструктура едновременно с разбирането на одитора за начина, по който информацията, отнасяща се до

[38] МОС 570 (преработен), параграфи 19–20

значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, постъпва, преминава и напуска информационната система на предприятието.

Получаване на разбиране за комуникациите на предприятието (Вж. параграф 25(б))

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A144. При по-големите, по-сложни предприятия информацията, която одиторът би могъл да вземе под внимание при получаването на разбиране за комуникациите на предприятието, може да дойде от наръчници за политиките и ръководства за финансово отчитане.

A145. При по-малко сложните предприятия комуникацията може да е не толкова структурирана (например, може да не се използват формални наръчници и ръководства) поради по-малкото нива на отговорност и по-голямата достъпност и присъствие на ръководството. Независимо от размера на предприятието, отворените канали за комуникация улесняват докладването на изключения и предприемането на съответни действия.

Оценяване дали уместните аспекти на информационната система подкрепят изготвянето на финансовите отчети на предприятието (Вж. параграф 25(в))

A146. Оценяването от одитора за това дали информационната система и комуникациите на предприятието подкрепят по подходящ начин изготвянето на финансовите отчети се базира на разбирането, получено съгласно параграфи 25(а)-(б).

Контролни дейности (Вж. параграф 26)

Контроли в компонента контролни дейности

Приложение 3, параграфи 20 и 21 излагат допълнителни съображения във връзка с контролните дейности.

A147. Компонентът контролни дейности включва контроли, които са разработени, за да гарантират правилното прилагане на политиките (които са също контроли) във всички останали компоненти от системата на предприятието за вътрешен контрол, като включва както преки, така и непреки контроли.

Пример:

Контролите, които предприятието е установило, за да гарантира, че персоналът му правилно изброява и регистрира резултатите от годишната инвентаризация, се отнасят пряко към рисковете от съществени неправилни отчитания, имащи отношение към твърденията за съществуване и пълнота на салдото по сметката за материалните запаси.

A148. Идентифицирането и оценяването от одитора на контролите в компонента контролни дейности се фокусира върху контролите върху обработката на информацията, представляващи контроли, прилагани по време на обработване на информацията в информационната система на предприятието, които пряко адресират рисковете за интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на сделките и

операциите и друга информация). От одитора обаче не се изисква да идентифицира и оцени всички контроли върху обработката на информацията, свързани с политиките на предприятието, които дефинират потоците сделки и операции и други аспекти на дейностите на предприятието по обработка на информацията по отношение на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.

A149. Възможно е да са налице също така преки контроли, които да съществуват в контролната среда, процеса на предприятието по оценка на риска или процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, които може да бъдат идентифицирани в съответствие с параграф 26. Колкото по-непряка обаче е взаимовръзката между контролите, които подкрепят други контроли и контрола, който е обект на разглеждане, толкова по-малко ефективен е възможно да бъде този контрол при предотвратяване, или разкриване и коригиране, на съответните неправилни отчитания.

Пример:

Извършваният от мениджъра по продажбите преглед на обобщението на дейностите по продажбите за конкретни магазини по региони обикновено е само непряко свързан с рисковете от съществени неправилни отчитания, имащи отношение към твърдението за пълнота на приходите от продажби. Съответно, този преглед може да е по-малко ефективен при адресирането на тези рискове, отколкото контролите, които са по-пряко свързани с тях, като например, съпоставянето на експедиционните/товарните документи с фактурите/платежните документи.

A150. Параграф 26 изисква одиторът да идентифицира и оцени общите ИТ контроли по отношение на ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата, които одиторът е определил, че са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, защото общите ИТ контроли подкрепят непрекъснатото ефективно функциониране на контролите върху обработката на информацията. Обикновено общ ИТ контрол, взет сам по себе си, не е достатъчен, за да бъде адресиран рискът от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

A151. Контролите, за които от одитора се изисква да идентифицира и оцени разработването им и да определи внедряването им, в съответствие с параграф 26, са следните:

- Контролите, чиято оперативна ефективност одиторът планира да тества при определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество. Оценяването на такива контроли осигурява базата за разработването от страна на одитора на процедурите за тестване на контролите в съответствие с МОС 330. Тези контроли включват също така контролите, адресиращи рисковете, за които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства.
- Контролите включват контроли, адресиращи съществените рискове и контроли над счетоводните записи. Идентифицирането и оценяването от одитора на такива контроли може да окаже влияние и върху разбирането на одитора за рисковете от съществени неправилни отчитания, включително идентифициране на допълнителни рискове от

съществени неправилни отчитания (вж. параграф А95). Това разбиране осигурява също така и базата за разработване от одитора на естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури по същество, които са в отговор на свързаните с тях оценени рискове от съществени неправилни отчитания.

- Други контроли, които одиторът на базата на професионалната си преценка счита, че са целесъобразни, за да дадат възможност на одитора да изпълни целите съгласно параграф 13 по отношение на рисковете на ниво твърдение за вярност.

А152. Контролите в компонента контролни дейности се изисква да бъдат идентифицирани, когато тези контроли отговарят на един или повече от критериите, включени в параграф 26(а). Когато обаче всеки един от няколко контрола постига една и съща цел, не е необходимо да бъде идентифициран всеки един от контролите, свързани с тази цел.

Видове контроли в компонента контролни дейности (Вж. параграф 26)

А153. Примерите за контроли в компонента контролни дейности включват оторизации и одобрения, равнения, проверки и потвърждения (като например, контролно редактиране и проверка за достоверност или автоматизирани изчисления), разделяне на отговорностите и физически или логически контроли, включително такива, адресиращи съхранението на активите.

А154. Контролите в компонента контролни дейности може да включват също така и контроли, установени от ръководството, които да адресират рисковете от съществени неправилни отчитания, отнасящи се до това оповестяванията да не са изготвени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Такива контроли може да се отнасят до информация, включена във финансовия отчет, която е получена от източници извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки.

А155. Независимо дали контролите са в рамките на ИТ среда или неавтоматизирани системи, те могат да имат различни цели и да бъдат прилагани на различни организационни и функционални нива.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) (Вж. параграф 26)

А156. Контролите в компонента контролни дейности при по-малко сложните предприятия вероятно ще бъдат сходни с тези в по-големите предприятия, но степента на формализиране, с която функционират, може да е различна. Освен това, в по-малко сложните предприятия повече контроли е възможно да бъдат прилагани директно от ръководството.

> **Пример**:
>
> Изключителните правомощия на ръководството за предоставяне на кредит на клиенти и одобряване на съществените покупки може да осигурят силен контрол върху важни салда по сметки и сделки или операции.

А157. Възможно е да е по-малко практически осъществимо да се установи разделяне на отговорностите в по-малко сложните предприятия, които имат по-малък брой служители. В

управлявано от собственика предприятие обаче, собственикът-управител може да е в състояние да упражнява по-ефективен надзор чрез пряко участие, отколкото в по-голямо предприятие, което е възможно да компенсира по-ограничените по принцип възможности за разделяне на отговорностите. От друга страна, както е пояснено и в МОС 240, доминирането на ръководството от едно-единствено лице може да представлява потенциално недостатък на контрола, тъй като е налице възможност ръководството да пренебрегва и заобикаля контролите.[39]

Контроли, които адресират рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност (Вж. параграф 26(а))

Контроли, адресиращи рискове, които са определени като съществени рискове (Вж. параграф 26(а)(i))

A158. Независимо дали одиторът планира да тества оперативната ефективност на контролите, които адресират съществените рискове, разбирането, получено относно подхода на ръководството спрямо адресирането на тези рискове, може да осигури база за разработване и изпълнение на процедури по същество в отговор на съществените рискове, както се изисква от МОС 330.[40] Макар че рисковете, свързани със съществени нерутинни въпроси или въпроси, изискващи преценка, често е по-малко вероятно да са обект на рутинните контроли, ръководството може да има други отговори, чиято цел е да се справи с такива рискове. Съответно, разбирането на одитора относно това дали предприятието е разработило и внедрило контроли по отношение на съществените рискове, произтичащи от нерутинни въпроси или въпроси, изискващи преценка, може да включва дали и как ръководството отговаря на тези рискове. Такива отговори може да включват:

- контроли, например, преглед на предположенията от висшето ръководство или от експерти.
- документирани процеси за приблизително счетоводно оценяване.
- одобрение от лицата, натоварени с общо управление.

Пример:

Когато са налице еднократни събития, като например, получаване на уведомление за значимо съдебно дело, разглеждането на отговора на предприятието може да включва такива въпроси, като това дали въпросът е отнесен до подходящите експерти (например, вътрешен или външен юридически съветник), дали е направена оценка на потенциалния ефект и как е предложено тези обстоятелства да бъдат оповестени във финансовия отчет.

A159. МОС 240[41] изисква одиторът да разбере контролите, свързани с оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама (които се третират като

[39] МОС 240, параграф А28

[40] МОС 330, параграф 21

[41] МОС 240, параграфи 28 и А33

съществени рискове), като пояснява допълнително, че е важно одиторът да получи разбиране за контролите, които ръководството е разработило, внедрило и поддържа с цел предотвратяване и разкриване на измами.

Контроли над счетоводни записи (Вж. параграф 26(а)(ii))

A160. Контроли, адресиращи рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, които се очаква да бъдат идентифицирани при всички одити, са контролите над счетоводните записи, тъй като начинът, по който предприятието инкорпорира информацията от обработката на сделките и операциите в главната книга обикновено включва използването на счетоводни записи, независимо дали стандартни или нестандартни, автоматизирани или неавтоматизирани. Степента, в която се идентифицират други контроли може да е различна в зависимост от естеството на предприятието и планирания от одитора подход спрямо допълнителните одиторски процедури.

Пример:

При одит на по-малко сложно предприятие информационната система на предприятието може да не е сложна и е възможно одиторът да не планира да разчита на оперативната ефективност на контролите. Освен това, одиторът може да не е идентифицирал никакви съществени рискове или други рискове от съществени неправилни отчитания, по отношение на които да е необходимо одиторът да оценява разработването на контролите и да определя, че те са били внедрени. При такъв одит, одиторът може да определи, че няма идентифицирани никакви контроли, освен контролите на предприятието над счетоводните записи.

Автоматизирани инструменти и техники

A161. При системи с неавтоматизирана главна книга, нестандартни счетоводни записи може да бъдат идентифицирани посредством фактическа проверка на главната книга, счетоводните журнали и първичните документи. Когато за поддържане на главната книга и изготвяне на финансовите отчети се използват автоматизирани процедури, такива записи може да съществуват само в електронен вид и следователно да могат да бъдат по-лесно идентифицирани посредством използването на автоматизирани техники.

Пример:

При одит на по-малко сложно предприятие одиторът може да е в състояние да извлече общ списък на всички счетоводни записи в проста електронна таблица. След това одиторът може да е в състояние да сортира счетоводните записи, като приложи различни филтри, като например, сума във валута, име на съставителя или на лицето, извършило преглед, счетоводни записи, които сумират само баланса или отчета за доходите, или да прегледа списъка по датата, на която счетоводният запис е отнесен в главната книга, което да подпомогне одитора при разработване на отговори на идентифицираните рискове, свързани със счетоводните записи.

Контроли, чиято оперативна ефективност одиторът планира да тества (Вж. параграф 26(а)(iii))

A162. Одиторът определя дали са налице рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, по отношение на които не е възможно да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства единствено посредством процедури по същество. От одитора се изисква, в съответствие с МОС 330,[42] да разработи и изпълни тестове на контролите, които да адресират такива рискове от съществени неправилни отчитания, когато процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност. В резултат, когато съществуват такива контроли, които адресират тези рискове, изисква се те да бъдат идентифицирани и оценени.

A163. В други случаи, когато одиторът планира да вземе под внимание оперативната ефективност на контролите при определяне естеството, времето на изпълнението и обхвата на процедурите по същество в съответствие с МОС 330, такива контроли също се изисква да бъдат идентифицирани, защото МОС 330[43] изисква одиторът да разработи и изпълни тестове на тези контроли.

Примери:

Одиторът може да планира да тества оперативната ефективност на контролите:

- над рутинни класове сделки и операции, тъй като такова тестване може да е по-ефикасно и по-ефективно по отношение на големи обеми хомогенни сделки или операции.
- над пълнотата и точността на информацията, изготвена от предприятието (например, контролите над изготвянето на генерирани от системата отчети), за да определи надеждността на тази информация, когато одиторът възнамерява да вземе под внимание оперативната ефективност на тези контроли при разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури.
- отнасящи се до целите във връзка с оперативната дейност и спазването на изискванията, когато те имат отношение към данни, които одиторът оценява или използва при прилагането на одиторските процедури.

A164. Плановете на одитора да тества оперативната ефективност на контролите може да бъдат повлияни също и от идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет. Така например, ако са идентифицирани недостатъци, свързани с контролната среда, това може да окаже влияние върху цялостните очаквания на одитора относно оперативната ефективност на преките контроли.

Други контроли, които одиторът счете за целесъобразни (Вж. параграф 26(а)(iv))

A165. Други контроли, по отношение на които одиторът може да счете за целесъобразно да идентифицира и оцени разработването им и да определи внедряването им, може да включват:

[42] МОС 330, параграф 8(б)

[43] МОС 330, параграф 8(а)

- контроли, които адресират рискове, оценени като по-високи в рамките на спектъра на вътрешноприсъщия риск, които обаче не са били определени като представляващи съществен риск;
- контроли, отнасящи се до равнението на детайлните счетоводни записвания с главната книга; или
- допълнителни контроли в предприятието потребител, в случай че се използва обслужваща организация.[44]

Идентифициране на ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата, рискове, произтичащи от използването на ИТ и общи ИТ контроли (Вж. параграф 26(б)–(в))

> **Приложение 5** включва примерни характеристики на ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата и насоки, свързани с тези характеристики, които може да са уместни при идентифициране на ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата, изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

Идентифициране на ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата (Вж. параграф 26(б))

Защо одиторът да идентифицира рискове, произтичащи от използването на ИТ и общите ИТ контроли, свързани с идентифицираните ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата

A166. Разбирането за рисковете, произтичащи от използването на ИТ и общите ИТ контроли, внедрени от предприятието за адресиране на тези рискове, може да повлияе върху:

- решението на одитора относно това дали да тества оперативната ефективност на контролите, за да адресира рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност;

> **Пример**:
>
> Когато общите ИТ контроли не са разработени ефективно или не са внедрени по подходящ начин, така че да адресират рисковете, произтичащи от използването на ИТ (например, контролите не предотвратяват или не разкриват по подходящ начин неоторизирани промени в програмите или неоторизиран достъп до ИТ приложения), това може да окаже влияние върху решението на одитора да разчита на автоматизирани контроли в рамките на засегнатите ИТ приложения.

- оценката на одитора за риска на контрола на ниво твърдение за вярност;

> **Пример**:
>
> Продължаващата оперативна ефективност на контрол върху обработката на информацията може да зависи от определени общи ИТ контроли, които

[44] МОС 402, *Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация*

предотвратяват или разкриват неоторизирани промени в програмите по отношение на контрола върху ИТ обработката на информацията (т.е., контроли за промени в програмата по отношение на съответното ИТ приложение). При такива обстоятелства очакваната оперативна ефективност (или липса на такава) на общия ИТ контрол може да повлияе върху оценката на одитора за риска на контрола (например, рискът на контрола може да е по-висок, когато се очаква такива общи ИТ контроли да са неефективни или ако одиторът не планира да тества общите ИТ контроли).

- стратегията на одитора за тестване на информацията, изготвена от предприятието, която е изготвена от, или включва информация от, ИТ приложенията на предприятието;

Пример:

Когато изготвена от предприятието информация, която ще бъде използвана като одиторски доказателства, е изготвена чрез ИТ приложения, одиторът може да определи да тества контролите върху генерираните от системата отчети, включително идентифициране и тестване на общите ИТ контроли, които адресират рисковете от неподходящи или неоторизирани промени в програмите или директни промени на данни в отчетите.

- оценката на одитора за вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност; или

Пример:

Когато има значителни или мащабни промени в програмирането по отношение на ИТ приложение, целящи да адресират нови или преработени отчетни изисквания на приложимата рамка за финансово отчитане, това може да е индикация за сложността на новите изисквания и техния ефект върху финансовите отчети на предприятието. Когато настъпват такива мащабни промени в програмирането или данните, ИТ приложението вероятно също ще бъде подложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

- разработването на допълнителни одиторски процедури.

Пример:

Ако контролите върху обработката на информацията зависят от общите ИТ контроли, одиторът може да определи да тества оперативната ефективност на общите ИТ контроли, което ще изисква тогава разработване на тестове на контролите по отношение на тези общи ИТ контроли. Ако при същите обстоятелства одиторът реши да не тества оперативната ефективност на общите ИТ контроли или се очаква общите ИТ контроли да са неефективни, съответните рискове, свързани с използването на ИТ, може да трябва да бъдат адресирани посредством разработването на процедури по същество. Рисковете, обаче, произтичащи от използването на ИТ, може да не е възможно да бъдат адресирани, когато такива рискове се отнасят до рискове, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства. При такива обстоятелства може да е необходимо одиторът да прецени последствията за одиторското мнение.

Идентифициране на ИТ приложения, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ

A167. По отношение на ИТ приложенията, имащи отношение към информационната система, разбирането за естеството и сложността на специфичните ИТ процеси и общите ИТ контроли, които предприятието е въвело в действие, може да подпомогне одитора при определяне на това на кои ИТ приложения предприятието разчита за точната обработка и поддържане интегритета на информацията в информационната система на предприятието. Такива ИТ приложения може да са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

A168. Идентифицирането на ИТ приложенията, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, включва вземането под внимание на идентифицираните от одитора контроли, тъй като такива контроли може да предполагат използването на ИТ или да разчитат на ИТ. Одиторът може да се фокусира върху това дали дадено ИТ приложение включва автоматизирани контроли, на които ръководството разчита и които са били идентифицирани от одитора, включително контроли, адресиращи рискове, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства. Одиторът може да разгледа също така въпроса как информацията във връзка със значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания се съхранява и обработва в информационната система и дали ръководството разчита на общите ИТ контроли за поддържане интегритета на тази информация.

A169. Идентифицираните от одитора контроли може да зависят от генерирани от системата отчети, в който случай ИТ приложенията, които изготвят тези отчети, може да са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. В други случаи, одиторът може да не планира да разчита на контролите над генерирани от системата отчети, а да планира директно да тества входящата информация и крайните резултати от такива отчети, в който случай одиторът може да не идентифицира съответните ИТ приложения като такива, изложени на рискове, произтичащи от ИТ.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A170. Степента на разбирането на одитора за ИТ процесите, включително степента, в която предприятието е въвело в действие общи ИТ контроли, ще варира с естеството и обстоятелствата на предприятието и неговата ИТ среда, както и в зависимост от естеството и обхвата на контролите, идентифицирани от одитора. Броят на ИТ приложенията, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, също ще варира в зависимост от тези фактори.

Примери:

- Предприятие, което използва търговски софтуер и няма достъп до програмния код, за да прави промени в програмата, е малко вероятно да има процес за промени в програмите, но може да има процес или процедури за конфигуриране на софтуера (например, сметкоплана, отчетните параметри или прагове). В допълнение, предприятието може да има процес или процедури за управление на достъпа до приложението (например, определено лице с административен достъп до търговския софтуер). При такива обстоятелства малко вероятно е предприятието да има или да се нуждае от формализирани общи ИТ контроли.
- И обратно, по-голямо предприятие може да разчита на ИТ до голяма степен и ИТ средата може да включва множество ИТ приложения, като ИТ процесите за управление на ИТ средата може да са сложни (например, съществува специален ИТ отдел, който разработва и внедрява промени в програмите и управлява правото на достъп), включително предприятието да е внедрило формализирани общи ИТ контроли над своите ИТ процеси.
- Когато ръководството не разчита на формализирани ИТ контроли или общи ИТ контроли, за да обработва сделките и операциите или за да поддържа данните, и одиторът не е идентифицирал никакви автоматизирани контроли или други контроли върху обработката на информацията (или такива, които зависят от общите ИТ контроли), одиторът може да планира да тества директно информацията, изготвена от предприятието с помощта на ИТ, като може да не идентифицира ИТ приложения, които да са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.
- Когато ръководството разчита на ИТ приложение, за да обработва или поддържа данни и обемът на данните е значителен и ръководството разчита на ИТ приложението, за да изпълнява автоматизирани контроли, които одиторът също е идентифицирал, вероятно това ИТ приложение ще е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

A171. Когато ИТ средата на предприятието е по-сложна, идентифицирането на ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата, определяне на свързаните с тях рискове, произтичащи от използването на ИТ, и идентифицирането на общи ИТ контроли вероятно ще изисква участието на членове на екипа със специализирани умения в ИТ. Такова участие вероятно ще бъде съществено и по отношение на сложна ИТ среда може да трябва да е широкообхватно.

Идентифициране на други аспекти на ИТ средата, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ

A172. Другите аспекти на ИТ средата, които е възможно да са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, включват мрежата, операционната система и базите данни и при определени обстоятелства – интерфейса между ИТ приложенията. Другите аспекти на ИТ средата обикновено не се идентифицират, когато одиторът не идентифицира ИТ приложения, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. Когато одиторът е идентифицирал ИТ приложения, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, вероятно ще бъдат идентифицирани други аспекти на ИТ средата (например, база данни, операционна система, мрежа), защото такива аспекти подкрепят и взаимодействат с идентифицираните ИТ приложения.

Идентифициране на рискове, произтичащи от използването на ИТ и общи ИТ контроли (Вж. параграф 26(в))

Приложение 6 излага съображения за разбирането на общите ИТ контроли.

A173. При идентифициране на рискове, произтичащи от използването на ИТ, одиторът може да вземе под внимание естеството на идентифицираното ИТ приложение или други аспекти на ИТ средата и причините, поради които те са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. По отношение на някои идентифицирани ИТ приложения или други аспекти на ИТ средата, одиторът може да идентифицира приложими рискове, произтичащи от използването на ИТ, които се отнасят основно до неоторизиран достъп или неоторизирани промени в програмите, както и такива, които адресират рисковете, отнасящи се до неправомерни промени в данните (например, риска от неправомерни промени в данните чрез директен достъп до базата данни или способността директно да се манипулира информацията).

A174. Обхватът и естеството на приложимите рискове, произтичащи от използването на ИТ, варират в зависимост от естеството и характеристиките на идентифицираните ИТ приложения или други аспекти на ИТ средата. Приложими ИТ рискове може да възникнат, когато предприятието използва външни или вътрешни доставчици на услуги за идентифицирани аспекти на своята ИТ среда (например, възлагане на външен изпълнител-трета страна хостинг на ИТ средата или използване на общ център за обслужване за централизирано управление на ИТ процесите в групата). Приложими рискове, произтичащи от използването на ИТ, може да са идентифицирани и във връзка с кибер сигурността. По-вероятно е да са налице повече рискове, произтичащи от използването на ИТ, когато обемът или сложността на автоматизираните контроли на приложенията са по-големи и ръководството разчита в по-голяма степен на тези контроли за ефективното обработване на сделките и операциите или ефективното поддържане на интегритета на стоящата в основата информация.

Оценяване разработването, и определяне внедряването, на идентифицираните контроли в компонента контролни дейности (Вж: параграф 26(г))

A175. Оценяване разработването на идентифициран контрол включва разглеждане от страна на одитора дали контролът, самостоятелно или в комбинация с други контроли, е в състояние ефективно да предотврати или разкрие и коригира съществени неправилни отчитания (т.е., целта на контрола).

A176. Одиторът определя внедряването на идентифициран контрол, като установява, че контролът съществува и че предприятието го използва. Няма голям смисъл одиторът да оценява внедряването на контрол, който не е разработен ефективно. Следователно, одиторът първо оценява разработването на контрола. Неправилно разработеният контрол може да представлява недостатък на контрола.

A177. Процедурите за оценка на риска, за да бъдат получени одиторски доказателства относно разработването и внедряването на идентифицираните контроли в компонента контролни дейности, може да включват:

- проучващи запитвания до персонала на предприятието.
- наблюдаване прилагането на конкретни контроли.
- фактическа проверка на документи и доклади.

Проучващото запитване, обаче, само по себе си, не е достатъчно за тези цели.

A178. Възможно е одиторът, на базата на опит от предходен одит или на базата на процедурите за оценка на риска в текущия период, да очаква, че ръководството не е разработило или внедрило ефективно контроли за адресиране на съществен риск. В такива случаи процедурите, изпълнявани, за да бъдат адресирани изискванията в параграф 26(г) може да се състоят от определяне, че такива контроли не са били разработени или внедрени ефективно. Ако резултатите от процедурите сочат, че контролите са били разработени или внедрени отново, от одитора се изисква да изпълни процедурите в параграф 26(б)–(г) върху новоразработените или внедрени контроли.

A179. Одиторът може да достигне до заключение, че контрол, който е разработен и внедрен ефективно, може да бъде подходящ да бъде тестван, за да се вземе под внимание неговата оперативна ефективност при разработването на процедури по същество. Когато обаче даден контрол не е разработен или внедрен ефективно, няма полза от неговото тестване. Когато одиторът планира да тества даден контрол, информацията, получена относно степента, в която този контрол адресира риска или рисковете от съществени неправилни отчитания, представлява входяща информация за оценяване от страна на одитора на риска на контрола на ниво твърдение за вярност.

A180. Оценяване разработването и определяне внедряването на идентифицирани контроли в компонента контролни дейности не е достатъчно за тестване на тяхната оперативна ефективност. По отношение на автоматизирани контроли обаче, одиторът може да планира да тества оперативната ефективност на автоматизираните контроли, като идентифицира и тества общите ИТ контроли, които обезпечават последователното и системно функциониране

на автоматизиран контрол, вместо да изпълнява тестове за оперативната ефективност директно върху автоматизираните контроли. Получаването на одиторски доказателства относно внедряването на неавтоматизиран контрол към даден момент във времето не осигурява одиторски доказателства за оперативната ефективност на контрола към друг момент в течение на одитирания период. Тестовете на оперативната ефективност на контролите, включително тестовете на непреките контроли, са описани допълнително в МОС 330.[45]

A181. Когато одиторът не планира да тества оперативната ефективност на идентифицирани контроли, разбирането на одитора може все пак да му помогне при разработване естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури по същество, които да са в отговор на съответните рискове от съществени неправилни отчитания.

Пример:

Резултатите от тези процедури за оценка на риска може да предоставят на одитора база за разглеждане на възможни отклонения в дадена популация при разработването на одиторските извадки.

Недостатъци на контрола в рамките на системата на предприятието за вътрешен контрол (Вж. параграф 27)

A182. При оценяване на всеки от компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол,[46] одиторът може да определи, че някои от политиките на предприятието в даден компонент не са подходящи с оглед естеството и обстоятелствата на предприятието. Такова определяне може да е индикация, която да подпомогне одитора при идентифициране на недостатъци на контрола. Ако одиторът е идентифицирал един или повече недостатъци на контрола, одиторът може да разгледа ефекта от тези недостатъци на контрола върху разработването на допълнителните одиторски процедури в съответствие с МОС 330.

A183. Ако одиторът е идентифицирал един или повече недостатъци на контрола, МОС 265[47] изисква одиторът да определи дали недостатъците, самостоятелно или в комбинация, не представляват съществен недостатък. Одиторът използва професионална преценка при определяне дали даден недостатък представлява съществен недостатък на контрола.[48]

---

[45] МОС 330, параграфи 8–11

[46] Параграфи 21(б), 22(б), 24(в), 25(в) и 26(г)

[47] МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*, параграф 8

[48] МОС 265, параграфи А6–А7 посочват индикатори за съществени недостатъци и въпроси, които да бъдат взети под внимание при определяне дали даден недостатък или комбинация от недостатъци във вътрешния контрол представлява съществен недостатък.

Примери:

Обстоятелства, които може да сочат за съществуването на съществен недостатък на контрола, включват въпроси, като:

- Идентифициране на измама от какъвто и да е мащаб, в която е замесено висшето ръководство;
- Идентифицирани неадекватни вътрешни процеси, свързани с докладването и комуникирането на недостатъци, забелязани от вътрешния одит;
- Преди това комуникирани недостатъци, които не са коригирани от ръководството своевременно;
- Ръководството не реагира на съществени рискове, например, като не внедрява контроли над съществените рискове; и
- Преизчисляване на преди това издаден финансов отчет.

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграфи 28-37)

Защо одиторът да идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания

A184. Рисковете от съществени неправилни отчитания се идентифицират и оценяват от одитора, за да се определи естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури, необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Тези доказателства позволяват на одитора да изрази мнение относно финансовия отчет при приемливо ниско ниво на одиторски риск.

A185. Информацията, събрана от изпълнението на процедурите за оценка на риска, се използва в качеството на одиторски доказателства за осигуряване на база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Така например, одиторските доказателства, получени при оценяване разработването на идентифицираните контроли и определяне дали тези контроли са били внедрени в компонента контролни дейности, се използват в качеството на одиторски доказателства в подкрепа на оценката на риска. Такива доказателства предоставят също така база за одитора да разработи цялостни отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, както и да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 330.

Идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 28)

A186. Идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания се извършва преди да бъдат взети под внимание свързаните с тях контроли (т.е., вътрешноприсъщ риск) и се базира на предварителното разглеждане от страна на одитора на неправилни отчитания, за които има

разумна вероятност както от възникване, така и от това да са съществени, в случай че възникнат.[49]

A187. Идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания предоставя също така база за определяне от страна на одитора на уместните твърдения за вярност, което подпомага определянето от одитора на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.

Твърдения за вярност

Защо одиторът да използва твърденията за вярност

A188. При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания одиторът използва твърденията за вярност, за да разгледа различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат. Твърденията за вярност, по отношение на които одиторът е идентифицирал свързани с тях рискове от съществени неправилни отчитания, са уместни твърдения за вярност.

Използването на твърденията за вярност

A189. При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания одиторът може да използва категориите твърдения за вярност, както са описани в параграф A190(а)–(б) по-долу, или да ги изрази по различен начин, при условие, че са обхванати всички посочени по-долу аспекти. Одиторът може да реши да комбинира твърденията за вярност относно класове сделки и операции и събития и свързаните с тях оповестявания с твърденията за вярност относно салдата по сметки и свързаните с тях оповестявания.

A190. Твърденията за вярност, използвани от одитора при разглеждане на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат, може да попадат в следните категории:

(а) Твърдения за вярност относно класове сделки и операции и събития и свързаните с тях оповестявания за одитирания период:

(i) възникване — сделките или операциите и събитията, които са отразени или оповестени, са възникнали и тези сделки и събития са свързани с предприятието.

(ii) пълнота — всички сделки или операции и събития, които би трябвало да бъдат отразени, са отразени и всички свързани с тях оповестявания, които би трябвало да бъдат включени във финансовия отчет, са включени.

(iii) точност — сумите и другите данни, свързани с отразените сделки или операции и събития, са отразени по подходящ начин, а свързаните с тях оповестявания са подходящо оценени и описани.

[49] МОС 200, параграф A15a

(iv) отграничаване — сделките или операциите и събитията са отразени в правилния счетоводен период.

(v) класификация — сделките или операциите и събитията са отразени в подходящите сметки.

(vi) представяне — сделките и събитията са подходящо агрегирани или дезагрегирани и са описани ясно, а свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.

(б) Твърдения за вярност относно салда по сметки и свързаните с тях оповестявания 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 и всички свързани с тях оповестявания, които е следвало да бъдат включени във финансовия отчет, са били включени;.

(iv) точност, 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, а свързаните с тях оповестявания са подходящо оценени и описани.

(v) класификация — активите, пасивите и участията в собствения капитал са отразени в подходящите сметки.

(vi) представяне — активите, пасивите и участията в собствения капитал са подходящо агрегирани или дезагрегирани и са описани ясно, а свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.

A191. Твърденията за вярност, описани в параграф A190(а)–(б) по-горе, адаптирани съобразно случая, може да бъдат използвани от одитора и при разглеждане на различните видове неправилни отчитания, които биха могли да възникнат, в оповестяванията, които не са пряко свързани с отразените класове сделки и операции, събития или салда по сметки.

Пример:

Пример за такова оповестяване е случаят, когато приложимата рамка за финансово отчитане изисква от предприятието да опише експозицията си към рисковете, произтичащи от финансови инструменти, включително начина, по който възникват тези рискове; целите, политиките и процесите за управление на тези рискове; както и методите, използвани за оценяване на рисковете.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A192. Когато представя твърдения за вярност относно финансовия отчет на организация от публичния сектор, в допълнение към твърденията за вярност, посочени в параграф A190(а)–(б), често ръководството може да заявява, че сделките или операциите и събитията са осъществени в съответствие със закон, нормативна разпоредба или друг нормативен документ. Такива твърдения за вярност може да попадат в обхвата на одита на финансовия отчет.

Рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет (Вж. параграфи 28(а) и 30)

Защо одиторът да идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет

A193. Одиторът идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, за да определи дали тези рискове имат всеобхватен ефект върху финансовия отчет и следователно биха изисквали цялостен отговор в съответствие с МОС 330.[50]

A194. В допълнение, рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет може да окажат също така влияние върху отделни твърдения за вярност и идентифицирането на тези рискове може да подпомогне одитора при оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и при разработване на допълнителни одиторски процедури за адресиране на идентифицираните рискове.

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет

A195. Като рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет се означават рискове, които се отнасят всеобхватно към финансовия отчет като цяло и потенциално засягат много твърдения за вярност. Рисковете от такова естество не са задължително рискове, които биха могли да бъдат идентифицирани с конкретни твърдения за вярност на ниво клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване (например, риск от пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството). По скоро те представляват обстоятелства, които биха могли всеобхватно да увеличат рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Оценката на одитора относно това дали

[50] МОС 330, параграф 5

идентифицираните рискове се отнасят всеобхватно до финансовия отчет подкрепя оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет. В други случаи, редица твърдения за вярност може да бъдат идентифицирани като податливи на този риск и следователно да окажат влияние върху идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Пример:

Предприятието е изправено пред оперативни загуби и проблеми с ликвидността и разчита на финансиране, което още не е осигурено. При такива обстоятелства одиторът може да определи, че счетоводното отчитане на базата на предположението за действащо предприятие поражда риск от съществено неправилно отчитане на ниво финансов отчет. В тази ситуация счетоводната рамка може да трябва да бъде приложена, като се използва ликвидационна база, което вероятно би засегнало всеобхватно всички твърдения за вярност.

A196. Идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет се влияе от разбирането на одитора за системата на предприятието за вътрешен контрол, в частност, разбирането на одитора за контролната среда, процеса на предприятието по оценка на риска и процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, и:

- резултата от съответните оценявания, изисквани от параграфи 21(б), 22(б), 24(в) и 25(в); и
- недостатъците на контрола, идентифицирани в съответствие с параграф 27.

По-специално, рискове на ниво финансов отчет може да възникнат от недостатъци в контролната среда или от външни събития или условия, като например, икономика в спад.

A197. Рисковете от съществени неправилни отчитания в резултат на измама може да са особено уместни, когато одиторът разглежда рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет.

Пример:

Одиторът разбира от проучващи запитвания до ръководството, че финансовият отчет на предприятието ще се използва в обсъждания с кредитодатели, за да се осигури допълнително финансиране с цел поддържане на оборотните средства. Поради това одиторът може да определи, че е налице по-голяма податливост към неправилни отчитания, дължащи се на фактори за риск от измама, които оказват влияние върху вътрешноприсъщия риск (т.е., податливостта на финансовия отчет към съществени неправилни отчитания поради риска от финансово отчитане с цел измама, като например, надценяване на активи и приходи и подценяване на пасиви и разходи, за да се гарантира, че финансирането ще бъде получено).

A198. Разбирането на одитора, включително свързаните оценки, на контролната среда и други компоненти на системата за вътрешен контрол, може да породи съмнение относно способността на одитора да получи одиторски доказателства, върху които да базира одиторското си мнение или да стане причина за оттегляне от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Примери:

- В резултат на оценяване на контролната среда на предприятието, одиторът има опасения относно почтеността на ръководството на предприятието, които може да са толкова сериозни, че да накарат одиторът да достигне до заключение, че рискът от преднамерено неправилно представяне от ръководството във финансовия отчет е такъв, че одитът да не може да бъде извършен.
- В резултат на оценяване на информационната система и комуникациите на предприятието, одиторът определя, че съществени промени в ИТ средата са били лошо управлявани, със слаб надзор от страна на ръководството и лицата, натоварени с общо управление. Одиторът достига до заключение, че са налице значителни опасения относно състоянието и надеждността на счетоводната документация на предприятието. При такива обстоятелства одиторът може да определи, че е малко вероятно достатъчни и уместни одиторски доказателства да бъдат на разположение, за да подкрепят немодифцирано мнение относно финансовия отчет.

A199. МОС 705 (преработен)[51] установява изисквания и предоставя насоки при определяне дали е налице необходимост одиторът да изрази квалифицирано мнение или да откаже изразяване на мнение или, както може да се изисква в някои случаи, да се оттегли от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A200. По отношение на организациите от публичния сектор, идентифицирането на рисковете на ниво финансов отчет може да включва вземането под внимание на въпроси, свързани с политическия климат, обществения интерес и чувствителността на съответната програма.

Рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност (Вж. параграф 28(б))

Приложение 2 излага примери, в контекста на факторите за вътрешноприсъщ риск, за събития или условия, които биха могли да сочат за податливост към неправилни отчитания, които е възможно да са съществени.

A201. Рисковете от съществени неправилни отчитания, които не се отнасят всеобхватно към финансовия отчет са рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

[51] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

Уместни твърдения за вярност и значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания (Вж. параграф 29)

Защо да бъдат определяни уместните твърдения за вярност и значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания

A202. Определянето на уместните твърдения за вярност и значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания осигурява базата за обхвата на разбирането на одитора за информационната система на предприятието, което се изисква да бъде получено в съответствие с параграф 25(а). Това разбиране може допълнително да подпомогне одитора при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (вж. A86).

Автоматизирани инструменти и техники

A203. Одиторът може да използва автоматизирани техники, които да го подпомогнат при идентифицирането на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.

Примери:

- Цялата популация от сделки или операции може да бъде анализирана с помощта на автоматизирани инструменти и техники, за да се разбере тяхното естество, източник, размер и обем. Посредством използването на автоматизирани техники, одиторът може например да идентифицира, че сметка с нулево салдо в кроя на периода съдържа многобройни операции по прихващане и счетоводни записи през периода, сочещи, че салдото по сметката или класът сделки или операции може да е значим (например, разчетна сметка за трудови възнаграждения). Същата тази разчетна сметка за трудови възнаграждения може да идентифицира също и възстановяване на разходи на ръководството (и други служители), което би могло да представлява съществено оповестяване, поради това, че тези плащания са извършени към свързани лица.
- Чрез анализиране потоците на цялата популация от операции, представляващи приходи, одиторът може по-лесно да идентифицира значим клас сделки или операции, който преди това не е бил идентифициран.

Оповестявания, които може да са значими

A204. Значимите оповестявания включват както количествени, така и качествени оповестявания, за които има едно или повече уместни твърдения за вярност. Примерите за оповестявания, които имат качествени аспекти и които може да са свързани с уместни твърдения за вярност и следователно да бъдат счетени за значими от одитора, включват оповестявания относно:

- клаузи по кредитни споразумения за ликвидност и задлъжнялост на предприятие във финансови затруднения.
- събития или обстоятелства, които са довели до признаване на загуба от обезценка.

- ключови източници на несигурност на приблизителното оценяване, включително предположения относно бъдещето.
- естеството на промяна в счетоводна политика и други уместни оповестявания, изисквани от приложимата рамка за финансово отчитане, например, когато се очаква нови изисквания за финансово отчитане да имат съществено въздействие върху финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието.
- споразумения за плащания на базата на акции, включително информацията относно това как признатите суми са били определени и други уместни оповестявания.
- свързани лица и сделки със свързани лица.
- анализ на чувствителността, включително ефекта от промени в предположенията, използвани в техниките за оценяване на предприятието, който има за цел да позволи на потребителите да разберат стоящата в основата несигурност на оценяването при отчетена или оповестена сума.

Оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност

Оценяване на вътрешноприсъщия риск (Вж. параграфи 31-33)

Оценяване вероятността и величината на неправилно отчитане (Вж: параграф 31)

Защо одиторът да оценява вероятността и величината на неправилно отчитане

A205. Одиторът оценява вероятността и величината на неправилно отчитане във връзка с идентифицирани рискове от съществени неправилни отчитания, защото значимостта на комбинацията от вероятността от възникване на неправилно отчитане и величината на потенциалното неправилно отчитане, ако то възникне, определя къде по спектъра на вътрешноприсъщия риск се оценява идентифицираният риск, което осигурява информация за разработването от страна на одитора на допълнителни одиторски процедури за адресиране на този риск.

A206. Оценяването на вътрешноприсъщия риск на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания подпомага също така одитора при определяне на съществените рискове. Одиторът определя съществените рискове, тъй като в съответствие с МОС 330 и други МОС се изискват специфични отговори на съществените рискове.

A207. Факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху оценката на одитора за вероятността и величината на неправилното отчитане във връзка с идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Колкото по-голяма е степента, в която даден клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е податливо към съществено неправилно отчитане, вероятно толкова по-висока ще бъде и оценката на вътрешноприсъщия риск. Вземането под внимание на степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск влияят върху податливостта на дадено твърдение за вярност към неправилно отчитане, подпомага одитора при правилното оценяване на вътрешноприсъщия риск във връзка с рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и при разработване на по-прецизен отговор на такъв риск.

Спектър на вътрешноприсъщия риск

A208. При оценяване на вътрешноприсъщия риск, одиторът използва професионална преценка при определяне значимостта на комбинацията от вероятността и величината на неправилното отчитане.

A209. Оцененият вътрешноприсъщ риск, отнасящ се до конкретен риск от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, представлява преценка в рамките на диапазона, от по-нисък към по-висок, на спектъра на вътрешноприсъщия риск. Преценката относно това къде в диапазона се оценява вътрешноприсъщият риск, може да варира в зависимост от естеството, размера и сложността на предприятието, като взема под внимание оценената вероятност и величина на неправилното отчитане и факторите за вътрешноприсъщ риск.

A210. При преценяване вероятността от дадено неправилно отчитане, одиторът взема под внимание възможността неправилното отчитане да възникне, на базата на разглеждане на факторите за вътрешноприсъщ риск.

A211. При преценяване величината на дадено неправилно отчитане, одиторът взема под внимание качествените и количествени аспекти на възможното неправилно отчитане (т.е., неправилните отчитания в твърдения за вярност относно класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания може да бъдат преценени за съществени поради техния размер, естество или обстоятелства).

A212. Одиторът използва значимостта на комбинацията от вероятност и величина на възможното неправилно отчитане при определяне къде в спектъра на вътрешноприсъщия риск (т.е., диапазона) се оценява вътрешноприсъщият риск. Колкото по-висока е стойността на комбинацията от вероятност и величина, толкова по-висока е оценката на вътрешноприсъщия риск; колкото по-ниска е стойността на комбинацията от вероятност и величина, толкова по-ниска е оценката на вътрешноприсъщия риск.

A213. За да бъде оценен даден риск като по-висок по спектъра на вътрешноприсъщия риск, това не означава, че както вероятността, така и величината трябва да са били оценени като високи. По-скоро, пресечната точка на величината и вероятността на същественото неправилно отчитане по спектъра на вътрешноприсъщия риск ще определи дали оценениятвътрешноприсъщ риск е разположен по-високо или по-ниско по спектъра на вътрешноприсъщия риск. По-високата оценка на вътрешноприсъщия риск може да се получи в резултат на различни комбинации от вероятност и величина, например, по-висока оценка на вътрешноприсъщия риск би могла да се получи в резултат на по-малка вероятност, но много голяма величина.

A214. За да бъдат разработени целесъобразни стратегии за отговор на рисковете от съществено неправилно отчитане, одиторът може да определи рисковете от съществени неправилни отчитания в рамките на категории, разположени по продължение на спектъра на вътрешноприсъщия риск, на базата на оценката си за вътрешноприсъщия риск. Тези категории може да са описани по различни начини. Независимо от използвания метод на категоризиране, оценката на одитора за вътрешноприсъщия риск е целесъобразна, когато разработването и прилагането на допълнителните одиторски процедури за адресиране на

идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност представляват подходящ отговор на оценката на вътрешноприсъщия риск и причините за тази оценка.

Всеобхватни рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност (Вж: параграф 31(б))

A215. При оценяване на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, одиторът може да достигне до заключение, че някои рискове от съществени неправилни отчитания се отнасят в по-голяма степен всеобхватно до финансовия отчет като цяло и потенциално могат да окажат влияние върху много твърдения за вярност, в който случай одиторът може да актуализира идентификацията на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет.

A216. При обстоятелства, при които рисковете от съществени неправилни отчитания са идентифицирани като рискове на ниво финансов отчет поради техния всеобхватен ефект върху редица твърдения за вярност и биха могли да бъдат идентифицирани с конкретни твърдения за вярност, от одитора се изисква да вземе под внимание тези рискове, когато оценява вътрешноприсъщия риск във връзка с рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A217. Когато упражняват професионална преценка във връзка с оценяването на риска от съществени неправилни отчитания, одиторите в публичния сектор биха могли да вземат под внимание сложността на регулациите и директивите и риска от неспазване изискванията на нормативни документи.

Съществени рискове (Вж. параграф 32)

Защо да бъдат определяни съществените рискове и последствията за одита

A218. Определянето на съществените рискове позволява на одитора да фокусира по-голямо внимание върху тези рискове, които са в горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск, посредством изпълнение на определени изисквани отговори, включително:

- контролите, адресиращи съществените рискове, се изисква да бъдат идентифицирани в съответствие с параграф 26(а)(i), с изискване да се оцени дали контролът е разработен ефективно и внедрен в съответствие с параграф 26(г).
- МОС 330 изисква контролите, адресиращи съществените рискове, да бъдат тествани в текущия период (когато одиторът възнамерява да разчита на оперативната ефективност на такива контроли) и да бъдат планирани и изпълнени такива процедури по същество, които да са конкретно в отговор на идентифицирания съществен риск.[52]

[52] МОС 330, параграфи 15 и 21

- МОС 330 изисква одиторът да получи толкова по-убедителни одиторски доказателства, колкото по-висока е оценката на одитора за риска.[53]
- МОС 260 (преработен) изисква комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, относно съществените рискове, идентифицирани от одитора.[54]
- МОС 701 изисква одиторът да вземе под внимание съществените рискове, когато определя тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора, а това са въпроси, които е възможно да представляват ключови одиторски въпроси.[55]
- своевременният преглед на одиторската документация от съдружника, отговорен за ангажимента, на подходящи етапи по време на одита, дава възможност съществените въпроси, включително съществените рискове, да бъдат своевременно разрешени по начин, удовлетворяващ съдружника, отговорен за ангажимента, на или преди датата на одиторския доклад.[56]
- МОС 600 изисква по-голямо участие от съдружника, отговорен за ангажимента за групата, ако същественият риск се отнася до компонент при одит на група, като изисква също екипът по ангажимента за групата да ръководи работата, изисквана да бъде извършвана в компонента от одитора на компонента.[57]

Определяне на съществените рискове

A219. При определяне на съществените рискове одиторът може първо да идентифицира тези оценени рискове от съществени неправилни отчитания, които са били оценени по-високо в рамките на спектъра на вътрешноприсъщия риск, за да формира базата, на която да прецени кои рискове може да са по-близо до горния край. Позиционирането по-близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск ще бъде различно при различните предприятия и няма да е задължително едно и също при дадено предприятие в различните периоди. То може да зависи от естеството и обстоятелствата на предприятието, по отношение на което се оценява рискът.

A220. Определянето на това кои от оценените рискове от съществени неправилни отчитания са близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск и са следователно съществени рискове е въпрос на професионална преценка, освен ако рискът не е от вид, конкретно посочен да бъде третиран като съществен риск в съответствие с изискванията на друг МОС. МОС 240 предоставя допълнителни изисквания и насоки във връзка с идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.[58]

---

[53] МОС 330, параграф 7(б)

[54] МОС 260 (преработен), параграф 15

[55] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*, параграф 9

[56] МОС 220, параграфи 17 и A19

[57] МОС 600, параграфи 30 и 31

[58] МОС 240, параграфи 26–28

Пример:

- Обикновено паричните средства в супермаркет за продажби на дребно вероятно биха били определени като характеризиращи се с висока вероятност от възможно неправилно отчитане (поради риска от неправомерно присвояване на парични средства); от друга страна обикновено величината би била много малка (поради малките обеми парични средства в наличност, с които се борави в магазините). Би било малко вероятно комбинацията от тези два фактора по спектъра на вътрешноприсъщия риск да доведе до определянето на паричните средства като представляващи съществен риск.
- Предприятието е в преговори да продаде бизнес сегмент. Одиторът разглежда ефекта върху обезценката на репутацията и може да определи, че е налице висока вероятност от възможно неправилно отчитане и по-висока величина поради въздействието на факторите за вътрешноприсъщ риск, а именно субективност, несигурност и податливост към предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама. Това може да доведе до определянето на обезценката на репутацията като представляваща съществен риск.

A221. Одиторът взема под внимание относителния ефект от факторите за вътрешноприсъщ риск при оценяването на вътрешноприсъщия риск. Колкото по-малък е ефектът от факторите за вътрешноприсъщ риск, вероятно толкова по-нисък ще бъде оценският риск. Рискове от съществени неправилни отчитания, които е възможно да бъдат оценени като отличаващи се с по-висок вътрешноприсъщ риск и следователно определени като представляващи съществен риск, биха могли да възникнат в резултат на въпроси, като следните:

- сделки или операции, за които съществуват няколко приемливи счетоводни третирания, такива, че става въпрос за субективност.
- приблизителни счетоводни оценки, които се отличават с висока несигурност на приблизителното оценяване или сложни модели.
- сложност в събирането и обработката на данни, които да подкрепят салда по сметки.
- салда по сметки или количествени оповестявания, които включват сложни изчисления.
- счетоводни принципи, които може да са предмет на различаващи се тълкувания.
- промени в бизнеса на предприятието, които предполагат промени в счетоводното отчитане, например, сливания и придобивания.

Рискове, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства (Вж. параграф 33)

Защо се изисква да бъдат идентифицирани рисковете, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства

A222. Поради естеството на риска от съществени неправилни отчитания и контролните дейности, които адресират този риск, при някои обстоятелства единственият начин да бъдат получени

достатъчни и уместни одиторски доказателства е да се тества оперативната ефективност на контролите. Съответно, съществува изискване одиторът да идентифицира всички такива рискове поради последствията за разработването и изпълнението на допълнителните одиторски процедури в съответствие с МОС 330 за адресиране на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

A223. Параграф 26(а)(iii) изисква също идентифициране на контролите, адресиращи рисковете, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства, тъй като от одитора се изисква, в съответствие с МОС 330,[59] да разработи и изпълни тестове на тези контроли.

Определяне на рисковете, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства

A224. Когато рутинни бизнес сделки и операции са предмет на високо автоматизирана обработка с малка или никаква ръчна намеса, може да не е възможно да бъдат изпълнени единствено процедури по същество във връзка с риска. Случаят може да е такъв при обстоятелства, когато значителен обем от информацията на предприятието се инициира, документира, обработва или отчита единствено в електронен вид, като например, в информационна система, която включва висока степен на интегриране сред нейните ИТ приложения. В такива случаи:

- одиторски доказателства може да са налични единствено в електронен вид и тяхната достатъчност и уместност обикновено зависят от ефективността на контролите над точността и пълнотата им.
- потенциалът за възникване на неправомерно инициране или изменение на информацията, които да не бъдат разкрити, може да е по-голям, ако подходящите контроли не функционират ефективно.

Пример:

Обикновено не е възможно да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства във връзка с приходите на телекомуникационна компания на базата единствено на процедури по същество. Причината е че доказателствата за телефонния трафик и дейностите по преноса на данни не съществуват във вид, който да може да бъде наблюдаван. Вместо това обикновено се извършва тестване на съществените контроли, за да се определи, че инициирането и завършването на телефонния трафик и дейностите по преноса на данни са правилно уловени (например, минути телефонни разговори или обем свалена информация) и отчетени в системата за фактуриране на предприятието.

A225. МОС 540 (преработен) предоставя допълнителни насоки във връзка с приблизителните счетоводни оценки относно рисковете, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства.[60] Във връзка с

[59] МОС 330, параграф 8

[60] МОС 540 (преработен), параграфи A87–A89

приблизителните счетоводни оценки това може да не е ограничено до автоматизираната обработка, а да е приложимо и по отношение на сложните модели.

Оценяване риска на контрола (Вж. параграф 34)

A226. Плановете на одитора да тества оперативната ефективност на контролите се базират на очакванията, че контролите функционират ефективно и това ще формира базата за оценката на одитора за риска на контрола. Първоначалното очакване за оперативната ефективност на контролите се базира на оценката на одитора за разработването и определяне внедряването на идентифицираните контроли в компонента контролни дейности. След като одиторът е тествал оперативната ефективност на контролите в съответствие с МОС 330, одиторът ще е в състояние да потвърди първоначалното си очакване относно оперативната ефективност на контролите. Ако контролите не функционират ефективно според очакванията, то тогава одиторът ще трябва да преразгледа оценката за риска на контрола в съответствие с параграф 37.

A227. Оценяването от одитора на риска на контрола може да бъде извършено по различни начини в зависимост от предпочитаните одиторски техники или методологии, като оценката също може да бъде изразена по различни начини.

A228. Ако одиторът планира да тества оперативната ефективност на контролите, може да е необходимо да се тества комбинация от контроли, за да се потвърдят очакванията на одитора, че контролите функционират ефективно. Одиторът може да планира да тества както преки, така и непреки контроли, включително общи ИТ контроли, и ако това е така – да вземе под внимание комбинирания ефект от контролите, когато оценява риска на контрола. В степента, в която контролите, които ще бъдат тествани, не адресират изцяло оценения вътрешноприсъщ риск, одиторът определя последствията за разработването на допълнителни одиторски процедури, за да намали одиторския риск до приемливо ниско ниво.

A229. Когато одиторът планира да тества оперативната ефективност на автоматизиран контрол, одиторът може да планира да тества и оперативната ефективност на съответните общи ИТ контроли, които подкрепят непрекъснатото функциониране на този автоматизиран контрол, за да адресира рисковете, произтичащи от използването на ИТ и да осигури база за очакването на одитора, че автоматизираният контрол е функционирал ефективно през целия период. Когато одиторът очаква съответните общи ИТ контроли да са неефективни, това определяне може да окаже влияние върху оценката на одитора за риска на контрола на ниво твърдение за вярност и допълнителните одиторски процедури на одитора може да трябва да включват процедури по същество, които да адресират приложимите рискове, произтичащи от използването на ИТ. Допълнителни насоки относно процедурите, които одиторът може да изпълни при такива обстоятелства, са предоставени в МОС 330.[61]

Оценяване на одиторските доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска (Вж: параграф 35)

Защо одиторът да оценява одиторските доказателства от процедурите за оценка на риска

[61] МОС 330, параграфи A29–A30

A230. Одиторските доказателства, получени в резултат на изпълнение на процедурите за оценка на риска осигуряват базата за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Това предоставя на одитора база за проектиране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 330. Съответно, одиторските доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска осигуряват база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност.

Оценяване на одиторските доказателства

A231. Одиторските доказателства от процедурите за оценка на риска обхващат както информация, която подкрепя и потвърждава твърденията за вярност на ръководството, така и всяка информация, която противоречи на такива твърдения за вярност.[62]

Професионален скептицизъм

A232. При оценяване на одиторските доказателства от процедурите за оценка на риска, одиторът преценява дали е получено достатъчно разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол, за да е в състояние одиторът да идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания, както и дали съществуват доказателства, влизащи в противоречие, което може да е индикация за риск от съществено неправилно отчитане.

Класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които не са значими, но са съществени (Вж. параграф 36)

A233. Както е обяснено в МОС 320,[63] при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания в класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, под внимание се вземат нивото на същественост и одиторският риск. Определянето от одитора на нивото на същественост е въпрос на професионална преценка и се влияе от възприятието на одитора за финансово-информационните нужди на потребителите на финансовите отчети.[64] За целите на настоящия МОС и параграф 18 от МОС 330, класовете сделки и операции, салдата по сметки и оповестяванията са съществени, ако би могло разумно да се очаква, че пропускането, неправилното отчитане или прикриването на информация за тях ще повлияе върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет като цяло.

A234. Може да съществуват класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които са съществени, но не са били определени като значими класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания (т.е., няма идентифицирани уместни твърдения за вярност).

---

[62] МОС 500, параграф A1

[63] МОС 320, параграф A1

[64] МОС 320, параграф 4

Пример:

Предприятието може да е направило оповестяване относно възнаграждения на ръководни кадри, по отношението на които одиторът не е идентифицирал риск от съществено неправилно отчитане. Одиторът обаче може да определи, че това оповестяване е съществено на базата на съображенията в параграф А233.

А235. Одиторските процедури за адресиране на класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които са съществени, но не са определени като значими, се адресират в МОС 330.[65] Когато клас сделки или операции, салдо по сметка или оповестяване е определено като значимо съгласно изискването на параграф 29, класът сделки или операции, салдото по сметката или оповестяването е също така съществен клас сделки или операции, салдо по сметка или оповестяване за целите на параграф 18 от МОС 330.

Преразглеждане оценката на риска (Вж. параграф 37)

А236. По време на одита нова или друга информация може да стане известна на одитора и тя да се различава значително от информацията, на която е била базирана оценката на риска.

Пример:

Оценката на риска за предприятието може да се базира на очакването, че определени контроли функционират ефективно. При изпълнение на тестове на тези контроли одиторът може да получи одиторски доказателства, че те не са функционирали ефективно към съответните моменти по време на одита. Аналогично, при изпълнение на процедурите по същество одиторът може да разкрие неправилни отчитания със суми или честота, които са по-големи и не са в съответствие с оценката на одитора за риска. При такива обстоятелства оценката на риска може да не отразява ефективно действителните обстоятелства, свързани с предприятието, и планираните допълнителни одиторски процедури може да не са ефективни в разкриването на съществени неправилни отчитания. Параграфи 16 и 17 от МОС 330 предоставят допълнителни насоки относно оценяване оперативната ефективност на контролите.

Документация (Вж. параграф 38)

А237. По отношение на повтарящи се одити, определени документи биха могли да бъдат пренесени, актуализирани при необходимост, за да се отразят промени в бизнеса или процесите на предприятието.

А238. МОС 230 отбелязва, наред с други съображение, че макар да няма един единствен начин, по който упражняването от одитора на професионален скептицизъм да бъде документирано, одиторската документация може въпреки всичко да предоставя доказателства, че одиторът е упражнил професионален скептицизъм.[66] Така например, когато одиторските доказателства,

[65] МОС 330, параграф 18

[66] МОС 230, параграф А7

получени в резултат на процедурите за оценка на риска включват доказателства, които както потвърждават, така и влизат в противоречие с твърденията за вярност на ръководството, документацията може да включва начина, по който одиторът е оценил тези доказателства, включително професионалните преценки, направени при оценяване дали одиторските доказателства осигуряват подходяща база за идентифициране и оценяване от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания. Примерите за други изисквания в този МОС, по отношение на които документацията може да осигури доказателства, че одиторът е упражнил професионален скептицизъм, включват:

- Параграф 13, който изисква одиторът да разработи и изпълни процедури за оценка на риска по начин, който да не е пристрастен с оглед получаване на одиторски доказателства, които биха могли да потвърдят съществуването на рискове или изключване на одиторски доказателства, които биха могли да влизат в противоречие със съществуването на рискове;
- Параграф 17, който изисква обсъждане между ключовите членове на екипа по ангажимента относно прилагането на приложимата рамка за финансово отчитане и податливостта на финансовия отчет на предприятието към съществени неправилни отчитания;
- Параграфи 19(б) и 20, които изискват одиторът да получи разбиране за причините за евентуални промени в счетоводните политики на предприятието и да оцени дали счетоводните политики на предприятието са подходящи и в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане;
- Параграфи 21(б), 22(б), 23(б), 24(в), 25(в), 26(г) и 27, които изискват одиторът да оцени, на базата на необходимото разбиране, което е получил, дали компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол са подходящи за обстоятелствата на предприятието, имайки предвид естеството и сложността на предприятието, и да определи дали са били идентифицирани един или повече недостатъци на контрола;
- Параграф 35, който изисква одиторът да вземе под внимание всички одиторски доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска, независимо дали потвърждаващи или противоречащи на твърденията за вярност, направени от ръководството, и да оцени дали одиторски доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска, предоставят подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания; и
- Параграф 36, който изисква одиторът да оцени, когато това е приложимо, дали определянето от страна на одитора, че не съществуват рискове от съществени неправилни отчитания по отношение на съществен клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, остава подходящо.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A239. Начинът, по който изискванията на параграф 38 се документират, се определя от одитора, който използва професионалната си преценка.

A240. По-детайлна документация, която да е достатъчна, за да даде възможност на одитор с опит, който няма предходна връзка с одита, да разбере естеството, времето на изпълнение и

обхвата на изпълнените одиторски процедури, може да се изисква, за да се подкрепи логическата обосновка на направените трудни преценки.

A241. По отношение на одити на по-малко сложни предприятия, формата и обхватът на документацията може да са опростени и относително кратки. Формата и обхватът на одиторската документация се влияят от естеството, размера и сложността на предприятието и неговата система за вътрешен контрол, наличността на информация от предприятието и одиторската методология и технология, използвани в хода на одита. Не е необходимо да се документира в цялост одиторското разбиране за предприятието и свързаните с него въпроси. Ключовите елементи[67] на разбирането, документирано от одитора, може да включват тези, на които одиторът е базирал оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания. От одитора обаче не се изисква да документира всеки фактор за вътрешноприсъщ риск, който е бил взет под внимание при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Пример:

При одити на по-малко сложни предприятия одиторската документация може да бъде включена в одиторската документация за общата стратегия и плана на одита.[68] Аналогично, например, резултатите от оценяването на риска може да бъдат документирани отделно или да бъдат документирани като част от одиторската документация на допълнителните одиторски процедури.[69]

[67] МОС 230, параграф 8

[68] МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*, параграфи 7, 9 и A11

[69] МОС 330, параграф 28

Приложение 1

(Вж. параграфи А61-А67)

Съображения при разбиране на предприятието и неговия бизнес модел

Настоящото приложение обяснява целите и обхвата на бизнес модела на предприятието и предоставя примери за въпроси, които одиторът би могъл да вземе под внимание при разбиране дейностите на предприятието, които може да се включват в бизнес модела. Разбирането на одитора за бизнес модела на предприятието и начина, по който този модел се влияе от бизнес стратегията и бизнес целите на предприятието може да подпомогне одитора при идентифициране на бизнес рисковете, които е възможно да имат ефект върху финансовия отчет. В допълнение, това може да подпомогне одитора при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Цели и обхват на бизнес модела на предприятието

1. Бизнес моделът на предприятието описва как предприятието разглежда например своята организационна структура, операции и обхват на дейността, сфери на бизнес дейност (включително конкуренти и клиенти в съответните сфери на дейност), процеси, възможности за растеж, глобализация, регулаторни изисквания и технологии. Бизнес моделът на предприятието описва начина, по който предприятието създава, съхранява и реализира стойност във финансов и в по-общ аспект за своите заинтересовани страни.

2. Стратегиите представляват подходите, посредством които ръководството планира да постигне целите на предприятието, включително как предприятието планира да адресира рисковете и възможностите, пред които е изправено. Стратегиите на предприятието биват променяни с течение на времето от ръководството, за да се отговори на промени в целите на предприятието или във вътрешните и външни обстоятелства, при които то осъществява дейността си.

3. Описанието на бизнес модела обикновено включва:

- обхвата на дейностите на предприятието и причините, поради които то ги осъществява.
- структурата на предприятието и мащаба на неговата оперативна дейност.
- пазарите или географските или демографски сфери и части от веригата на създаване на стойност, в които предприятието осъществява дейността си, как то взаимодейства с тези пазари или сфери (основни продукти, клиентски сегменти и методи за реализация и дистрибуция) и базата, на която се конкурира.
- бизнес или оперативните процеси на предприятието (например, процеси по инвестиране, финансиране и оперативни процеси), използвани при осъществяването на неговата дейност, фокусирайки се върху тези части от бизнес процесите, които са важни за създаването, съхраняването и реализирането на стойност.
- ресурсите (например, финансови, човешки, интелектуални, екологични и технологически) и други фактори за производство и взаимоотношения (например,

клиенти, конкуренти, доставчици и служители), които са необходими или важни за успеха на предприятието.

- как бизнес моделът на предприятието интегрира използването на ИТ във взаимодействието си с клиенти, доставчици, заемодатели и други заинтересовани страни чрез ИТ интерфейс и други технологии.

4. Даден бизнес риск може да има непосредствени последици за риска от съществени неправилни отчитания по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания на ниво твърдение за вярност или на ниво финансов отчет. Така например, бизнес рискът, произтичащ от значителен спад на стойностите на пазара на недвижими имоти, може да повиши риска от съществени неправилни отчитания, свързани с твърдението за вярност, отнасящо се до оценяването, при кредитна институция, отпускаща средносрочни кредити, обезпечени с недвижими имоти. Същият риск обаче, особено съчетан със силен икономически спад, който едновременно повишава стоящия в основата риск от кредитни загуби в течение на целия срок на инструмента по отпуснатите кредити, може да има и дългосрочни последици. Получената в резултат нетна експозиция към кредитни загуби може да породи значителни съмнения в способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако случаят е такъв, това би могло да има последствия за заключението на ръководството и на одитора относно уместността на използването от страна на предприятието на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие и определянето относно това дали е налице съществена несигурност. Следователно, дали даден бизнес риск може да доведе до риск от съществени неправилни отчитания се преценява в светлината на обстоятелствата, отнасящи се до предприятието. Примери за събития и условия, които биха могли да предизвикат наличието на рискове от съществени неправилни отчитания, са посочени в **Приложение 2**.

Дейности на предприятието

5. Примерите за въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при получаването на разбиране за дейностите на предприятието (включени в бизнес модела на предприятието) включват:

   (а) Бизнес операции, като например:

   - естество на източниците на приходи, продукти или услуги, пазари, включително участие в електронна търговия, например, продажби и пазарни дейности през Интернет.
   - осъществяване на оперативната дейност (например, етапи и методи на производство или дейности, изложени на екологични рискове).
   - встъпване в съюзи, съвместни предприятия и дейности, изпълнявани от външни подизпълнители.
   - географска разпръснатост и сегментиране на отрасъла.
   - местоположение на производствените мощности, складове и офиси, както и местоположение и количества материални запаси.

- ключови клиенти и важни доставчици на стоки и услуги, трудовоправни споразумения (включително наличието на колективни трудови договори, споразумения за пенсионни доходи и доходи след прекратяване на трудовото правоотношение, споразумения за опции за акции или бонусни стимули и държавни регулации, отнасящи се до трудовоправни въпроси).
- научноизследователска и развойна дейност и съответни разходи.
- сделки и операции със свързани лица.

(б) Инвестиции и инвестиционни дейности, като например:

- планирани или наскоро осъществени придобивания или продажба на инвестиции.
- инвестиции и освобождаване от ценни книжа и кредити.
- дейности по капиталови инвестиции.
- инвестиции в неконсолидирани предприятия, включително събирателни дружества/сдружения, в които предприятието няма контрол, съвместни предприятия и предприятия със специално предназначение, в които предприятието няма контрол.

(в) Финансиране и дейности по финансиране, като например:

- структура на собствеността на основни дъщерни предприятия и асоциирани предприятия, включително консолидирани и неконсолидирани структури.
- структура на дълга и съответните условия по задълженията, включително задбалансови споразумения за финансиране и лизингови договори.
- действителни собственици (например, местни, чуждестранни, бизнес репутация и опит) и свързани лица.
- използване на деривативни финансови инструменти.

Естество на предприятията със специално предназначение

6. Предприятието със специално предназначение (понякога наричано дружество със специална цел) представлява предприятие, което обикновено се учредява с тясна и ясно дефинирана цел, като например, да осъществи лизинг или секюритизация на финансови активи или за осъществяването на научноизследователска и развойна дейност. То може да приеме формата на капиталово търговско дружество/корпорация, тръст, събирателно дружество/съдружие или некорпоративно предприятие/неперсонифицирано дружество без права на юридическо лице. Предприятието, за сметка на което се създава предприятието със специално предназначение често може да му прехвърли активи (например, като част от операция по отписване, касаеща финансови активи), да получи правото да използва активите му или да извършва услуги за последното, докато други страни осигуряват финансирането на предприятието със специално

предназначение. Както посочва МОС 550, при някои обстоятелства предприятието със специално предназначение може да е свързано лице с предприятието.[70]

7. Често рамките за финансово отчитане посочват подробни условия, които се счита, че съставляват контрол, или обстоятелства, при които предприятието със специално предназначение следва да бъде взето под внимание за консолидиране. Често тълкуването на изискванията на такива рамки налага детайлно познаване на съответните споразумения, касаещи предприятието със специално предназначение.

[70] МОС 550, параграф А7

Приложение 2

(Вж. параграфи 12(е), 19(в), A7-A8, A85-A89)

Разбиране на факторите за вътрешноприсъщ риск

Настоящото приложение предоставя допълнителни пояснения относно факторите за вътрешноприсъщ риск, както и въпроси, които одиторът би могъл да вземе под внимание при разбиране и прилагане на факторите за вътрешноприсъщ риск в процеса на идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Фактори за вътрешноприсъщ риск

1. Факторите за вътрешноприсъщ риск са характеристики на събития или условия, които оказват влияние върху податливостта към неправилно отчитане, независимо дали дължащо се на измама или грешка, на твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, преди да бъдат взети под внимание контролите. Такива фактори може да са качествени или количествени и включват сложност, субективност, промяна, несигурност или податливост към неправилно отчитане поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама,[71] доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск. При получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, и за приложимата рамка за финансово отчитане и счетоводните политики на предприятието, в съответствие с параграфи 19(а)-(б), одиторът разбира също така как факторите за вътрешноприсъщ риск засягат податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания при изготвяне на финансовия отчет.

2. Факторите за вътрешноприсъщ риск, отнасящи се до изготвянето на информацията, изисквана от приложимата рамка за финансово отчитане (наричана в настоящия параграф „изискваната информация”), включват:

   - *Сложност*—произтича или от естеството на информацията, или от начина, по който се изготвя изискваната информация, включително когато такива процеси по изготвяне по самата си същност са по-трудни за прилагане. Така например, сложност може да възникне:

     - при изчисляване на провизии за отстъпки на доставчици, тъй като може да е необходимо да бъдат взети под внимание различни търговски условия с множество различни доставчици или много взаимосвързани търговски условия, всички от които имат отношение към изчисляването на дължимите отстъпки; или

     - когато съществуват много потенциални източници на данни, с различни характеристики, използвани при изготвянето на приблизителна счетоводна оценка, обработката на тези данни включва множество взаимосвързани стъпки и следователно данните по самата си същност са по-трудни за идентифициране, улавяне, получаване на достъп, разбиране или обработване.

[71] МОС 240, параграфи A24–A27

- *Субективност*—произтича от вътрешноприсъщите ограничения в способността да се изготви изискваната информация по обективен начин, поради ограниченията в наличността на знания или информация, които са такива, че ръководството може да трябва да направи избор или субективна преценка относно целесъобразния подход, който да предприеме и относно получената в резултат информация, която да бъде включена във финансовия отчет. Поради различните подходи за изготвяне на изискваната информация, подходящото прилагане на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане може да доведе до различни крайни резултати. С увеличаване на ограниченията в познанията или данните, субективността в преценките, които биха могли да бъдат направени от независими лица с разумни познания, и разнообразието във възможните крайни резултати от тези преценки, също ще се повишат.
- *Промяна*—произтича от събития или условия, които с течение на времето оказват влияние върху бизнеса на предприятието или върху икономическите, счетоводни, регулаторни, отраслови или други аспекти на средата, в която то функционира, когато ефектът от тези събития или условия се отразява в изискваната информация. Такива събития или условия може да възникнат по време на или между финансово-отчетните периоди. Така например, промяна може да произтече в резултат на изменения в изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, или в предприятието и в неговия бизнес модел, или в средата, в която предприятието функционира. Такава промяна може да окаже влияние върху предположенията и преценките на ръководството, включително в степента, в която те се отнасят до избора от страна на ръководството на счетоводни политики или начина, по който се изготвят приблизителните счетоводни оценки или се определят свързаните с тях оповестявания.
- *Несигурност*—възниква, когато изискваната информация не може да бъде изготвена единствено на базата на достатъчно прецизни и комплексни данни, които да могат да бъдат проверени и потвърдени чрез пряко наблюдение. При такива обстоятелства може да е необходимо да бъде възприет подход, който за изготвяне на информацията прилага наличните знания, използвайки достатъчно прецизни и комплексни наблюдаеми данни, доколкото такива са налични, а когато не са налични - разумни предположения, подкрепени от най-подходящите налични данни. Ограниченията върху наличието на познания или данни, които не са под контрола на ръководството (обект на ограничения от гледна точка на разходите, когато това е приложимо) представляват източници на несигурност и техният ефект върху изготвянето на изискваната информация не може да бъде елиминиран. Така например, несигурност на приблизителното оценяване възниква, когато изискваната парична сума не може да бъде определена с точност и крайният резултат от приблизителната оценка не е известен преди датата, на която се финализира финансовият отчет.
- *Податливост към неправилно отчитане поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск* —податливостта към предубеденост на ръководството произтича от условия, които пораждат податливост към преднамерен или непреднамерен неуспех на ръководството

да запазва неутралност при изготвяне на информацията. Предубедеността на ръководството често се асоциира с определени условия, които имат потенциала да породят неспазване на неутралност от страна на ръководството при упражняване на преценка (индикатори за потенциална предубеденост на ръководството); това би могло да доведе до съществени неправилни отчитания в информацията, които биха съставлявали измама, в случай че са преднамерени. Такива индикатори включват стимули или натиск, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск (например, в резултат на мотивиране за постигане на желан резултат, като желан целеви показател за печалба или коефициент за капиталова адекватност), и възможност да не се запази неутралност. Факторите, имащи отношение към податливостта към неправилни отчитания, дължащи се на измама, под формата на финансово отчитане с цел измама или неправомерно присвояване на активи, са описани в параграфи А1 до А5 от МОС 240.

3. Когато сложността е фактор за вътрешноприсъщ риск, може да съществува вътрешна необходимост от по-сложни процеси при изготвяне на информацията и такива процеси може по самата си същност да са по-трудни за прилагане. В резултат, възможно е тяхното прилагане да изисква специализирани умения или знания и да изисква използването на експерт на ръководството.

4. Когато преценката на ръководството е по-субективна, податливостта към неправилни отчитания поради предубеденост на ръководството, независимо дали непреднамерена или преднамерена, също може да се повиши. Така например, съществени преценки на ръководството може да участват при изготвянето на приблизителни счетоводни оценки, които са идентифицирани като отличаващи се с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване и заключенията относно методите, данните и предположенията може да отразяват непреднамерена или преднамерена предубеденост на ръководството.

Примери за събития или условия, които биха могли да доведат до съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания

5. По-долу са представени примери за събития (включително сделки и операции) и условия, които биха могли да сочат за съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на ниво финансов отчет или на ниво твърдение за вярност. Примерите, предоставени по фактор за вътрешноприсъщ риск, обхващат широк кръг събития или условия; не всички събития и условия обаче имат отношение към всеки ангажимент за одит и списъкът с примерите не е задължително изчерпателен. Събитията и условията са категоризирани по фактора за вътрешноприсъщ риск, който може да има най-голям ефект при конкретните обстоятелства. Важно е да се отбележи, че поради взаимодействието между факторите за вътрешноприсъщ риск, примерните събития и условия вероятно биха били изложени на, или повлияни от, други фактори за вътрешноприсъщ риск в различна степен.

Уместен фактор за вътрешноприсъщ риск:	Примери за събития или условия, които биха могли да сочат за съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност
Сложност	Регулаторни: • Оперативна дейност, която в голяма степен е обект на сложна регулация. Бизнес модел: • Съществуването на сложни съюзи и съвместни предприятия. Приложима рамка за финансово отчитане: • Счетоводни оценки, които предполагат сложни процеси. Сделки и операции: • Използване на задбалансово финансиране, предприятия със специално предназначение и други сложни механизми за финансиране.
Субективност	Приложима рамка за финансово отчитане: • Широк кръг възможни критерии за оценяване на приблизителна счетоводна оценка. Например, признаване от ръководството на амортизация или приходи и разходи във връзка със строителство. • Избор от страна на ръководството на техника или модел за оценяване на нетекущ актив, например, инвестиционни имоти.
Промяна	Икономически условия: • Оперативна дейност в региони, които са икономически нестабилни, например, държави със значителна обезценка на валутата или икономики с голяма инфлация. Пазари: • Оперативна дейност, изложена на волатилни пазари, например, сделки с фючърси. Загуба на клиенти: • Проблемни въпроси във връзка с предположението за действащо предприятие и ликвидността, включително загуба на важни клиенти. Отраслов модел:

Уместен фактор за вътрешноприсъщ риск:	Примери за събития или условия, които биха могли да сочат за съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност
	• Промени в отрасъла, в който предприятието осъществява дейност. Бизнес модел: • Промени във веригата на доставките. • Разработване или предлагане на нови продукти или услуги, или навлизане в нови сфери на бизнес дейност. Географско разположение: • Разширяване в нови местоположения. Структура на предприятието: • Промени в предприятието, като например, големи придобивания или реорганизации или други необичайни събития. • Вероятност от продажба на предприятия или бизнес сегменти. Компетентност на човешките ресурси: • Промени в ключовия персонал, включително напускане на ключови висши изпълнителни кадри. ИТ: • Промени в ИТ средата. • Инсталиране на важни нови ИТ системи, свързани с финансовото отчитане. Приложима рамка за финансово отчитане: • Прилагане на нови счетоводни стандарти или указания. Капитал: • Нови ограничения върху наличието на капитал и кредит. Регулаторни: • Инициране на разследване на оперативната дейност или финансовите резултати на предприятието от регулаторни или държавни органи. • Въздействие на ново законодателство, свързано със защита на околната среда.

Уместен фактор за вътрешноприсъщ риск:	Примери за събития или условия, които биха могли да сочат за съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност
Несигурност	Отчитане: • Събития или сделки, които се отличават със значителна несигурност на оценяването, включително приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания. • Висящи съдебни производства и условни задължения, например, продажбени гаранции, финансови гаранции и задължения за отстраняване на щети, нанесени на околната среда.
Податливост към неправилни отчитания поради предубеденост на ръководството или други фактори за измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск	Отчитане: • Възможности ръководството и служителите да участват във финансово отчитане с цел измама, включително пропускане или прикриване на съществена информация в оповестяванията. Сделки и операции: • Значими сделки или операции със свързани лица. • Значителен обем нерутинни или несистемни сделки и операции, включително вътрешнофирмени сделки и операции и големи сделки и операции, касаещи приходите в края на периода. • Сделки и операции, които се документират и отчитат на базата на намерението на ръководството, например, рефинансиране на дълг, активи, които ще бъдат продадени и класифициране на ликвидни ценни книжа.

Други събития или условия, които биха могли да сочат за рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет:

- Липса на персонал с подходящи счетоводни и финансово-отчетни умения.
- Недостатъци на контрола – в частност, в контролната среда, процеса по оценка на риска и процеса по текущо наблюдение и особено такива недостатъци, които не са адресирани от ръководството.
- Минали неправилни отчитания, грешки в минали периоди или значителна сума на корекции в края на периода.

Приложение 3

(Вж. параграфи 12(м), 21–26, A90–A181)

Разбиране на системата на предприятието за вътрешен контрол

1. Системата на предприятието за вътрешен контрол може да е отразена в ръководства или наръчници за политики и процедури, системи и формуляри и информацията, заложена в тях, и се реализира от хората. Системата на предприятието за вътрешен контрол се внедрява от ръководството, лицата, натоварени с общо управление и друг персонал в зависимост от структурата на предприятието. Системата на предприятието за вътрешен контрол може да бъде приложена на базата на решенията на ръководството, лицата, натоварени с общо управление или друг персонал и в контекста на законовите и регулаторни изисквания спрямо модела на извършване на оперативната дейност на предприятието, правната структура на предприятието или комбинация от тях.

2. Настоящото приложение пояснява допълнително компонентите и ограниченията на системата на предприятието за вътрешен контрол, изложени в параграфи 12(м), 21–26 и A90–A181, доколкото те имат отношение към одита на финансовия отчет.

3. В системата на предприятието за вътрешен контрол са включени аспекти, които се отнасят до отчетните цели на предприятието, включително целите му във връзка с финансовото отчитане, но тя може да включва и аспекти, отнасящи се до целите във връзка с оперативната дейност или спазването на изискванията, когато тези аспекти имат отношение към финансовото отчитане.

> **Пример**:
>
> Контролите над спазването на изискванията на закони и нормативни разпоредби може да имат отношение към финансовото отчитане, когато тези контроли имат отношение към изготвянето на оповестявания на условни активи и условни пасиви във финансовия отчет.

Компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол

Контролна среда

4. Контролната среда включва функциите по общо управление и ръководство и нагласите, информираността и действията на лицата, натоварени с общо управление и ръководството по отношение системата на предприятието за вътрешен контрол и нейното значение в предприятието. Контролната среда задава тона на организацията, оказвайки влияние върху съзнателното отношение към контрола на хората в организацията и осигурява общия фундамент за функционирането на останалите компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол.

5. Осъзнатостта по отношение на контрола в организацията се влияе от лицата, натоварени с общо управление, тъй като една от техните функции е да противодействат на натиска върху

ръководството във връзка с финансовото отчитане, който може да бъде породен от изисквания на пазара или схеми за възнаграждения. Следователно ефективността на проектирането на контролната среда във връзка с участието на лицата, натоварени с общо управление, се влияе от въпроси, като:

- тяхната независимост от ръководството и тяхната способност да оценяват неговите действия.
- дали те разбират бизнес сделките и операциите на предприятието.
- степента, в която те оценяват дали финансовите отчети са изготвени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително дали финансовите отчети съдържат адекватни оповестявания.

6. Контролната среда включва следните елементи:

(а) *Как се изпълняват отговорностите на ръководството, като например, създаване и поддържане културата на предприятието и демонстриране ангажираността на ръководството с почтеността и етичните 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 и кодекси за поведение на предприятието, начина, по който те са комуникирани (например, чрез декларации за политиката), и начина, по който те са подкрепени на практика (например, чрез действията на ръководството за елиминиране или смекчаване на стимули или изкушения, които биха могли да подтикнат персонала да се замеси в нечестни, незаконни или неетични действия). Комуникирането на политиките на предприятието във връзка с почтеността и етичните ценности може да включва комуникиране до персонала на поведенчески стандарти чрез декларации за политиката и кодекси за поведение, а също и чрез личен пример.

(б) *Когато лицата, натоварени с общо управление, не съвпадат с ръководството, как лицата, натоварени с общо управление, демонстрират независимост от ръководството и упражняват надзор над системата на предприятието за вътрешен контрол*. Съзнателното отношение към контрола в предприятието се влияе от лицата, натоварени с общо управление. Съображенията може да включват дали са налице достатъчно лица, които да са независими от ръководството и обективни в своите оценки и при вземането на решения; как лицата, натоварени с общо управление, идентифицират и поемат надзорните си отговорности и дали лицата, натоварени с общо управление, запазват надзорна отговорност по отношение действията на ръководството във връзка с разработването, внедряването и функционирането на системата на предприятието за вътрешен контрол. Значението на отговорностите на лицата, натоварени с общо управление, е отразено в практическите ръководства и други закони и нормативни разпоредби или насоки, изготвени с оглед интересите на лицата, натоварени с общо управление. Други отговорности на лицата, натоварени с общо управление, включват надзор над разработването и ефективното функциониране на процедури за защита на лицата, подаващи сигнали за нередности.

(в) *Как предприятието възлага правомощия и отговорности при изпълнение на своите цели.* Тук може да влизат съображения относно:

- ключовите области на правомощия и отговорност и подходящата йерархична подчиненост;
- политиките, отнасящи се до уместните бизнес практики, познанията и опита на ключовия персонал и ресурсите, осигурени за изпълнение на отговорностите; и
- политиките и комуникациите, насочени към гарантиране, че целият персонал разбира целите на предприятието, знае как техните индивидуални действия си взаимодействат и допринасят за тези цели и отчита как и за какво ще бъдат държани отговорни.

(г) *Как предприятието привлича, развива и запазва компетентни кадри в съответствие със своите цели.* Това включва начина, по който предприятието гарантира, че лицата разполагат с познанията и уменията, необходими за изпълнение на задачите, дефиниращи работната позиция на съответното лице, като например:

- стандарти за наемане на работа на лица с най-висока квалификация – с акцент върху образованието, предишен трудов опит, постижения в миналото и доказателства за почтеност и етично поведение.
- политики за обучение, които комуникират бъдещи роли и отговорности, включително практики, като например, школи и семинари за обучение, които илюстрират очакваното ниво на представяне и поведение; и
- периодични атестации, водещи до кариерно израстване, което демонстрира ангажираността на предприятието с издигането на квалифицирания персонал до по-високи нива на отговорност.

(д) *Как предприятието държи лицата отговорни за техните задължения при изпълнение целите на системата на предприятието за вътрешен контрол.* Това може да бъде постигнато например, чрез:

- механизми за комуникиране и държане лицата отговорни за изпълнението на задълженията им във връзка с контрола и прилагане при необходимост на корективни действия;
- установяване на оценки за резултатите от дейността, стимули и награди за лицата, носещи отговорност за системата на предприятието за вътрешен контрол, включително как тези оценки се оценяват и се поддържа тяхната уместност;
- как натискът, свързан с постигане целите на контрола, влияе върху отговорностите на лицата и на оценките за резултатите от дейността; и
- как на лицата се налагат при необходимост дисциплинарни мерки.

Уместността на горните въпроси ще бъде различна при всяко едно предприятие в зависимост от неговия размер, сложността на неговата структура и естеството на неговите дейности.

Процесът на предприятието по оценка на риска

7. Процесът на предприятието по оценка на риска представлява процес, изискващ повторението на определени стъпки, за идентифициране и анализиране на рисковете за постигане целите на предприятието и формира базата за начина, по който ръководството или лицата, натоварени с общо управление, определят рисковете, които да бъдат управлявани.

8. За целите на финансовото отчитане процесът на предприятието по оценка на риска включва начина, по който ръководството идентифицира бизнес рисковете, имащи отношение към изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата за предприятието рамка за финансово отчитане, оценява приблизително тяхната значимост, оценява вероятността от тяхното възникване и взема решения относно действията за тяхното управляване и съответните резултати от това. Така например, процесът на предприятието по оценка на риска може да адресира начина, по който предприятието разглежда вероятността от недокументирани сделки и операции или идентифицира и анализира значимите приблизителни оценки, отчетени във финансовия отчет.

9. Рисковете, имащи отношение към надеждното финансово отчитане, включват външни и вътрешни събития, сделки и операции или обстоятелства, които биха могли да възникнат и да окажат неблагоприятно влияние върху способността на предприятието да инициира, документира, обработва и отчита финансова информация в съответствие с твърденията за вярност на ръководството във финансовия отчет. Ръководството може да инициира планове, програми или действия за адресиране на конкретни рискове или да реши да поеме даден риск поради съответните разходи или други съображения. Рискове може да възникват и да се променят в резултат на обстоятелства, като следните:

   - *Промени в оперативната среда*. Промени в регулаторната, икономическата или оперативната среда може да доведат до промени в конкурентния натиск и съществено различни рискове.
   - *Нов персонал*. Новият персонал може да има различен фокус върху, или разбиране за, системата на предприятието за вътрешен контрол.
   - *Нова или реорганизирана информационна система*. Значителните и бързи промени в информационната система могат да променят риска, отнасящ се до системата на предприятието за вътрешен контрол.
   - *Бърз растеж*. Значителното и бързо разширяване на оперативната дейност може да постави под напрежение контролите и да увеличи риска от срив в тях.
   - *Нова технология*. Инкорпорирането на нови технологии в производствените процеси или информационната система може да промени риска, свързан със системата на предприятието за вътрешен контрол.
   - *Нови бизнес модели, продукти или дейности*. Навлизането в бизнес области или сделки и операции, с които предприятието има малък опит, може да въведе нови рискове, свързани със системата на предприятието за вътрешен контрол.

- *Корпоративни преструктурирания*. Преструктурираниятa може да са съпроводени от съкращаване на персонал и промени в надзора и разделянето на отговорностите, което е възможно да промени риска, свързан със системата на предприятието за вътрешен контрол.
- *Разширена дейност в чужбина*. Разширяването или придобиването на чуждестранна дейност е съпроводено с нови и често уникални рискове, които е възможно да засегнат вътрешния контрол, например, допълнителни или променени рискове от сделки и операции в чуждестранна валута.
- *Нови счетоводни стандарти или указания*. Възприемането на нови счетоводни принципи или промяна на счетоводните принципи може да окаже влияние върху рисковете при изготвяне на финансовия отчет.
- *Използване на ИТ*. Рискове, отнасящи се до:
  - поддържане интегритета на данните и обработката на информацията;
  - рискове за бизнес стратегията на предприятието, които възникват, ако ИТ стратегията на предприятието не подкрепя по ефективен начин неговата бизнес стратегия; или
  - промени или нарушения в ИТ средата на предприятието или текучество на ИТ персонала или случаи, в които предприятието не извършва необходимите актуализации в ИТ средата или такива актуализации не са направени своевременно.

Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

10. Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол е непрекъснат процес за оценяване ефективността на системата на предприятието за вътрешен контрол и за своевременно предприемане на действия по отстраняване на недостатъците. Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол може да се състои от непрекъснати дейности, отделни оценявания (провеждани периодично), или някаква комбинация от двете. Често дейностите по непрекъснато текущо наблюдение са вградени в обичайните повтарящи се дейности на предприятието, като е възможно да включват регулярни дейности по ръководство и надзор. Вероятно процесът на предприятието ще е различен по обхват и честота в зависимост от направената от предприятието оценка на рисковете.

11. Целите и обхватът на звената за вътрешен одит обикновено включват дейности, разработени, за да оценяват или наблюдават текущо ефективността на системата на предприятието за вътрешен контрол.[72] Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол може да включва дейности, като например, преглед от ръководството дали банковите равнения се изготвят своевременно, оценка от страна на вътрешните одитори за

[72] МОС 610 (преработен 2013 г.) и Приложение 4 от настоящия МОС предоставят допълнителни насоки във връзка с вътрешния одит.

това доколко персоналът, ангажиран с продажбите, спазва изискванията на политиките на предприятието относно условията на договорите за продажба и надзор от страна на правния отдел за спазване на политиките на предприятието във връзка с етиката и бизнес практиката. Текущо наблюдение се извършва също така, за да се гарантира, че контролите продължават да функционират ефективно с течение на времето. Така например, ако сроковете и точността на банковите равнения не са подложени на текущо наблюдение, вероятно персоналът ще спре да ги изготвя.

12. Контролите по отношение процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, включително тези които наблюдават текущо стоящите в основата автоматични контроли, може да са автоматизирани или неавтоматизирани, или да представляват комбинация от двете. Така например, предприятието може да използва автоматизирани контроли за текущо наблюдение над достъпа до определена технология с автоматични доклади за необичайна дейност до ръководството, което разследва идентифицираните аномалии по неавтоматизиран начин.

13. Когато се прави разграничение между дейност по текущо наблюдение и контрол, отнасящ се до информационната система, под внимание се вземат стоящите в основата детайли за съответната дейност, особено когато дейността включва известно ниво на надзорен преглед. Надзорните прегледи не се класифицират автоматично като дейности по текущо наблюдение и може да е въпрос на преценка дали прегледът се класифицира като контрол, отнасящ се до информационната система или като дейност по текущо наблюдение. Така например, целта на ежемесечният контрол за пълнота би била да се разкрият и коригират грешки, докато дейността по текущо наблюдение би задала въпроса защо възникват грешките и възложила на ръководството отговорност за привеждане на процеса в изправност, за да се предотвратят бъдещи грешки. По-просто казано, контролът, отнасящ се до информационната система, отговаря на конкретен риск, докато дейността по текущо наблюдение оценява дали контролите в рамките на всеки от петте компонента на системата на предприятието за вътрешен контрол функционират така, както е предвидено.

14. Дейностите по текущо наблюдение може да включват използването на информация от комуникации с външни страни, която може да сочи за проблеми или да откроява области, нуждаещи се от подобрение. Клиентите по подразбиране потвърждават данните от фактурирането, като заплащат фактурите си или възразяват срещу начислените им суми. В допълнение, регулаторните органи може да комуникират с предприятието относно въпроси, които засягат функционирането на системата на предприятието за вътрешен контрол, например, комуникации във връзка с проверки от страна на банкови регулаторни агенции. Наред с това, при извършване на дейностите по текущо наблюдение ръководството може да вземе под внимание и комуникациите във връзка със системата на предприятието за вътрешен контрол от страна на външни одитори.

Информационна система и комуникации

15. Информационната система, имаща отношение към изготвянето на финансовите отчети, се състои от дейности и политики, както и съответната счетоводна и първична документация, разработени и установени, за да:

- инициират, документират и обработват сделките и операциите на предприятието (както и за да улавят, обработват и оповестяват информация относно събития и условия, различни от сделките и операциите) и да поддържат управленската отчетност и отговорност за съответните активи, пасиви и собствен капитал;
- разрешават въпроси с неправилната обработка на сделки и операции, например, автоматизирани процедури във връзка със съмнителни разчети, следвани за своевременното изчистване на неуточнените позиции;
- обработват и отчитат счетоводно случаи на пренебрегване на системата или заобикаляне на контролите;
- включват информация от обработката на сделките и операциите в главната книга (например, прехвърляне на натрупани операции от аналитична счетоводна сметка);
- улавят и обработват информация, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет, за събития и условия, различни от сделките и операциите, като например, амортизация на материални и нематериални активи и промени във възстановимостта на активите; и
- гарантират, че информацията, която се изисква да бъде оповестена съгласно приложимата рамка за финансово отчитане, се натрупва, документира, обработва, обобщава и отчита по подходящ начин във финансовия отчет.

16. Бизнес процесите на предприятието включват дейности, чиято цел е:

- да се разработват, закупуват, произвеждат, продават и дистрибутират продуктите и услугите на предприятието;
- да се гарантира спазване изискванията на закони и нормативни разпоредби; и
- да се документира информацията, включително счетоводна и финансово-отчетна информация.

Бизнес процесите водят в резултат до сделки и операции, които се документират, обработват и отчитат от информационната система.

17. Качеството на информацията оказва влияние върху способността на ръководството да взема целесъобразни решения при управляване и контролиране на дейностите на предприятието и да изготвя надеждни финансови отчети.

18. Комуникациите, които включват предоставянето на разбиране за отделните роли и отговорности, отнасящи се до системата на предприятието за вътрешен контрол, може да приемат такива форми, като ръководства за политика, счетоводни и финансово-отчетни наръчници и меморандуми. Комуникациите може да се осъществяват електронно, устно или чрез действията на ръководството.

19. Комуникирането от страна на предприятието на финансово-отчетните роли и отговорности и на съществени въпроси, отнасящи се до финансовото отчитане, включва предоставянето на разбиране относно отделните роли и отговорности, отнасящи се до системата на предприятието за вътрешен контрол, имащи отношение към финансовото отчитане.

Комуникацията може да включва такива въпроси, като степента, в която персоналът разбира как техните дейности в информационната система са свързани с работата на други лица и средствата за докладване на изключения до подходящото по-високо ниво в рамките на предприятието.

Контролни дейности

20. Контролите в компонента контролни дейности се идентифицират в съответствие с параграф 26. Тези контроли включват контролите върху обработката на информацията и общи ИТ контроли, като и двата вида по своето естество могат да са неавтоматизирани или автоматизирани. В колкото по-голяма степен ръководството използва и разчита във връзка със своето финансово отчитане на автоматизирани контроли, или контроли, включващи автоматизирани аспекти, толкова по-важно може да стане за предприятието да внедри общи ИТ контроли, които да адресират непрекъснатото функциониране на автоматизираните аспекти на контролите над обработката на информацията. Контролите в компонента контролни дейности може да се отнасят до следното:

- *Оторизация и одобрения*. Оторизацията потвърждава, че сделката или операцията е валидна (т.е., тя представлява действително икономическо събитие или е в рамките на политиката на предприятието). Обикновено оторизацията приема формата на одобрение от по-високо ниво на ръководство или на проверка и определяне дали сделката или операцията е валидна. Така например, лице, осъществяващо надзор, одобрява отчет за разходите, след като извършва преглед дали разходите изглеждат разумни и в рамките на политиката. Пример за автоматично одобрение е случаят, когато себестойността на единица във фактурата автоматично се сравнява със съответната себестойност на единица в поръчката в рамките на предварително установено равнище на допустимо отклонение. Фактури в рамките на допустимото отклонение автоматично се одобряват за плащане. Тези фактури, които са извън границите на допустимото отклонение се маркират за допълнително разследване.

- *Равнения* – Равнението съпоставя два или повече елемента от данните. В случай че бъдат идентифицирани различия, се предприемат действия за привеждане на данните в съответствие. Обикновено равненията адресират пълнотата или точността на обработката на сделките и операциите.

- *Проверки и потвърждения* – Проверката и потвърждението сравнява помежду им две или повече позиции или съпоставя дадена позиция с политиката, като вероятно ще включва и последващо действие, когато двете позиции не си съответстват или позицията не е в съответствие с политиката. Обикновено проверките и потвържденията адресират пълнотата, точността или валидността на обработката на сделките и операциите.

- *Физически или логически контроли, включително такива, които адресират защитата на активите срещу неоторизиран достъп, присвояване, използване или продажба.* Контроли, които обхващат:

- физическата защита на активите, включително адекватни предпазни мерки, като например, помещения, защитени срещу достъп до активи и документи.
- оторизация за достъп до компютърни програми и файлове с данни (т.е., логически достъп).
- периодична инвентаризация и сравняване със сумите, посочени в контролните регистри (например, сравняване на резултатите от инвентаризацията на парични средства, ценни книжа и материални запаси със счетоводните записи).

Степента, в която физическите контроли, имащи за цел да предотвратяват кражба на активи, имат отношение към надеждността на изготвяне на финансовите отчети, зависи от конкретните обстоятелства, като например, случаи, в които активите са много податливи към неправомерно присвояване.

- *Разделяне на отговорностите.* Възлагане на различни хора на отговорностите за оторизиране на сделките и операциите, документирането на сделките и операциите и осигуряване съхранението на активите. Разделянето на отговорностите има за цел да намали възможностите, позволяващи на което и да е лице да е в състояние, както да извърши, така и да прикрие грешки или измами в обичайния ход на изпълнение на своите задължения.

  Така например, мениджърът, разрешаващ продажби на кредит, не е лицето, носещо отговорност за воденето на регистрите за вземанията или боравене с паричните постъпления. Ако едно лице е в състояние да изпълнява всички тези дейности, то може примерно да създаде фиктивна продажба, която би могла да мине незабелязана. Аналогично, лицата, ангажирани с продажбите, не следва да са в състояние да модифицират файловете с продуктовите цени или процентите на комисионните възнаграждения.

  Понякога разделянето на отговорностите не е практически приложимо, икономически целесъобразно от гледна точка на разходите или осъществимо. Така например, на по-малките и по-малко сложни предприятия може да липсват ресурси, за да постигнат идеалното разделяне на отговорностите, а разходите за наемане на допълнителен персонал може да са прекалено високи. В такива ситуации, ръководството може да установи алтернативни контроли. В горния пример, ако лицето, ангажирано с продажбите, може да модифицира файловете с продуктовите цени, в действие може да бъде въведена контролна дейност по разкриване, така че служители, които не са свързани със звеното за продажбите, периодично да осъществяват преглед за това дали и при какви обстоятелства лицето, ангажирано с продажбите, е променяло цени.

21. Определени контроли може да зависят от наличието на подходящи надзорни контроли, установени от ръководството или от лицата, натоварени с общо управление. Например, контролите по оторизацията може да бъдат делегирани съгласно установени указания, като например, инвестиционни критерии, зададени от лицата, натоварени с общо управление; обратно, нерутинни сделки или операции, като например, важни придобивания или

освобождаване от инвестиции, може да изискват конкретно одобрение от високо ниво, включително в някои случаи одобрение от акционерите.

Ограничения на вътрешния контрол

22. Системата на предприятието за вътрешен контрол, независимо колко ефективна е тя, може да предостави на предприятието единствено разумна степен на сигурност относно постигането на финансово-отчетните цели на предприятието. Вероятността за тяхното постигане се влияе от вътрешноприсъщите ограничения на вътрешния контрол. Те включват реалното положение, че човешката преценка при вземането на решения може да е погрешна и че сривове в системата на предприятието за вътрешен контрол може да възникнат поради човешка грешка. Така например, възможно е да съществува грешка в разработването на даден контрол или при промяна в него. По същия начин, функционирането на даден контрол може да не е ефективно, например, когато информацията, изготвена за целите на системата на предприятието за вътрешен контрол (например, отчет за изключенията/отклоненията) не се използва ефективно, тъй като лицето, отговорно за извършването на преглед на информацията, не разбира целта на този преглед или не предприема подходящите действия.

23. В допълнение, контролите могат да бъдат заобиколени чрез тайно споразумяване или престъпен сговор на две или повече лица или чрез неправомерно пренебрегване на контролите от страна на ръководството. Така например, ръководството може да сключи странични споразумения с клиенти, които да променят условията на стандартните договори за продажба на предприятието, което може да доведе до неправилно признаване на приходите. Също така, проверките за редактиране в ИТ приложение, разработени да идентифицират и докладват сделки и операции, които надвишават определени кредитни лимити, може да бъдат пренебрегнати и заобиколени или деактивирани.

24. Наред с това, при разработване и внедряване на контролите, ръководството може да направи преценки относно естеството и обхвата на контролите, които избере да внедри и относно естеството и обхвата на рисковете, които избере да поеме.

Приложение 4

(Вж: параграфи 14(а), 24(а)(ii), А25–А28, А118)

Съображения за разбиране на функцията вътрешен одит на предприятието

Настоящото приложение предоставя допълнителни съображения във връзка с разбирането на функцията вътрешен одит на предприятието, когато такава функция съществува.

Цели и поле на дейност на функцията вътрешен одит

1. Целите и полето на дейност на функцията вътрешен одит, естеството на неговите отговорности и статутът му в рамките на организацията, включително неговите правомощия и управленска отчетност, варират в широки граници и зависят от размера, сложността и структурата на предприятието и изискванията на ръководството и когато е приложимо – на лицата, натоварени с общо управление. Тези въпроси може да са изложени в регламент за вътрешен одит или документ за сферата на компетенции.

2. Отговорностите на функцията вътрешен одит може да включват изпълнение на процедури и оценяване на резултатите, с оглед предоставяне на сигурност на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, относно разработването и ефективността на управлението на риска, системата на предприятието за вътрешен контрол и процесите на общо управление. Ако това е така, функцията вътрешен одит може да играе важна роля в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол на предприятието. От друга страна, отговорностите на функцията вътрешен одит може да са фокусирани върху оценяване на икономичността, ефективността и ефикасността на оперативната дейност и ако това е така, работата на функцията може да не е пряко свързана с финансовото отчитане на предприятието.

Проучващи запитвания до функцията вътрешен одит

3. Ако предприятието има функция вътрешен одит, проучващите запитвания до подходящите лица в рамките на функцията може да осигурят информация, която да е полезна за одитора при получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол и при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. При извършване на своята работа вероятно функцията вътрешен одит ще е получила задълбочени познания за оперативната дейност и бизнес рисковете на предприятието и е възможно да разполага с констатации на базата на своята работа, като например, идентифицирани недостатъци на контрола или идентифицирани рискове, които да представляват ценен принос за разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане, системата на предприятието за вътрешен контрол, одиторските оценки за рисковете или други аспекти на одита. Следователно одиторът отправя проучващи запитвания независимо дали очаква да използва работата на звеното за вътрешен одит, за да модифицира естеството или времето на изпълнение или да намали обхвата на одиторските

процедури, които ще бъдат изпълнени.[73] Проучващи запитвания, които е възможно да са особено уместни може да се отнасят до въпроси, които функцията вътрешен одит е повдигнала пред лицата, натоварени с общо управление, и крайните резултати от собствения процес на функцията по оценка на риска.

4. Ако на базата на отговорите на проучващите запитвания на одитора, изглежда, че са налице констатации, които биха могли да имат отношение към финансовото отчитане от предприятието и одита на финансовия отчет, одиторът може да счете за целесъобразно да изчете съответните доклади на звеното за вътрешен одит. Примерите за доклади на фнкцията вътрешен одит, които е възможно да са уместни, включват документите за стратегията и планирането на функцията и доклади, изготвени за ръководството или лицата, натоварени с общо управление, описващи констатациите от проверките на функцията вътрешен одит.

5. В допълнение, в съответствие с МОС 240,[74] ако функцията вътрешен одит предостави на одитора информация относно действителни или подозирани случаи на измама или твърдения за случаи на измама, одиторът взема тази информация под внимание при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

6. Подходящите лица в рамките на функцията вътрешен одит, до които се отправят проучващите запитвания, са тези, които според преценката на одитора разполагат с подходящите знания, опит и правомощия, като например, ръководителя на звеното за вътрешен одит или в зависимост от конкретните обстоятелства – други служители в рамките на функцията. Одиторът може да счете също така за целесъобразно да провежда периодични срещи с тези лица.

Вземане под внимание на функцията вътрешен одит при получаване на разбиране за контролната среда

7. При получаване на разбиране за контролната среда, одиторът може да вземе под внимание как ръководството е отговорило на констатациите и препоръките на функцията вътрешен одит във връзка с идентифицирани недостатъци на контрола, имащи отношение към изготвянето на финансовия отчет, включително дали и как тези отговори са били приложени и дали са били оценени впоследствие от функцията вътрешен одит.

Разбиране на ролята, която функцията вътрешен одит играе в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

8. Ако естеството на отговорностите и дейностите по изразяване на сигурност на функцията вътрешен одит са свързани с финансовото отчитане на предприятието, одиторът може да е в състояние и да използва работата на функцията вътрешен одит, за да модифицира естеството или времето на изпълнение или за да намали обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнявани пряко от одитора при получаване на одиторски доказателства. Вероятно одиторите ще са в по-голяма степен в състояние да използват работата на функцията вътрешен одит на предприятието, когато например, на базата на опита от предходни одити

[73] Съответните изисквания се съдържат в МОС 610 (преработен 2013 г.).

[74] МОС 240, параграф 19

или процедурите на одитора за оценка на риска, изглежда, че предприятието разполага с функция вътрешен одит, която е адекватно и подходящо обезпечена с ресурси, съответстващи на сложността на предприятието и естеството на неговата оперативна дейност и е в пряка йерархична връзка с лицата, натоварени с общо управление.

9. Ако на базата на предварителното разбиране на одитора относно функцията вътрешен одит, одиторът очаква да използва работата на функцията, за да модифицира естеството или времето на изпълнение или за да намали обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени, е приложим МОС 610 (преработен 2013 г.).

10. Както е разгледано допълнително в МОС 610 (преработен 2013 г.), дейностите на функцията вътрешен одит са разграничени от други контроли на текущото наблюдение, които може да имат отношение към финансовото отчитане, като например, прегледи на счетоводна информация за ръководството, които имат за цел да способстват за начина, по който предприятието предотвратява или разкрива неправилни отчитания.

11. Установяването на комуникации с подходящите лица в рамките на функцията вътрешен одит на ранен етап от ангажимента и поддържането на тези комуникации по време на целия ангажимент може да улесни ефективното споделяне на информация. Така се създава среда, в която одиторът може да бъде информиран за съществени въпроси, които е възможно да привлекат вниманието на функцията вътрешен одит, когато такива въпроси засягат работата на одитора. МОС 200 разглежда значението на това одиторът да планира и изпълнява одита с професионален скептицизъм,[75] включително да запази повишено внимание за информация, която поставя под въпрос надеждността на документи и отговори на прочуващите запитвания, които ще бъдат използвани в качеството на одиторски доказателства. Съответно, комуникацията с функцията вътрешен одит по време на целия ангажимент може да предостави възможности за вътрешните одитори да доведат такава информация до знанието на одитора. Впоследствие одиторът ще е в състояние да вземе под внимание тази информация, когато идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания.

[75] МОС 200, параграф 7

Приложение 5

(Вж. параграфи 25(а), 26(б)-(в), А94, А166-А172)

Съображения при разбиране на информационните технологии (ИТ)

Настоящото приложение представя допълнителни въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при разбиране използването от страна на предприятието на ИТ в неговата система за вътрешен контрол.

Разбиране на използването от страна на предприятието на информационни технологии в компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол

1. Системата на предприятието за вътрешен контрол съдържа неавтоматизирани и автоматизирани елементи (т.е., неавтоматизирани и автоматизирани контроли и други ресурси, използвани в системата на предприятието за вътрешен контрол). Комбинацията от неавтоматизирани и автоматизирани елементи в предприятието варира с естеството и сложността на използването от страна на предприятието на ИТ. Използването от страна на предприятието на ИТ оказва влияние върху начина, по който информацията, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, се обработва, съхранява и комуникира и следователно оказва влияние върху начина, по който системата на предприятието за вътрешен контрол е разработена и внедрена. Всеки компонент от системата на предприятието за вътрешен контрол може да използва в известна степен ИТ.

   Като цяло, ИТ допринасят полза за системата на предприятието за вътрешен контрол, като позволяват на предприятието:

   - последователно да прилага предварително дефинирани бизнес правила и да извършва сложни изчисления при обработването на големи обеми сделки и операции или данни;
   - да повиши своевременността, достъпността и точността на информацията;
   - да улесни допълнителния анализ на информацията;
   - да повиши способността за текущо наблюдение над изпълнението на дейностите на предприятието и неговите политики и процедури;
   - да намали риска контролите да бъдат заобикаляни; и
   - да повиши способността за постигане на ефективно разделяне на отговорностите чрез въвеждане на контроли за сигурност в ИТ приложенията, базите данни и оперативните системи.

2. Характеристиките на неавтоматизираните и автоматизирани елементи имат отношение към идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания и базираните на това допълнителни одиторски процедури. Автоматизираните контроли може да са по-надеждни от неавтоматизираните контроли, тъй като те не могат толкова лесно да бъдат заобикаляни, пренебрегвани или преодолявани и са по-малко

изложени на обикновени грешки. Автоматизираните контроли може да са по-ефективни от неавтоматизираните при следните обстоятелства:

- Голям обем повтарящи се сделки или операции или в ситуации, когато грешки, които могат да бъдат предвидени или прогнозирани могат да бъдат предотвратени или разкрити и коригирани чрез автоматизацията.
- Контроли, при които конкретните начини за изпълнение на контрола, могат да бъдат адекватно проектирани и автоматизирани.

Разбиране на използването от страна на предприятието на информационни технологии в информационната система (Вж. параграф 25(а))

3. Информационната система на предприятието може да включва използването на неавтоматизирани и автоматизирани елементи, което оказва влияние върху начина, по който сделките и операциите се инициират, документират, обработват и отчитат. По-специално, процедурите за инициране, документиране, обработване и отчитане на сделките и операциите може да бъдат наложени посредством използваните от предприятието ИТ приложения и начина, по който предприятието е конфигурирало тези приложения. В допълнение, регистрирани данни под формата на дигитална информация може да заменят или допълнят регистрираните данни във вид на хартиени документи.

4. При получаване на разбиране за ИТ средата, имаща отношение към потоците сделки и операции и обработката на информация в информационната система, одиторът събира информация относно естеството и характеристиките на използваните ИТ приложения, както и относно поддържащата ИТ инфраструктура и ИТ. Таблицата по-долу включва примери за въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при получаване на разбиране за ИТ средата, като съдържа и примери за типичните характеристики на ИТ средата на базата на сложността на ИТ приложенията, използвани в информационната система на предприятието. Такива характеристики обаче са ориентировъчни и може да се различават в зависимост от конкретните ИТ приложения, използвани от предприятието.

	Примери за типичните характеристики на:		
	Сравнително прост търговски софтуер	Среден и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP))
Въпроси, отнасящи се до степента на автоматизация и използването на данните:			

	Примери за типичните характеристики на:		
	Сравнително прост търговски софтуер	Среден и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP))
• Степен на автоматизация на процедурите за обработка и сложността на тези процедури, включително дали има високо автоматизирана безхартиена обработка.	НП	НП	Широкообхватни и често сложни автоматизирани процедури
• Степента, в която предприятието разчита на генерирани от системата отчети при обработката на информацията	Проста логика на автоматизираните отчети	Относително проста логика на автоматизираните отчети	Сложна логика на автоматизираните отчети; софтуер за генератор на отчети
• Как се въвеждат данните (т.е., ръчно въвеждане, въвеждане от клиента или доставчика или качване на файлове).	Ръчно въвеждане на данни	Малък брой въвеждания на данни или прост интерфейс	Голям брой въвеждания на данни или сложен интерфейс
• Как ИТ улесняват комуникацията между приложенията, базите данни или други аспекти на ИТ средата, вътрешно и външно, съобразно случая, чрез системен интерфейс.	Липсва автоматизиран интерфейс (единствено ръчно въвеждане)	Малък брой въвеждания на данни или прост интерфейс	Голям брой въвеждания на данни или сложен интерфейс
• Обем и сложност на данните в дигитална форма, които се обработват от	Малък обем данни или прости данни, които са в състояние да бъдат проверени	Малък обем данни или прости данни	Голям обем данни или сложни данни; Складове на данни;[76] Използване

[76] По принцип складът на данни се описва като централизирано хранилище/регистър на интегрирани данни от един или повече несъпоставими източници (като например, множество бази данни), от който могат да бъдат генерирани отчети или който може да бъде използван от предприятието за други дейности по анализиране на данни. Генератор на отчети

	Примери за типичните характеристики на:		
	Сравнително прост търговски софтуер	Среден и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP))
информационната система, включително дали счетоводни данни или друга информация се съхраняват в дигитална форма и локацията на съхраняваните данни.	и потвърдени ръчно; локално разположение на данните		на вътрешни или външни доставчици на ИТ услуги (например, съхранение в трети лица или хостинг на данни)
Въпроси, свързани с ИТ приложенията и ИТ инфраструктурата:			
• Видът приложение (например, търговско приложение без никакво или с малко адаптиране към конкретния потребител, или във висока степен адаптирано към конкретния потребител или във висока степен интегрирано приложение, което може да е закупено и адаптирано към конкретния потребител или разработено вътрешнофирмено).	Закупено приложение без никакво или с малко адаптиране към конкретния потребител	Закупено приложение или прости, по-стар образец, с ограничени възможности, приложения за системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP), без никакво или с малко адаптиране към конкретния потребител	Специално разработени за клиента приложения или по-сложни системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP) със значително адаптиране към конкретния потребител

е ИТ приложение, което се използва за извличане на данни от един или повече източници (например, склад на данни, база данни или ИТ приложение) и представяне на данните в конкретно посочен формат.

	Примери за типичните характеристики на:		
	Сравнително прост търговски софтуер	Среден и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP))
• Сложността и естеството на ИТ приложенията и съответната ИТ инфраструктура.	Малък, прост лаптоп или решение, базирано на сървър на клиента	Усъвършенстван и стабилен базов компютър, малък или прост клиентски сървър, софтуер като облак за услуги	Сложен базов компютър, голям или сложен клиентски сървър, интернет, инфраструктура като облак за услуги
• Дали има хостинг в трета страна или аутсорсинг на ИТ.	Ако е възложено на външен изпълнител – той е компетентен, опитен, доказан доставчик (например, доставчик на облак)	Ако е възложено на външен изпълнител – той е компетентен, опитен, доказан доставчик (например, доставчик на облак)	Компетентен, опитен, доказан доставчик за определени приложения и нов или стартиращ доставчик за други
• Дали предприятието използва нововъзникващи технологии, които засягат финансовото му отчитане	Не се използват нововъзникващи технологии	Ограничено използване на нововъзникващи технологии в някои приложения	Смесено използване на нововъзникващи технологии в различни платформи
Въпроси, свързани с ИТ процесите:			
• Персоналът, ангажиран с поддържането на ИТ средата (броят и нивото на уменията на ресурсите за ИТ поддръжка, които управляват сигурността и промените в ИТ средата).	Малък брой служители с ограничени ИТ знания за обработка на актуализациите на доставчиците и управление на достъпа	Ограничен персонал с ИТ умения / специално отделени за ИТ	Специални ИТ отдели с квалифициран персонал, включително умения в областта на програмирането

	Примери за типичните характеристики на:		
	Сравнително прост търговски софтуер	Среден и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP))
• Сложността на процесите за управление правото на достъп.	Едно единствено лице с административен достъп управлява правото на достъп	Няколко лица с административен достъп управляват правото на достъп	Сложни процеси, управлявани от ИТ отдела във връзка с правото на достъп
• Сложността на сигурността на ИТ средата, включително уязвимост на ИТ приложенията, базите данни и други аспекти на ИТ средата на кибер рискове, особено когато има уеб-базирани сделки и операции или сделки и операции с участието на външен интерфейс	Прост достъп в помещенията, без външни интернет елементи	Някои уеб-базирани приложения с основно проста сигурност в зависимост от ролята на потребителя	Множество платформи с уеб-базиран достъп и сложни модели на сигурност
• Дали в начина, по който се обработва информацията, са били направени промени и обхватът на такива промени през периода.	Търговски софтуер без инсталиран програмен код	Някои търговски приложения без програмен код и други усъвършенствани приложения с малък брой или прости промени; традиционен жизнен цикъл на развитие на системите	Нови или голям брой или сложни промени, няколко цикъла на развитие всяка година
• Обхватът на промяната в ИТ средата (например, нови аспекти на ИТ средата или съществени промени в ИТ приложенията или	Промените са ограничени до актуализация на версиите на търговски софтуер	Промените се състоят от актуализация на търговски софтуер, актуализация на версиите на системите за планиране ресурсите на	Нови или голям брой или сложни промени, няколко цикъла на развитие всяка година, висока степен на адаптиране към

	Примери за типичните характеристики на:		
	Сравнително прост търговски софтуер	Среден и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP))
съответната ИТ инфраструктура).		предприятието (ERP) или подобрения в по-стари версии	конкретния потребител на системите за планиране ресурсите на предприятието (ERP)
• Дали е имало голямо преобразуване на информация през периода и ако това е така – естеството и значимостта на направените промени и как е осъществено преобразуването.	Актуализациите на софтуера се предоставят от доставчика; Без характеристики на преобразуване на информация при актуализация	Незначителни актуализации на версиите на приложенията в търговски софтуер с ограничено преобразуване на информация	Важни актуализации на версиите, нови издания, промяна в платформата

Нововъзникващи технологии

5. Предприятията може да използват нововъзникващи технологии (например, блокчейн, роботизация или изкуствен интелект), тъй като тези технологии може да предоставят специфични възможности за повишаване на оперативната ефективност или подобряване на финансовото отчитане. Когато нововъзникващи технологии се използват в информационната система на предприятието, имаща отношение към изготвянето на финансовите отчети, одиторът може да включи тези технологии в идентифицирането на ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. Макар да е възможно нововъзникващите технологии да бъдат разглеждани като по-развити или по-сложни в сравнение със съществуващите технологии, отговорностите на одитора във

връзка с ИТ приложенията и идентифицираните общи ИТ контроли в съответствие с параграф 26(б)-(в) остават непроменени.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

6. Получаването на разбиране за ИТ средата на предприятието може да е по-лесно осъществимо по отношение на по-малко сложно предприятие, което използва търговски софтуер и в случаите, когато предприятието няма достъп до програмния код, за да прави промени в програмата. Такива предприятия може да нямат специални ИТ ресурси, а да имат лице, на което е възложена ролята на администратор за целите на предоставяне на служителите на достъп или инсталиране на предоставени от доставчика актуализации на ИТ приложенията. Специфичните въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при разбиране естеството на търговски счетоводен софтуерен пакет, което е възможно да е единственото ИТ приложение, използвано от по-малко сложно предприятие в неговата информационна система, може да включват:

   - степента, в която софтуерът е широко известен и има репутация че е надежден;
   - степента, в която е възможно предприятието да модифицира програмния код на софтуера, за да включва допълнителни модули (т.е., надстройки) към базовия софтуер или да прави директни промени в данните;
   - естеството и обхвата на модификациите, които са били направени в софтуера. Макар да е възможно предприятието да не е в състояние да модифицира програмния код на софтуера, много софтуерни пакети позволяват конфигуриране (например, задаване или промяна на отчетните параметри). Обикновено те не включват модификации на програмния код; одиторът обаче може да вземе под внимание степента, в която предприятието е в състояние да конфигурира софтуера, когато разглежда пълнотата и точността на изготвената от софтуера информация, която се използва в качеството на одиторски доказателства; и
   - степента, в която може да бъде получен директен достъп до данните, свързани с изготвянето на финансовия отчет (т.е. директен достъп до базата данни, без използване на ИТ приложението) и обема данни, които се обработват. Колкото по-голям е обемът на данните, в толкова по-голяма степен предприятието може да се нуждае от контроли, които да адресират поддържането на интегритета на данните, което може да включва общи ИТ контроли над неоторизирания достъп и промени в данните.

7. Сложните ИТ среди може да включват адаптирани в голяма степен към конкретния потребител или силно интегрирани ИТ приложения и следователно да изискват повече усилия, за да бъдат разбрани. Финансово-отчетните процеси или ИТ приложения може да са интегрирани с други ИТ приложения. Това интегриране може да включва ИТ приложения, които се използват в бизнес операциите на предприятието и които предоставят информация на ИТ приложенията, имащи отношение към потоците сделки и операции и обработката на информацията в информационната система на предприятието. При такива обстоятелства, определени ИТ приложения, използвани в бизнес операциите на предприятието също може да имат

отношение към изготвянето на финансовия отчет. Сложните ИТ среди може да изискват специални ИТ отдели, които имат структурирани ИТ процеси, поддържани от персонал, притежаващ умения за разработване на софтуер и поддържане на ИТ средата. В други случаи, предприятието може да използва външни или вътрешни доставчици на услуги, за да управлява определени аспекти на своята ИТ среда или ИТ процеси в нея (например, хостинг от трета страна).

Идентифициране на ИТ приложенията, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ

8. Разбирайки естеството и сложността на ИТ средата на предприятието, включително естеството и обхвата на контролите върху обработката на информацията, одиторът може да определи на кои ИТ приложения предприятието разчита за точната обработка и поддържане интегритета на финансовата информация. Идентифицирането на ИТ приложенията, на които предприятието разчита, може да окаже влияние върху решението на одитора да тества автоматизираните контроли в тези ИТ приложения, предполагайки, че такива автоматизирани контроли адресират идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания. И обратно, ако предприятието не разчита на дадено ИТ приложение, малко вероятно е автоматизираните контроли в това ИТ приложение да са подходящи или достатъчно прецизни за целите на тестовете на оперативната ефективност. Автоматизираните контроли, които може да са идентифицирани в съответствие с параграф 26(б) може да включват, например, автоматизирано изчисляване или контроли на входящата информация, обработката и резултатите, като например, тристранно съпоставяне на поръчка, товарен документ на доставчика и фактура на доставчика. Когато одиторът идентифицира автоматизирани контроли и определя посредством разбирането си за ИТ средата, че предприятието разчита на ИТ приложението, което включва тези автоматизирани контроли, по-вероятно ще бъде одиторът да идентифицира ИТ приложението като такова, което е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

9. При разглеждане на въпроса дали ИТ приложенията, за които одиторът е идентифицирал автоматизирани контроли, са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, вероятно одиторът би взел под внимание дали и до каква степен предприятието може да има достъп до програмния код, който да позволява на ръководството да прави промени в програмата по отношение на тези контроли или ИТ приложенията. Степента, в която ръководството прави промени в програмата или конфигурацията и степента, в която ИТ процесите над тези промени са формализирани също може да представляват уместни съображения. Вероятно одиторът би взел също под внимание и риска от неправомерен достъп или промени в данните.

10. Генерираните от системата отчети, които одиторът е възможно да има намерение да използва като одиторски доказателства може да включват например отчет за възрастта на търговските вземания или отчет за оценяването на материалните запаси. По отношение на такива отчети, одиторът може да получи одиторски доказателства относно пълнотата и точността на отчетите, като тества по същество входящата информация и резултатите от отчетите. В други случаи одиторът може да планира да тества оперативната ефективност на контролите над

изготвянето и поддържането на отчета, в който случай ИТ приложението, от което е изготвен отчетът вероятно ще е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ. В допълнение към тестването на пълнотата и точността на отчета, одиторът може да планира да тества оперативната ефективност на общите ИТ контроли, които адресират рисковете, свързани с неправомерни или неоторизирани промени в програмата или промени на данните в отчета.

11. Определени ИТ приложения може да включват в себе си функционалност за генериране на отчети, докато някои предприятия може да използват отделни приложения за генериране на отчети (т.е., генератори на отчети). В такива случаи одиторът може да трябва да определи източниците на генерираните от системата отчети (т.е., приложението, което изготвя отчета и източниците на данни, използвани от отчета), за да определи ИТ приложенията, изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

12. Източниците на данни, използвани от ИТ приложенията може да са бази данни, например, достъпът до тях да може да става само чрез ИТ приложението или от ИТ персонал със специални права за администриране на базата данни. В други случаи източникът на данни може да е склад на данни и самият той да бъде разглеждан като ИТ приложение, изложено на рисковете, произтичащи от използването на ИТ.

13. Одиторът може да е идентифицирал риск, по отношение на който процедурите по същество сами по себе си да не са достатъчни, поради това, че предприятието използва високо автоматизирана и безхартиена обработка на сделките и операциите, което е възможно да включва множество интегрирани ИТ приложения. При такива обстоятелства идентифицираните от одитора контроли вероятно ще включват автоматизирани контроли. Наред с това, предприятието може да разчита на общите ИТ контроли, за да поддържа интегритета на обработваните сделки и операции и на останалата информация, използвана при обработката. В такива случаи ИТ приложенията, участващи в обработката и съхранението на информацията, вероятно ще бъдат изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

Изчисления за крайния потребител

14. Макар да е възможно одиторски доказателства да се получават във вид на генерирани от системата резултати, които се използват в изчисления, извършвани от инструмент за изчисления за крайния потребител (например, софтуер за електрони таблици или прости бази данни), обикновено такива инструменти не се идентифицират като ИТ приложения в контекста на параграф 26(б). Разработването и внедряването на контроли във връзка с достъпа и промени в инструменти за изчисления за крайния потребител може да е изпълнено с предизвикателства и такива контроли рядко са равностойни или толкова ефективни, колкото общите ИТ контроли. По-скоро, одиторът може да разгледа комбинация от контроли върху обработката на информацията, вземайки под внимание целта и сложността на участващите изчисления за крайния потребител, като например:

- Контроли върху обработката на информацията по отношение инициирането и обработката на първични данни, включително уместните автоматизирани или

интерфейс контроли до точката, от която данните биват извличани (т.е., складът на данни);

- Контроли, които да проверят, че логиката функционира така, както е замислено, например, контроли, които „доказват“ извличането на данни, например, равнение на отчета с данните, от които е получен, сравняване на отделните данни от отчета с източника и обратно и контроли, които проверяват формулите или макрокомандите; или
- Използване на софтуерни инструменти за валидиране, които систематично проверяват формули и макрокоманди, например, инструменти за интегритета на електронните таблици.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

15. Способността на предприятието да поддържа интегритета на информацията, съхранявана и обработвана в информационната система, може да варира в зависимост от сложността и обема на съответните сделки, операции и друга информация. Колкото по-голяма е сложността и обема на данните, които подкрепят значим клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, толкова по-малко вероятно може да е предприятието да поддържа интегритета на тази информация, единствено посредством контроли върху обработката на информацията (например, контроли върху входящата информация и резултатите или контроли за преглед). Става също така по-малко вероятно одиторът да е в състояние да получи одиторски доказателства относно пълнотата и точността на такава информация, единствено посредством тестване по същество, когато тази информация се използва в качеството на одиторски доказателства. При някои обстоятелства, когато обемът и сложността на сделките и операциите са по-малки, ръководството може да разполага с контрол върху обработката на информацията, който да е достатъчен, за да провери и потвърди точността и пълнотата на данните (например, обработените и фактурирани отделни поръчки за продажби може да бъдат равнени с хартиения носител, първоначално въведен в ИТ приложението). Когато предприятието разчита на общите ИТ контроли, за да поддържа интегритета на определена информация, използвана от ИТ приложенията, одиторът може да определи, че ИТ приложенията, които поддържат информацията, са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

Примерни характеристики на ИТ приложение, което вероятно не е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ	Примерни характеристики на ИТ приложение, което вероятно е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ
• Самостоятелни приложения. • Обемът на данни (сделки и операции) не е съществен. • Функционалността на приложението не е сложна. • Всяка сделка или операция е подкрепена от оригинален документ на хартиен носител.	• Приложенията са взаимосвързани с интерфейс. • Обемът на данни (сделки и операции) е съществен. • Функционалността на приложението е сложна, тъй като: – приложението инициира сделки и операции автоматично; и – съществуват различни сложни изчисления, стоящи в основата на автоматизираните записи.
Вероятно ИТ приложението не е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ, защото: • Обемът на данните не е съществен и поради това ръководството не разчита на общите ИТ контроли за обработката или поддържането на данните. • Ръководството не разчита на автоматизирани контроли или друга автоматизирана функционалност. Одиторът не е идентифицирал автоматизирани контроли в съответствие с параграф 26(а). • Макар ръководството да използва генерирани от системата отчети в контролите си, то не разчита на тези отчети. Вместо това, то равнява отчетите обратно до документите на хартиен носител и проверява и потвърждава изчисленията в отчетите. • Одиторът директно ще тества изготвената от предприятието информация, използвана в качеството на одиторски доказателства.	Вероятно ИТ приложението е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ, защото: • Ръководството разчита на системата от приложения за обработката или поддържането на данните, тъй като обемът на данните е съществен. • Ръководството разчита на системата от приложения за изпълнението на определени автоматизирани контроли, идентифицирани също и от одитора.

Други аспекти на ИТ средата, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ

16. Когато одиторът идентифицира ИТ приложения, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, други аспекти на ИТ средата обикновено също са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. ИТ инфраструктурата включва бази данни, операционна система и мрежа. Базите данни съхраняват данните, използвани от ИТ приложенията и може да се състоят от множество взаимосвързани таблици с данни. Директен достъп до данните в базите данни може да бъде получен чрез системи за управление на бази данни или от ИТ или друг персонал със специални права за администриране на базата данни. Операционната система е отговорна за управлението на комуникациите между хардуера, ИТ приложенията и друг софтуер, използван в мрежата. В резултат, директен достъп до ИТ приложенията и базите данни може да бъде получен чрез операционната система. Мрежата се използва в ИТ инфраструктурата, за да предава данни и обменя информация, ресурси и услуги чрез обща комуникационна връзка. Обикновено мрежата установява също слой на логическа сигурност (възможност за който дава операционната система) за достъп до съответните ресурси.

17. Когато ИТ приложенията са идентифицирани от одитора като изложени на рискове, произтичащи от ИТ, базата или базите данни, които съхраняват данните, обработвани от идентифицираното ИТ приложение, обикновено също се идентифицират. Аналогично, доколкото способността на ИТ приложението да функционира често зависи от операционната система и директен достъп до ИТ приложенията и базите данни може да бъде получен от операционната система, обикновено операционната система е изложена на рискове, произтичащи от използването на ИТ. Мрежата може да бъде идентифицирана, когато е централна точка за достъп към идентифицираните ИТ приложения и съответните бази данни или когато ИТ приложението взаимодейства с доставчици или външни страни чрез интернет или интернет ИТ приложения са идентифицирани от одитора.

Идентифициране на рискове, произтичащи от използването на ИТ и общи ИТ контроли

18. Примерите за рискове, произтичащи от използването на ИТ, включват рисковете, свързани с неуместното разчитане на ИТ приложения, които обработват данните неточно, обработват неточни данни или и двете, като например:

    - неоторизиран достъп до данните, което може да доведе до разрушаване на данни или неправомерни промени в данните, включително отразяване на неоторизирани или несъществуващи сделки или операции или неточно отразяване на сделки или операции. В частност, рискове може да възникнат, когато няколко потребители осъществяват достъп до обща база данни.
    - възможността ИТ персоналът да получи специално право на достъп отвъд необходимото за изпълнение на възложените им задължения, нарушавайки по този начин разделянето на отговорностите.
    - неоторизирани промени в данните в мастър файлове.
    - неоторизирани промени в ИТ приложения или други аспекти на ИТ средата.

- неизвършване на необходими промени в ИТ приложения или други аспекти на ИТ средата.
- неправомерна ръчна интервенция.
- потенциална загуба на данни или невъзможност да се осъществи при необходимост достъп до данните.

19. Разглеждането от страна на одитора на неоторизирания достъп може да включва рисковете, свързани с неоторизиран достъп от вътрешни или външни страни (често наричани рискове на кибер сигурността). Не е задължително такива рискове да засягат финансовото отчитане, тъй като ИТ средата на предприятието може да включва и ИТ приложения и свързаните с тях данни, които адресират потребности във връзка с оперативната дейност или спазването на изискванията. Важно е да се отбележи, че кибер инциденти обикновено възникват първо чрез слоевете на периметъра и вътрешната мрежа, като тенденцията е да бъдат отстранявани впоследствие от ИТ приложението, базата данни или операционните системи, засягащи изготвянето на финансовия отчет. Съответно, в случай че е идентифицирана информация относно нарушаване на сигурността, обикновено одиторът взема под внимание степента, в която такова нарушение има потенциала да засегне финансовото отчитане. Ако е възможно финансовото отчитане да е засегнато, одиторът може да реши да разбере и тества съответните контроли, за да определи възможния ефект или обхват на потенциалните неправилни отчитания във финансовия отчет, или да определи, че предприятието е предоставило адекватни оповестявания във връзка с такова нарушаване на сигурността.

20. В допълнение, законите и нормативните разпоредби, които е възможно да имат пряк или непряк ефект върху финансовите отчети на предприятието може да включват законодателство за защита на данните. Разглеждането на въпроса за спазване от страна на предприятието на изискванията на такива закони или нормативни разпоредби, в съответствие с МОС 250 (преработен),[77] може да включва разбиране за ИТ процесите на предприятието и общите ИТ контроли, които предприятието е внедрило, за да адресира съответните закони или нормативни разпоредби.

21. Общите ИТ контроли се внедряват, за да адресират рисковете, произтичащи от използването на ИТ. Съответно, одиторът използва разбирането, получено относно идентифицираните ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата и приложимите рискове, произтичащи от използването на ИТ, при определяне на общите ИТ контроли, които да бъдат идентифицирани. В някои случаи предприятието може да използва общи ИТ процеси в цялата си ИТ среда или по отношение на определени ИТ приложения, в който случай може да бъдат идентифицирани съвместни рискове, произтичащи от използването на ИТ и общи ИТ контроли, които да са съвместни.

22. По принцип, вероятно ще бъдат идентифицирани по-голям брой общи ИТ контроли, свързани с ИТ приложенията и базите данни, отколкото по отношение на други аспекти на ИТ средата. Причината е, че тези аспекти са най-тясно свързани с обработката и съхранението на информацията в информационната система на предприятието. При идентифициране на

[77] МОС 250 (преработен)

общите ИТ контроли, одиторът може да вземе под внимание контролите над действията както на крайните потребители, така и на ИТ персонала или доставчиците на ИТ услуги на предприятието.

23. **Приложение 6** предоставя допълнителни пояснения относно естеството на общите ИТ контроли, обичайно внедрявани по отношение на различни аспекти на ИТ средата. В допълнение, предоставени са и примери за общи ИТ контроли за различни ИТ процеси.

Приложение 6

(Вж. параграфи 25(в)(ii), A173-A174)

Съображения при разбиране на общите ИТ контроли

Настоящото приложение предоставя допълнителни въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при разбиране на общите ИТ контроли.

1. Естество на ИТ контролите, обичайно внедрявани по отношение на всеки от аспектите на ИТ средата:

   (а) Приложения

   Общите ИТ контроли в слоя на ИТ приложенията ще са в корелационна връзка с естеството и обхвата на функционалността на приложението и маршрутите за достъп, за които дава възможност технологията. Така например, повече контроли ще бъдат уместни при силно интегрираните ИТ приложения със сложни опции за сигурност, отколкото при по-стара версия на ИТ приложение, подкрепящо малък брой салда по сметки, с методи за достъп единствено през сделките и операциите.

   (б) База данни

   Общите ИТ контроли в слоя на базата данни обикновено адресират рискове, произтичащи от използването на ИТ, свързани с неоторизирани актуализации на финансово-отчетната информация в базата данни чрез директен достъп до базата данни или изпълнение на скрипт или програма.

   (в) Операционна система

   Общите ИТ контроли в слоя на операционната система обикновено адресират рискове, произтичащи от използването на ИТ, свързани с административния достъп, който може да улесни пренебрегването и заобикалянето на други контроли. Това включва действия, като компрометиране на идентификационните данни на други потребители, добавяне на нови, неоторизирани потребители, качване на зловреден софтуер или изпълнение на скриптова или други неоторизирани програми.

   (г) Мрежа

   Общите ИТ контроли в слоя на мрежата обикновено адресират рискове, произтичащи от използването на ИТ, свързани със сегментиране на мрежата, дистанционен достъп и автентификация. Контролите на мрежата може да са уместни, когато предприятието има интернет приложения, използвани във финансовото отчитане. Контролите на мрежата може да са уместни също така, когато предприятието има съществени взаимоотношения с бизнес партньори или аутсорсинг в трети страни, което може да увеличи пренасянето на данни и необходимостта от дистанционен достъп.

2. Примерите за налични общи ИТ контроли, организирани по ИТ процес, включват:

   (а) Процес за управление на достъпа:

   - *Автентификация*

Контроли, които гарантират, че потребител, който осъществява достъп до ИТ приложението или друг аспект на ИТ средата, използва собствените си идентификационни данни за логване на потребителя (т.е., потребителят не използва идентификационните данни на друг потребител).

- *Оторизация*

  Контроли, които позволяват потребителите да осъществяват достъп единствено до информацията, необходима за техните служебни задължения, без да превишават тези граници, което способства за правилното разделяне на отговорностите.

- *Предоставяне на право на достъп*

  Контроли за оторизация на нови потребители и модификации в предоставените на съществуващите потребители специални права на достъп.

- *Отнемане правото на достъп*

  Контроли за лишаване на потребителя от право на достъп, в случай на прекратяване на трудовите правоотношения или прехвърляне.

- *Специален достъп*

  Контроли над административния достъп или достъпа на влиятелни потребители.

- *Преглед на достъпа на потребителя*

  Контроли за коригиране или оценяване достъпа на потребителя при непрекъсната оторизация във времето.

- *Контроли за конфигурацията на сигурността*

  Обикновено всяка технология има ключови настройки на конфигурацията, които способстват за ограничаване на достъпа до средата.

- *Физически достъп*

  Контроли над физическия достъп до центъра за данни и хардуера, тъй като този достъп може да се използва за пренебрегване и заобикаляне на други контроли.

(б) Процес за управление на програмата или други промени в ИТ средата:

- *Процес за управление на промените*

  Контроли върху процеса на разработване, програмиране, тестване или пренасяне на промени в експлоатационната среда (т.е., на крайния потребител).

- *Разделяне на отговорностите по отношение пренасянето на промени*

  Контроли, които разделят достъпа за извършване или пренасяне на промени в експлоатационната среда.

- *Разработване или придобиване или внедряване на системи*

Контроли над първоначалното разработване или внедряване на ИТ приложение (или във връзка с други аспекти на ИТ средата).

- *Преобразуване на данни*

  Контроли над преобразуването на данни по време на разработване, внедряване или актуализации на ИТ средата.

(в) Процес за управление на ИТ операциите

- *Планиране на задачи*

  Контроли над достъпа до календарния график и инициирането на задачи или програми, които биха могли да окажат влияние върху финансовото отчитане.

- *Текущо наблюдение над задачите*

  Контроли за текущо наблюдение на финансово-отчетните задачи или програми за успешно изпълнение.

- *Резервни копия и възстановяване на информация*

  Контроли, които да гарантират, че се създават резервни копия на финансовите данни така, както е планирано и че тези данни са на разположение и достъпът до тях може да бъде осъществен за своевременно възстановяване в случай на прекъсване на електрозахранването или атака.

- *Разкриване на неправомерно проникване*

  Контроли за текущо наблюдение на уязвимости и/или неправомерни прониквания в ИТ средата.

Таблицата по-долу представя илюстративни примери за общи ИТ контроли за адресиране на примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ, включително при различни ИТ приложения в зависимост от тяхното естество.

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
Управление на достъпа	Права на достъп на потребителите: Потребителите имат права на достъп, надхвърлящи тези, които са необходим за изпълнение на възложените им задачи, което може да доведе до неправилно разделяне на отговорностите	Ръководството одобрява естеството и обхвата на правата на достъп на потребителите във връзка с нов и модифициран достъп на потребителя, включително стандартни профили/роли за приложенията, критично важни финансово–отчетни сделки и операции и разделяне на отговорностите	Да – вместо прегледи на достъпа на потребителите, отбелязани по-долу	Да	Да
		Достъпът за потребители, с които са прекратени трудовоправните отношения или са прехвърлени се анулира или	Да – вместо прегледи на достъпа на потребителите, отбелязани по-долу	Да	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
		модифицира своевременно			
		Достъпът на потребителите се подлага на периодичен преглед	Да – вместо контроли за предоставяне право на достъп/ Отнемане правото на достъп по-горе	Да - за определени приложения	Да
		Разделянето на отговорностите се наблюдава текущо и влизащият в конфликт с правилата достъп или се отнема, или се разпределя към смекчаващи контроли, които се документират и тестват	НП – няма обезпечено от системата разделяне	Да - за определени приложения	Да
		Достъпът на специално ниво (например, конфигурация, администратори на	Да – вероятно само в слоя на ИТ приложенията	Да - в слоя на ИТ приложенията и определени слоеве от ИТ	Да - във всички слоеве на ИТ средата за платформа

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
		данни и администратори на системата за сигурност) се оторизира и подходящо ограничава		средата за платформа	
Управление на достъпа	Директен достъп до данните: Неправомерни промени се извършват директно във финансовите данни чрез средства, различни от операции в приложението.	Достъпът до приложни файлове с данни или обекти / таблици /данни от база данни се ограничава до оторизирания персонал, на базата на техните служебни отговорности и възложена роля, като този достъп се одобрява от ръководството	НП	Да - за определени приложения и бази данни	Да
Управление на достъпа	Системни настройки: Системите не са адекватно конфигурирани или	Достъпът е с автентификация посредством уникални потребителски идентификатори и	Да – само автентификация с парола	Да – съчетание на автентификация с парола и многофакторна автентификация	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
	актуализирани, за да се ограничи достъпът до надлежно оторизирани и подходящи потребители	пароли или други методи като механизъм за валидиране, че потребителите са оторизирани да получат достъп до системата. Параметрите на паролите отговарят на фирмените или отраслови стандарти (например, минимална дължина и сложност на паролата, изтичане на валидността, блокиране на ползвателя)			
		Ключовите атрибути на конфигурацията на системата за сигурност са правилно внедрени	НП – не съществуват технически конфигурации на системата за сигурност	Да - за определени приложения и бази данни	Да

Процес	**Рискове**	**Контроли**	**ИТ приложения**		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
Управление на промени	Промени в приложенията: Извършени са неправомерни промени в системи или програми на приложенията, които съдържат уместни автоматизирани контроли (т.е., настройки, които могат да бъдат конфигурирани, автоматизирани алгоритми, автоматизирани изчисления и автоматизирано извличане на данни) или логика на отчитане	Промените в приложенията са подходящо тествани и одобрени преди да бъдат приложени в експлоатационната среда	НП - проверка и потвърждение, че не е инсталиран никакъв програмен код	Да - за нетърговски софтуер	Да
		Достъпът за внедряване на промени в приложната експлоатационна среда е подходящо ограничен и отделен от развойната среда	НП	Да – за нетърговски софтуер	Да
Управление на промени	Промени в базите данни: Извършени са неправомерни	Промените в базите данни са подходящо тествани и одобрени преди да бъдат	НП – в предприятието не се правят промени в базите данни	Да - за нетърговски софтуер	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
	промени в структурата на базата данни и взаимовръзките между данните	приложени в експлоатационната среда			
Управление на промени	Промени в системния софтуер: Извършени са неправомерни промени в системния софтуер (например, операционна система, мрежа управленски софтуер, софтуер за контрол на достъпа).	Промените в системния софтуер са подходящо тествани и одобрени преди да бъдат приложени в експлоатационната среда	НП – в предприятието не се правят промени в системния софтуер	Да	Да
Управление на промени	Преобразуване на данни: Данни, преобразувани от остарели системи или предходни версии въвеждат грешки в данните,	Ръководството одобрява резултатите от преобразуването на данните (например, дейности по балансиране и	НП – адресира се посредством неавтоматизирани контроли	Да	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
	ако преобразуването прехвърля непълни, излишни, остарели или неточни данни.	равнение) от старата приложна система или структура на данни в новата приложна система или структура на данни и осъществява текущо наблюдение, че преобразуването се извършва в съответствие с установените политики и процедури за преобразуване			
ИТ операции	Мрежа: Мрежата не предотвратява адекватно получаването от неоторизирани потребители на неправомерен достъп до информационните системи.	Достъпът се удостоверява (автентифицира) посредством уникални идентификатори на потребителите и пароли или други методи, като механизъм за валидиране, че	НП – не съществува отделен метод за мрежова автентификация	Да	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
		потребителите са оторизирани да получат достъп до системата. Параметрите на паролите отговарят на фирмените или професионални политики и стандарти (например, минимална дължина и сложност на паролата, изтичане на валидността, блокиране на ползвателя)			
		Архитектурата на мрежата е такава, че да сегментира интернет приложения от вътрешната мрежа, когато се осъществява достъп до приложения, имащи отношение	НП – не се използва никакво сегментиране на мрежите	Да – с преценка	Да – с преценка

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
		към вътрешния контрол върху финансовото отчитане			
		Сканиране за уязвимост на периметъра на мрежата се извършва на периодична база от екипа за управление на мрежата, който разследва също потенциални уязвимости	НП	Да – с преценка	Да – с преценка
		На периодична база се генерират сигнали, които да осигурят уведомление за заплахи, идентифицирани от системите за разкриване на неправомерно проникване. Тези заплахи се	НП	Да – с преценка	Да – с преценка

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
		разследват от екипа за управление на мрежата.			
		Внедряват се контроли, които да ограничат достъпа до виртуалната корпоративна мрежа (VPN) до оторизираните и подходящи потребители	НП – няма виртуална корпоративна мрежа (VPN)	Да – с преценка	Да – с преценка
ИТ операции	Резервни копия на данните и възстановяване на информация: Финансови данни не могат да бъдат своевременно възстановени или до тях да бъде осъществен достъп, когато е налице загуба на данни.	Финансовите данни се архивират на регулярна база съгласно установен график и честота.	НП – разчита се на неавтоматизирани резервни копия от финансовия екип	Да	Да

Процес	**Рискове**	**Контроли**	**ИТ приложения**		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
ИТ операции	Планиране на задачи: Експлоатационни системи, програми или задачи водят до неточна, непълна или неоторизирана обработка на данни.	Само оторизирани потребители имат достъп да актуализират пакетните задачи (включително интерфейс задачи) в софтуера за планиране на задачите.	НП – няма пакетни задачи	Да – за определени приложения	Да
		Критично важните системи, програми или задачи се наблюдават текущо и грешките при обработката се коригират, за да се гарантира успешното приключване.	НП – няма текущо наблюдение на задачите	Да – за определени приложения	Да

ПОСЛЕДВАЛИ СЪОТВЕТНИ ИЗМЕНЕНИЯ В ДРУГИ МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ, ПРОИЗТИЧАЩИ ОТ МОС 315 (ПРЕРАБОТЕН 2019 г.)

Забележка: По-долу са изложени съответните изменения в други международни стандарти, произтичащи от одобрението на МОС 315 (преработен 2019 г.). Тези изменения ще влязат в сила едновременно с влизането в сила на МОС 315 (преработен 2019 г.) и са представени с маркирани промени в сравнение с последно одобрените версии на Международните стандарти, които се изменят. Номерацията на бележките под линия в рамките на тези изменения не съответства на Международните стандарти, които се изменят, като препратка следва да се прави към тези Международни стандарти. Тези съответни изменения са получили одобрението на Съвета за публичен надзор (PIOB), който е достигнал до заключението, че при разработването на съответните изменения е следвана регламентираната процедура и че общественият интерес е отчетен по подходящ начин.

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

Обхват на настоящия МОС

…

Одит на финансови отчети

...

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 професионален скептицизъм през целия период на планиране и провеждане на одита, както и, наред с всичко останало:

   - Да идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка, на основа на разбиране на предприятието и на неговата среда, приложимата рамка за финансово отчитане и ~~включително~~ на системата за вътрешния контрол на предприятието.
   - Да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за това дали съществуват съществени неправилни отчитания, 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.

…

Дата на влизане в сила

…

Общи цели на одитора

…

Определения

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

…

(н) Риск от съществено неправилно отчитане – Рискът, че финансовият отчет може да съдържа съществено неправилно отчитане преди одита. Това включва два компонента, описани както следва на ниво твърдение за вярност: (Вж. параграф А15а)

(i) Вътрешноприсъщ риск — Податливостта към неправилно отчитане 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 неправилни отчитания, преди да се вземат предвид каквито и да било свързани с него контроли.

(ii) Риск на контрола — Рискът, че може да съществуват неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, които няма да бъдат предотвратени, или открити и коригирани своевременно от ~~вътрешния~~ контролите на предприятието.

…

Изисквания

Етични изисквания, свързани с одита на финансови отчети

…

Професионален скептицизъм

…

Професионална преценка

…

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 А30–А54)

Провеждане на одит в съответствие с МОС

Спазване на МОС, които са съответстващи при одита

…

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 А60–А68)

…

Цели, посочени в отделните МОС

…

Спазване на съответните изисквания

…

Невъзможност за постигане на дадена цел

…

Приложение и други пояснителни материали

Одит на финансови отчети

Обхват на одита (Вж. параграф 3)

…

Изготвяне на финансови отчети (Вж. параграф 4)

…

Въпроси, специфични за одити в публичния сектор

…

Формат на мнението на одитора (Вж. параграф 8)

…

Определения

Финансов отчет (Вж. параграф 13(е))

…

Риск от съществено неправилно отчитане (Вж. параграф 13(н))

A15a. За целите на МОС, риск от съществено неправилно отчитане съществува, когато е налице разумна възможност:

(a) неправилното отчитане да възникне (т.е., неговата вероятност); и

(b) ако неправилното отчитане възникне, то да е съществено (т.е., неговата величина).

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

…

Професионален скептицизъм (Вж. параграф 15)

…

Професионална преценка (Вж. параграф 16)

…

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

Достатъчност и уместност на одиторските доказателства

A30. В подкрепа на одиторското мнение и 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 одит[78]) или процедурите за контрол върху качеството за приемане и продължаване на ангажименти 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.

…

Одиторски риск

…

Рискове от съществени неправилни отчитания

…

A40. 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~~ се влияе от факторите за вътрешноприсъщ риск. В зависимост от степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания на твърдението за вярност, нивото на вътрешноприсъщия риск варира по скала, която се нарича спектър на вътрешноприсъщия риск. Одиторът определя значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания и свързаните с тях твърдения за вярност като част от процеса по идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Така например, салда по сметки, състоящи се от суми, извлечени от

[78] МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания ~~чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда~~*, параграф 16~~9~~

приблизителни счетоводни оценки, които са предмет на значителна несигурност на приблизителното оценяване, може да бъдат определени като значими салда по сметки и оценката на одитора за вътрешноприсъщия риск за съответните рискове на ниво твърдение за вярност да е по-висока поради високата несигурност на приблизителното оценяване.

A40a. 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.

A41. Рискът на контрола е функция на ефективността на разработването, приложението и поддържането на ~~вътрешния~~ контролите 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 неправилни отчитания във финансовия отчет, поради вътрешноприсъщите ограничения на ~~вътрешния~~ контролите. 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 изпълнени.[79]

A42.[80] Оценката на рисковете от съществено неправилно отчитане може да е изразена количествено, например, в проценти, или неколичествено. Във всеки случай необходимостта одиторът да извърши подходящо оценяване на рисковете е по-важна, отколкото различните подходи, чрез които това би могло да бъде постигнато. МОС обикновено правят препратка към „рисковете от съществени неправилни отчитания“, а не към вътрешноприсъщия риск и риска на контрола поотделно. ~~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 неправилни отчитания".~~ МОС ~~540~~315 (преработен 2019 г.)[81] ~~обаче изисква отделно оценяване на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола, с цел да се осигури база за разработване и изпълнение на допълнителни~~

[79] МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, параграфи 7–17

[80] Отбележете, че параграф A42 от МОС 200 е маркиран съгласно актуализирания параграф, представен отделно като съответно изменение, отнасящо се до МОС 540 (преработен) и произтичащите от него изменения.

[81] МОС ~~540~~315 (преработен 2019 г.), ~~*Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*, параграф 15~~*Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*

~~одиторски процедури, за да се отговори на оценените рискове от съществено неправилно отчитане, включително съществените рискове, по отношение на приблизителните счетоводни оценки на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 330~~ обаче изисква вътрешноприсъщият риск да бъде оценен отделно от риска на контрола, с цел да се осигури база за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури, за да се отговори на оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 330.[82] ~~При идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане по отношение на съществени класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, различни от приблизителните счетоводни оценки, одиторът 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.~~

A43a. Рисковете от съществени неправилни отчитания се оценяват на ниво твърдение за вярност, за да се определи естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури, необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.[83]

Риск на разкритията

…

Вътрешноприсъщи ограничения на одита

…

Същности и характер на финансовото отчитане

…

Характер на одиторските процедури

…

Своевременност на финансовата отчетност и баланс между ползи и разходи

…

A52. В светлината на подходите, описани в параграф A51, МОС съдържат изисквания за планирането и провеждането на одита и изискват одитора, наред с всичко друго:

- да има база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност чрез изпълнение на процедури за оценка на риска и свързани действия;[84] 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 популацията.[85]

~~82 МОС 330, параграф 7(б)~~

83 МОС 330, параграф 6

84 МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 17~~5~~–22~~10~~

85 МОС 330; МОС 500; МОС 520, *Аналитични процедури*; МОС 530, *Одиторски извадки*

Други въпроси, които се отразяват върху вътрешноприсъщите ограничения на одита

…

Провеждане на одит в съответствие с МОС

Характер на МОС (Вж. параграф 18)

…

Въпроси, специфични за одити в публичния сектор

…

Съдържание на МОС (Вж. параграф 19)

A60. В допълнение към целите и изискванията (в МОС изискванията са изразени, като се използва думата „следва“), 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 на целите, упоменати в него и правилното приложение на неговите изисквания.

A61. 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, включително в някои МОС, като например, МОС 315 (преработен 2019 г.), защо се изисква дадена процедура.
- да включват примери на процедури, които могат да бъдат подходящи в съществуващите обстоятелства. В някои МОС, като например, МОС 315 (преработен 2019 г.), примерите са представени в таблици.

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.

~~Въпроси, специфични за малки предприятия~~ Съображения във връзка с възможността мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A65а Съображения във връзка с възможността мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) са включени в някои МОС (например, МОС 315 (преработен 2019 г.)), илюстрирайки прилагането на изискванията спрямо всички предприятия, независимо от това дали тяхното естество и обстоятелства са по-малко сложни или по-сложни. По-малко сложните предприятия са предприятия, за които може да са приложими характеристиките в параграф A66.

A65б. „Въпросите, специфични за малките предприятия“, включени в някои 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.

A66. За целите на установяването 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) по-прости системи за вътрешен контрол ~~на 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.

A67 [*Преместен – сега А65б*]

Съображения, специфични за автоматизираните инструменти и техники

A67а. Съображенията, специфични за „автоматизираните инструменти и техники“, включени в някои МОС (например, МОС 315 (преработен 2019 г.)) бяха разработени, за да се поясни как одиторът може да прилага определени изисквания, когато използва автоматизирани инструменти и техники при изпълнение на одиторските процедури.

Цели, посочени в индивидуални МОС (Вж. параграф 21)

…

Използване на целите за определяне на потребността от допълнителни одиторски процедури (Вж. параграф 21(а))

…

Използване на целите за оценка дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства 21(б))

…

Спазване на приложимите изисквания

Приложими изисквания (Вж. параграф 22)

…

Отклонение от дадено изискване (Вж. параграф 23)

…

Невъзможност за постигане на дадена цел (Вж. параграф 24)…

МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*

Приложение и други пояснителни материали

…

Предпоставки за извършване на одит

…

Съгласие относно отговорностите на ръководството

…

Вътрешен контрол

…

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 на системата за вътрешен контрол, които могат да бъдат описани като контролна среда; процес за оценка на риска на предприятието; процес на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, информационна система~~, включително свързаните с дейността процеси, подходящи за финансовото отчитане,~~ и комуникация; и контролни 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 компонент.[86] 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.

[86] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф А91~~59~~ и Приложение 3~~1~~

МОС 230, *Одиторска документация*

Приложение и други пояснителни материали

…

Документация за извършените одиторски процедури и получените одиторски доказателства

…

Идентифициране на специфични тествани обекти и въпроси и на лицето, изготвящо документа и лицето, извършващо преглед на документа (Вж. параграф 9)

…

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия (Вж. параграф 8)

…

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 документирани заедно при одита на по-малко предприятие, включват разбирането на предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол, ~~неговия вътрешен контрол~~, общата одиторска стратегия и одиторски план, нивото на същественост, определено съгласно МОС 320,[87] оценени рискове, съществени въпроси, забелязани по време на одита и достигнати заключения.

…

МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети*

Материали за приложение и други пояснителни материали

…

Одиторски процедури в случай на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията

…

Оценяване на последствията от идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията (Вж. параграф 22)

A23. Съгласно изискването в параграф 22, одиторът оценява последствията от идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията във връзка с останалите аспекти на одита, включително оценката на риска от страна на одитора и надеждността на писмените изявления.

---

[87] МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*

Последствията от конкретен случай на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията ще зависят от връзката между извършването и укриването, ако има такова, на деянието от конкретните контроли ~~контролни дейности~~ и нивото на ръководството или лицата, работещи за или под ръководството на предприятието, замесени в това, особено последствията, произтичащи от участието на лица с най-големи правомощия в рамките на предприятието. Както е отбелязано в параграф 9, спазването от страна на одитора на изискванията на закон, нормативна разпоредба или приложими етични изисквания може да осигури допълнителна информация, която да има отношение към отговорностите на одитора в съответствие с параграф 22.

…

МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*

Материали за приложение и други пояснителни материали

…

Въпроси, които да бъдат комуникирани

…

Планиран обхват и време на изпълнение на одита (Вж. параграф 15)

…

A12. Комуникирането на съществените рискове, идентифицирани от одитора, помага на лицата, натоварени с общо управление, да разберат тези въпроси и причините, поради които те са били определени като съществени рискове ~~изискват специално разглеждане от страна на одитора~~. Комуникацията относно съществените рискове може да помогне на лицата, натоварени с общо управление, да изпълнят своите отговорности да осъществят надзор върху процеса на финансово отчитане.

A13**.** Въпросите, предмет на комуникация, може да включват: …

- как одиторът предлага да адресира съществените рискове от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.
- как одиторът планира да разгледа области с по-високо оценени рискове от съществени неправилни отчитания.
- подхода на одитора към ~~вътрешния контрол, имащ отношение към одита~~ системата на предприятието за вътрешен контрол.
- прилагането на концепцията за ниво на същественост в контекста на одита.
- …

Приложение 2 (Вж. параграфи 16(а), А19–А20)

Качествени аспекти на счетоводните практики

Комуникацията, изисквана от параграф 16(а) и обсъдена в параграфи А19–А20, може да включва въпроси, като:

…

Счетоводни приблизителни оценки

- По отношение на позиции, за които приблизителните оценки са значими, въпросите, разгледани в МОС 540,[1] включително, например:
  - как ръководството идентифицира тези сделки, събития ~~и~~ или условия, които биха могли да породят необходимост счетоводните приблизителни оценки да бъдат признати или оповестени във финансовия отчет.

…

МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление*

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 контрол, които той е идентифицирал при одита на финансовия отчет. Настоящият МОС не налага допълнителни отговорности на одитора относно придобиване на разбиране за системата на предприятието за вътрешен контрол ~~вътрешния контрол~~ и за разработване и изпълнение на тестове на контролите извън изискванията на МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 330. МОС 260 (преработен) 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 системата на предприятието за вътрешен контрол, ~~което е съществено за одита,~~ при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания.[4] Когато извършва тези оценки на риска одиторът разглежда системата на предприятието за вътрешен контрол, ~~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 връзка с контрола 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.

…

Приложение и други пояснителни материали

Определяне дали са идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол (Вж: параграф 7)

…

Въпроси, специфични за малки предприятия

A3. Въпреки че концепциите, залегнали в контролите в компонента контролни дейности ~~контролните дейности~~ в малки предприятия, са сходни с тези в големите такива, формалните изисквания на тяхното функциониране са различни. В допълнение, малките предприятия могат да установят, че определени видове контроли ~~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 контроли ~~контролни дейности~~.

…

Съществени недостатъци във вътрешния контрол (Вж. параграфи 6(б), 8)

A8. Контролите могат да бъдат разработени, така че да функционират индивидуално или в комбинация за ефективно предотвратяване или разкриване и коригиране на неправилни отчитания. Например, контролите върху вземанията могат да включват както автоматизирани, така и ръчни контроли, разработени да функционират заедно за предотвратяване или разкриване и коригиране на неправилни отчитания 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 системата на предприятието за вътрешен контрол ~~вътрешния контрол~~ обаче, може да увеличи риска от неправилно отчитане до такава степен, че да породи съществен недостатък.

МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*

Въведение

Обхват на настоящия МОС

…

Характеристики на измамата

…

Отговорност за предотвратяване и разкриване на измами

…

Отговорности на одитора

…

7. В допълнение, рискът за одитора да не разкрие съществени неправилни отчитания, 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, да представя подправена финансова информация или да заобикаля контролите ~~контролните процедури~~, разработени с цел предотвратяване на сходни измами от страна на служителите.

…

Дата на влизане в сила

…

Цели

…

Определения

…

Изисквания

Професионален скептицизъм

12. В съответствие с МОС 200,[88] одиторът запазва професионален скептицизъм по време на целия одит, отчитайки възможността да съществуват съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, независимо от предишния му опит с предприятието относно честността и почтеността на ръководството и лицата, натоварени с общо управление. (Вж. параграфи 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. параграф А9)

14. Когато отговорите на проучващите запитвания към ръководството или лицата, натоварени с общо управление, не са последователни, одиторът проучва тези непоследователности.

Обсъждане между членовете на екипа по ангажимента

15. МОС 315 (преработен 2019 г.) 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 дискусията.[89]

---

[88] МОС 200, параграф 15

[89] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 17–18 ~~10~~

Това обсъждане отдава особено значение на това как и къде финансовия отчет на предприятието може да е податлив на съществени неправилни отчитания, 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. параграфи А10–А11)

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, приложимата рамка за финансово отчитане и ~~включително~~ системата на предприятието за вътрешен контрол ~~вътрешния контрола на предприятието~~, изисквани от МОС 315 (преработен 2019 г.),[~~90~~] одиторът изпълнява процедурите в параграфи 23~~17~~–43~~24~~ за получаване на информация, която се използва за идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

Ръководство и други лица в предприятието

…

Лица, натоварени с общо управление

20. Освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието,[91] 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~~ контролите, които ръководството е установило за намаляване на тези рискове. (Вж. параграфи А19–А21)

…

Идентифицирани необичайни или неочаквани взаимоотношения

…

Друга информация

23. Одиторът преценява дали другата получена информация показва рискове от съществени неправилни докладвания, дължащи се на измама. (Вж. параграф А22)

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

~~90 МОС 315 (преработен), параграфи 5–24~~

91 МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 13

следователно, може да покажат рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. (Вж. параграфи А23–А27)

Идентифициране и оценка на риска от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама

25. В съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.), одиторът идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност за групи сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.[92]

26. При идентифицирането и оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама. (Вж. параграфи А28–А30)

27. Одиторът третира тези оценени рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, като съществени рискове и, съответно, в степента, в която това все още не е направено, той ~~получава разбиране за свързаните контроли на предприятието, включително контролните дейности, съществени за тези рискове~~ идентифицира контролите на предприятието, които адресират такива рискове, оценява тяхното разработване и определя дали те са били внедрени.[93] (Вж. параграфи А31–А32)

Отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама

Общи отговори

…

Одиторски процедури в отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност

…

Одиторски процедури в отговор на рисковете, свързани с пренебрегването на контролите от страна на ръководството

…

32. Независимо от оценката на одитора за рисковете от заобикаляне на контролите от страна на ръководството, той разработва и изпълнява одиторски процедури:

---

[92] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 28~~2~~

[93] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(а)(i) и 26(г)

(а) 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. параграфи А41–А44)

…

Оценка на одиторските доказателства (Вж. параграф А49)

…

Одитор, който не е в състояние да продължи ангажимента

…

Писмени изявления

…

Комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

…

Комуникации до регулаторни и правоприлагащи органи

…

Документация

44. Одиторът включва следното в одиторската документация [94] ~~за разбирането на одитора за предприятието и неговата среда и~~ за идентификацията и оценката му за рисковете от съществени неправилни отчитания, изисквана от МОС 315 (преработен 2019 г.):[95]

(а) Съществените взети решения по време на дискусията в екипа по ангажимента относно податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама; ~~и~~

(б) Идентифицираните и оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност;~~.~~ и

[94] МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11 и параграф А6

[95] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 38~~32~~

(в) Идентифицираните контроли в компонента контролни дейности, които адресират оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

…

Приложение и други пояснителни материали

Характеристики на измамата (Вж. параграф 3)

…

Професионален скептицизъм *(Вж. параграфи 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама. То включва преценка на надеждността на информацията, която следва да бъде използвана като одиторски доказателства и ~~контролите~~ идентифицираните контроли в компонента контролни дейности, ако има такива, 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 рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

…

Обсъждане в екипа по ангажимента *(Вж. параграф 15)*

…

Процедури за оценка на риска и свързани дейности

Проучващи запитвания към ръководството

Оценка на ръководството на риска от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама (Вж. параграф 17(а))

…

Проучващо запитване към лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” (Вж. параграф 19)

A18. МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 610 (преработен 2013) излагат изискванията и предоставя насоки, уместни за одита на онези предприятия, които разполагат с функция по вътрешен одит.[96] За изпълнение на изискванията на тези МОС в контекста на измамите, одиторът може да отправи проучващи запитвания относно специфични дейности на лицата, изпълняващи функцията, например:

- изпълнените през годината от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” процедури, ако съществуват такива, за разкриване на измами.

[96] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 14(а) и 24(а)(ii)~~6 и 23~~, и МОС 610 (преработен 2013), *Ползване работата на вътрешните одитори*

- 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. параграф 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 ~~и съответната система за вътрешен контрол на предприятието~~ контролите, които адресират такива рискове. 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 лица надзор.[97]

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~~ контролите, които адресират 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.

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия

…

Разглеждане на друга информация (Вж. параграф 23)

A22. В допълнение към получената информация от изпълнението на аналитични процедури одиторът разглежда и друга получена информация за предприятието и неговата среда, за приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол, която може да е полезна за идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания, 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 ангажименти, например ангажименти за преглед на междинна финансова информация, може да бъдат съществени за идентифицирането на рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

[97] МОС 260 (преработен), параграфи А1–А8, разглежда въпроса с кого комуникира одиторът, когато структурата на общо управление на предприятието не е добре дефинирана

Оценка на факторите за риск от измама (Вж. параграф 24)

…

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:

- стимул или натиск за извършване на измама;
- забелязана възможност за извършване на измама; и
- способност за организиране на действия за измама.

Факторите за риск от измама може да са свързани със стимули, натиск или възможности, възникващи от условия, които създават податливост към неправилни отчитания, преди да бъдат взети под внимание контролите. Факторите за риск от измама, които включват преднамерена склонност на ръководството, са, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск, фактори за вътрешноприсъщ риск.[98] Факторите за риск от измама може да са свързани и с условия в рамките на системата на предприятието за вътрешен контрол, които предоставят възможност за извършване на измама или които е възможно да окажат влияние върху нагласата на ръководството или способността му да даде рационално обяснение за целящите измама действия. Рисковите фактори за измама, 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 посредством примерно изискваното разбиране за контролната среда на предприятието.[99] 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.

…

Идентифициране и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама

Рискове от измама при признаването на приходи (Вж. параграф 26)

…

Идентифициране и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама и разбиране за свързаните контроли на предприятието (Вж. параграф 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. При определянето на това какви контроли да бъдат внедрени за предотвратяване и разкриване на

[98] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 12(е)

[99] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 21

измами, ръководството взема под внимание рисковете, че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, 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,~~ При идентифициране на контролите, които адресират рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, 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~~ идентифицирането на тези контроли, оценяването на тяхното разработване и определянето дали са били внедрени 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама.

Отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама

Общи отговори (Вж. параграф 28)

…

Назначаване и надзор над персонала (Вж. параграф 29(а))

…

Непредсказуемост при избора на одиторски процедури (Вж. параграф 29(в))

…

*Одиторски процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност (*Вж. параграф 30)

…

Одиторски процедури в отговор на рисковете, свързани с пренебрегването на контролите от страна на ръководството

Счетоводни записвания и други корекции (Вж. параграф 32(а))

…

A42. В допълнение, вземането под внимание от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с неподходящо заобикаляне на контролите върху записите в счетоводните регистри [100] 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

[100] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(а)(ii)

промяна на сумите, които автоматично се прехвърлят в главната книга или във системата за финансова отчетност. В допълнение, когато се използват информационни технологии 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 от счетоводните регистри и на други корекции за тестване и определяне на подходящ метод за проверка на първични документи, подкрепящи избраните записи, одиторът взема под внимание следното:

- *Идентифицирането и оценката ~~Оценката~~ на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама* – наличието на фактори за риск от измама и друга информация, получена по време на идентифицирането и оценката на одитора за рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, могат да помогнат на одитора да идентифицира конкретни групи записи от счетоводните регистри и други корекции за тестване.
- *Контролите, които са внедрени за приложение върху записи в счетоводните регистрите и другите корекции* – ефективните контроли върху изготвянето и въвеждането на записи в счетоводните регистри 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~~ контроли. Аналогично, обработката на записи в счетоводните регистри и на 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 счетоводен 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 счетоводните регистри 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 финансовия 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 счетоводните регистри 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, 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 счетоводните регистри 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~~ естество и обхват на контролите както записите в същите регистри, използвани на база повтарящото се отразяване на сделки и операции, като например месечни продажби, покупки и парични преводи.

…

Приблизителни счетоводни оценки *(Вж. параграф 32(б))*

…

Икономическа обосновка за съществени сделки и операции *(Вж. параграф 32(в))*

…

Оценка на одиторските доказателства (Вж. параграфи 34–37)

…

Аналитични процедури, изпълнени към края на одита при формирането на цялостни заключения (Вж. параграф 34)

…

Разглеждане на идентифицирани неправилни отчитания (Вж. параграфи 35–37)

…

Одитор, който не е в състояние да продължи ангажимента (Вж. параграф 38)

…

Писмени изявления (Вж. параграф 39)

…

Комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

Комуникации с ръководството (Вж. параграф 40)

…

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (Вж. параграф 41)

…

Други въпроси, свързани с измами (Вж. параграф 42)

…

Докладване на случаи на измама до регулаторни и правоприлагащи органи (Вж. параграф 43)

…

Приложение 1

(Вж. параграф А25)

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 неправилни отчитания, дължащи се на измама: (а) стимули/ натиск; (б) възможности; (в) отношение/ способност за организиране. 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.

Факторите за риск от измама може да са свързани със стимули, натиск или възможности, възникващи от условия, които създават податливост към неправилни отчитания, преди да бъдат взети под внимание контролите (т.е., вътрешноприсъщ риск). Тези фактори са фактори за вътрешноприсъщ риск, доколкото те оказват влияние върху вътрешноприсъщия риск, и може да се дължат на предубеденост на ръководството. Факторите за риск от измама, свързани с възможностите, може да произтекат също така и от други идентифицирани фактори за вътрешноприсъщ риск (например, сложността или несигурността може да създаде възможности, които да водят в резултат до податливост към неправилни отчитания, дължащи се на измама). Факторите за риск от измама, отнасящи се до възможностите може да са свързани и с условия в рамките на системата на предприятието за вътрешен контрол, като например, ограничения или недостатъци във вътрешния контрол на предприятието, които създават такива възможности. Факторите за риск от измама, свързани с нагласите или предоставянето на разумно обяснение, може да възникнат в частност от ограничения или недостатъци в контролната среда на предприятието.

Рискови фактори, свързани с неправилни отчитания, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност

Представените по долу са примери за рискови фактори, свързани с неправилни отчитания, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност.

Стимули/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):

…

Твърде голям натиск върху ръководството за удовлетворяване на изискванията или очакванията на трети страни, дължащ се на следното:

…

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:

…

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:

…

Налице е неефективно текущо наблюдение от страна на ръководството, в резултат на:

…

Налице е сложна или нестабилна организационна структура, както това се потвърждава от:

…

~~Компонентите на вътрешния контрол съдържат недостатъци~~ Недостатъци във вътрешния контрол в резултат на:

- ~~Неподходящо текущо наблюдение на контролите~~ неподходящ процес по текущо наблюдение на системата на предприятието за вътрешен контрол, 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 в информационни технологии или в звеното за вътрешен одит.
- неефективни счетоводни и информационни системи, включително ситуации, включващи значителни недостатъци във вътрешния контрол.

Отношение/способност за организиране

…

Рискови фактори, свързани с неправилни отчитания, възникващи в резултат от незаконно присвояване на активи

Рисковите фактори, които са свързани с неправилни отчитания, възникващи в резултат на незаконно присвояване на активи, също се класифицират според трите условия, които като цяло са налице, когато съществува измама: стимули/ натиск; възможности; и, отношение/ способност за организиране. Някои от рисковите фактори, свързани с неправилни отчитания, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност, могат също да са налице, когато възникват неправилни отчитания 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 неправилни отчитания, дължащи се или на подправена финансова отчетност, или на незаконно присвояване на активи. Изброеното по-долу са примери за рискови фактори, свързани с неправилни отчитания, възникващи в резултат на незаконно присвояване на активи.

Стимули/натиск

…

Възможности

Някои характеристики или обстоятелства могат да увеличат податливостта на активите на незаконно присвояване. Например, възможностите за незаконно присвояване на активи се увеличават, когато са налице:

…

~~Неподходящият вътрешен контрол~~ Неподходящите контроли 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 неподходящи 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/способност за организиране

- Незачитане на необходимостта от текущо наблюдение или намаляване на рисковете, свързани с незаконното присвояване на активи.
- Незачитане на ~~вътрешния контрол~~ контролите 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. параграф А40)

Примери за възможни одиторски процедури за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама

Изброените по-долу са примери за възможни одиторски процедури за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, 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:

…

- Ако работата на даден експерт стане особено съществена по отношение на позиция във финансовия отчет, за която оценениятриск от съществено неправилно отчитане, 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.

…

Специфични отговори — неправилни отчитания, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност

Примерите за отговори на оценката на одитора за риска от съществени неправилни отчитания, дължащи се на подправена финансова отчетност, са както следва:

…

Приложение 3

(Вж. параграф 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 неправилни отчитания, възникващи в резултат на измама.

…

МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*

Приложение и други пояснителни материали

…

Документация (Вж. параграф 12)

…

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия

A21. 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 A19), изготвени при предположението за няколко ~~съответстващи контролни дейности~~ контроли[101], както най-вероятно е ситуацията в едно малко предприятие, при условие, че те са приспособени с цел отразяване на обстоятелствата на ангажимента, включително оценките на одитора за риска.

…

МОС 402, *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 предприятието-потребител за получаването на достатъчни и подходящи одиторски доказателства, когато предприятието-потребител използва услугите на една или повече обслужващи го организации. По-конкретно, той разглежда как одиторът на предприятието-потребител прилага МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 330 при получаването на разбиране за предприятието-потребител, в това число и за системата на предприятието за вътрешен контрол, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет ~~вътрешния контрол, свързан с одита~~, което е достатъчно, за да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания и за да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури в отговор на тези рискове.

…

3. Услугите, предоставяни от обслужваща организация, имат значение за одита на финансовите отчети на предприятието-потребител, когато тези услуги, и контролът върху тях, са част от информационната система на предприятието-потребител, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет. ~~включително свързаните с нея бизнес процеси, отнасящи се до финансовото отчитане.~~ Повечето от контролите в обслужващата организация вероятно ще са част от информационната система на предприятието потребител, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет или свързаните с нея контроли, като например, контролите върху опазването на активите. ~~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:

---

[101] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(а)

(а) Как информацията, отнасяща се до значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания минава през информационната система на предприятието-потребител, независимо дали неавтоматизирано или с помощта на ИТ, и независимо дали е получена от източници във или извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки. ~~Класовете сделки в операциите на предприятието-потребител, които са съществени за финансовите отчети на предприятието-потребител;~~ Това включва случаите, когато услугите на обслужващата организация засягат начина, по който:

(i) ~~(б) процедурите, в рамките както на информационните технологии (ИТ), така и на ръчно-управляваните системи, с които сделките и операциите на предприятието-потребител се инициират, записват, обработват, коригират, ако е необходимо, прехвърлят в главната книга и отчитат във финансовите отчети;~~ сделките и операциите на предприятието-потребител се инициират и начина, по който информацията за тях се документира, обработва, коригира при необходимост, включва в главната книга и отчита във финансовия отчет; и

(ii) информация относно събития или условия, различни от сделки и операции, се улавя, обработва и оповестява от предприятието-потребител във финансовия отчет.

(б) ~~(в)~~ Счетоводните записвания, конкретните сметки във финансовия отчет на предприятието-потребител и други подкрепящи ги записвания, отнасящи се до потока на информация в параграф 3(а) ~~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 инициирането, 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;~~

(в~~д~~) Финансово-отчетният процес, използван за изготвянето на финансовия отчет на предприятието-потребител от записванията, описани в параграф 3(б), включително доколкото те са свързани с оповестяванията и приблизителните счетоводни оценки, отнасящи се до значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания ~~процесът на финансово отчитане, използван за изготвянето на финансовия отчет на предприятието-потребител, включително съществени счетоводни приблизителни оценки и оповестявания~~; и

(г) ИТ средата на предприятието, имаща отношение към (а) до (в) по-горе.

~~(е) контролите, съпътстващи записванията в хронологичните регистри, включително нестандартни записвания в , използвани за отразяването на неповтарящи се, необичайни сделки и операции или корекции.~~

...

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 техния ефект върху системата на предприятието-потребител за вътрешен контрол, което да е достатъчно, за да предостави подходяща база за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания ~~вътрешния контрол на предприятието-потребител, свързан с одита, което е достатъчно, за да установи и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания~~; и

   (б) да разработи и изпълни одиторски процедури в отговор на тези рискове.

…

Изисквания

Получаване на разбиране за услугите, предоставяни от обслужваща организация, включително за вътрешния контрол

…

10. При получаването на разбиране за системата на предприятието за вътрешен контрол ~~вътрешния контрол, свързан с одита~~ в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.),[~~102~~] одиторът на предприятието-потребител идентифицира контролите в компонента контролни дейности[103] в предприятието-потребител ~~оценява проектирането и внедряването на съответните контроли в предприятието-потребител, които се~~, от тези, които се отнасят до услугите, предоставяни от обслужващата организация, включително тези, които се прилагат по отношение на сделки и операции, обработени от обслужващата организация, оценява тяхното разработване и определя дали те са били внедрени.[104] (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 системата на предприятието-потребител за вътрешен контрол, ~~вътрешния контрол на предприятието-потребител, свързан с одита~~ за да осигури подходяща база за установяването и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания.

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:

    …

~~102 МОС 315 (преработен), параграф 12~~

103 МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 26(а)

104 МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(г)

(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~~ контролите в обслужващата организация. (Вж. параграфи А15–А20)

Използване на доклад от тип 1 или тип 2 в подкрепа на разбирането на одитора на предприятието-потребител за обслужващата организация

…

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:

…

(б) оценява достатъчността и уместността на доказателствата, осигурени от доклада, за получаването на разбиране за контролите в обслужващата организация ~~вътрешния контрол на предприятието-потребител, свързан с одита~~; и

…

Приложение и друг пояснителен материал

Получаване на разбиране за услугите, предоставяни от обслужваща организация, включително за вътрешния контрол

…

Допълнителни процедури, когато от предприятието-потребител не може да се получи достатъчно разбиране (Вж. параграф 12)

…

А19. Може да се използва и друг одитор за изпълнението на процедури, които да осигурят необходимата информация за съответните контроли на обслужващата организация, свързани с услугите, предоставени на предприятието-потребител. 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 600 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.

…

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)

…

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;

(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 неправилно отчитане 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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания. Докладът от тип 1 обаче не осигурява никакви доказателства за оперативната ефективност на контролите ~~съответните контроли~~.

Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания

…

Тестове на контролите

A29. Одиторът на предприятието-потребител е задължен от МОС 330[105] да разработи и изпълни тестове на контролите, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на контролите ~~съответните контроли~~ в определени ситуации. В контекста на обслужваща организация, това изискване се прилага, когато:

…

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 контролите ~~съответните контроли~~, или одиторът на предприятието-потребител може да използва друг одитор, който да извърши процедури в обслужващата организация, тестващи оперативната ефективност на тези

[105] МОС 330, параграф 8.

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 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

…

A33. Също така, може да е необходимо одиторът на предприятието-потребител да получи допълнителни доказателства за съществени промени в контролите ~~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:

…

- ефективността на контролната среда и на процеса на предприятието-потребител по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол ~~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 процеса на предприятието-потребител по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол ~~мониторинга върху контролите, прилаган от предприятието-потребител~~.

…

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 с подходящо 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:

- контролите в рамките на процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, които биха могли да са въведени ~~всякакъв мониторинг върху контролите, който би могъл да се въведе~~ от предприятието-потребител, включително ~~такъв, установен~~ такива, установени в резултат от получаването на доклад от тип 1 или тип 2;

…

МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

Въведение

(а) 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 неправилни отчитания, установени и оценени от одитора в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.)[106] 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 неправилни отчитания, 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:

   (а) Процедура по същество - одиторска процедура, изпълнявана с цел установяване на съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Изисквания

Общи отговори

5. Одиторът планира и прилага общи отговори, чиято цел е адресирането на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет. (Вж. параграфи А1–А3)

---

[106] МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания ~~чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда~~*

Одиторски процедури в отговор на рискове от съществени неправилни отчитания 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 неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. (Вж. параграфи А4–А8; А42-А52)

7. При планирането на допълнителни одиторски процедури, които да бъдат изпълнени, одиторът:

   (а) разглежда причините за оценката, която е дадена на риска от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, за всеки значим клас сделки, салда по сметки и оповестявания, включително:

      (i) вероятността и величината ~~от съществени неправилни отчитания~~ на неправилни отчитания, които се дължат на конкретните характеристики на ~~съответния~~ значимия клас сделки, салда по сметки или оповестявания (т.е. вътрешноприсъщ риск); и

      (ii) дали оценката на риска взема под внимание ~~съответните контроли,~~ контролите, които адресират риска от съществени неправилни отчитания (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 планира да тества ~~възнамерява да разчита на~~ оперативната ефективност на контролите при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество); и (Вж. параграфи А9–А18)

   (б) колкото по-висока е оценката на риска от одитора, толкова по-убедителни одиторски доказателства трябва да получи. (Вж. параграф 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 контролите ~~съответните контроли~~, ако:

   (а) оценката на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност включва очакване, че контролите работят ефективно (т.е., одиторът планира да тества ~~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. параграфи А20–А24)

9. При планирането и изпълнението на тестове на контролите, одиторът получава толкова по-убедителни одиторски доказателства, колкото по-голяма е степента, в която одиторът разчита на ефективността на контрола. (Вж. параграф 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; и

(iii) от кого или с какви средства са били приложени. (Вж. параграфи А26–А29а)

(б) в степента, в която не са вече адресирани, 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. параграфи А30–А31)

Време на изпълнение на тестовете на контролите

11. Одиторът тества контролите за конкретен период от време, или за 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 степента, до която одиторът планира да разчита на тези контроли(Вж. параграф 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 съществените промени в тези контроли, настъпили след междинния период; и

(б) определя допълнителните одиторски доказателства, които трябва да бъдат получени за оставащия период. (Вж. параграфи 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~~ компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол, включително на контролната среда, процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол и процеса на предприятието по оценка на риска ~~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 неправилни отчитания и степента, до която се разчита на контрола. (Вж. параграф А35)

14. Ако одиторът планира да използва одиторски доказателства от предходен одит относно оперативната ефективност на конкретни контроли, одиторът определя степента на продължаващата уместност и надеждност 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. параграф 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. параграфи А37–А39)

Контроли върху съществени рискове

15. Ако одиторът ~~планира да тества~~ възнамерява 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 контролите, на които одиторът възнамерява да разчита ~~съответните контроли~~, одиторът оценява дали неправилни отчитания, които са били установени с помощта на процедури по същество, сочат, че контролите не функционират ефективно. Отсъствието на неправилни отчитания, 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. параграф 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: (Вж. параграф А41)

    (а) тестовете на контролите, които са били проведени, предоставят подходяща база за разчитане на контролите;

    (б) са необходими допълнителни тестове на контролите; или

    (в) ~~потенциалните рискове от неправилни отчитания~~ рисковете от съществени неправилни отчитания трябва да бъдат адресирани чрез използването на процедури по същество.

Процедури по същество

18. Независимо от оценените рискове от съществени неправилни отчитания, одиторът планира и изпълнява процедури по същество за всеки съществен клас сделки, салда по сметки и оповестявания. (Вж. параграфи А42–А47)

19. Одиторът обмисля дали процедурите за потвърждения от външни източници трябва да бъдат изпълнени като одиторски процедури по същество. (Вж. параграфи 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 информация във финансовия отчет с първичните счетоводни документи, включително съгласуване или равняване на информация в оповестяванията, независимо дали тази информация е получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги; и

    (б) проверка на съществени записвания в счетоводните регистри и други корекции, направени в хода на изготвяне на финансовия отчет. (Вж. параграф А52)

Процедури по същество в отговор на съществени рискове

21. Ако одиторът е определил, че оценениият риск от съществени неправилни отчитания 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. параграф 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 оставащия период (от междинната дата до края на периода); или

    (б) ако одиторът определи, че това е достатъчно, само допълнителни процедури по същество,

които предоставят разумна база за разширяване на одиторските заключения от междинната дата до края на периода. (Вж. параграфи А54–А57)

23. Ако на междинната дата бъдат установени неправилни отчитания, които одиторът не очаква когато оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, 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. параграф А58)

Адекватност на представянето на финансовия отчет

24. Одиторът изпълнява одиторски процедури, за да оцени дали цялостното представяне на финансовия отчет съответства на приложимата обща рамка за финансово отчитане. Когато прави тази оценка, одиторът следва да прецени дали финансовият отчет е представен по начин, който отразява:

- подходящата класификация и описание на финансовата информация и стоящите в основата сделки, събития и условия; и
- подходящото представяне, структура и съдържание на финансовия отчет. (Вж. параграф 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 неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, продължават да бъдат уместни. (Вж. параграфи 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. параграф А62)

27. Ако одиторът не е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, отнасящи се до уместно твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, ~~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 финансовия отчет.

Документация

28. Одиторът включва в одиторската документация:[107]

    (а) Общите отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания 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 вярност; и

    (в) Резултатите от одиторските процедури, включително заключенията, когато те не стават ясни по друг начин. (Вж. параграф 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 информацията във финансовия отчет съответства или се равнява с първичните счетоводни документи, включително съгласуване или равняване на оповестяванията, независимо дали тази информация е получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги.

Приложение и друг обяснителен материал

Общи отговори (Вж. параграф 5)

А1. Общите отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, могат да включват:

- изтъкване пред екипа по ангажимента 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~~ промени в естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на извършената работа.
- инкорпориране на допълнителни елементи на непредвидимост при избора на допълнителни одиторски процедури, които да бъдат изпълнени.
- промени в общата одиторска стратегия, съгласно изискванията на МОС 300, или планираните одиторски процедури, като може да включват промени в:
    - определянето от страна на одитора на нивото на същественост на изпълнението в съответствие с МОС 320.

[107] МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11 и А6

- плановете на одитора да тества оперативната ефективност на контролите и убедителността на одиторските доказателства, необходими, за да подкрепят планираното разчитане на оперативната ефективност на контролите, особено когато са идентифицирани недостатъци в контролната среда или дейностите по текущо наблюдение на предприятието.
- естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество. Така например, може да е целесъобразно да бъдат изпълнени процедури по същество към датата или близо до датата на финансовия отчет, когато рискът от съществени неправилни отчитания е оценен като по-висок.

- ~~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 неправилни отчитания 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 неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност

Характер, време на изпълнение и обхват на допълнителните одиторски процедури (Вж. параграф 6)

A4. Оценката на одитора на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания 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:

(a) само като изпълнява тестове на контролите одиторът може да постигне ефективен отговор на оценения риск от съществени неправилни отчитания 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 оценката на риска от съществени неправилни отчитания ~~от съответната оценка на риска~~. Това може да се дължи на факта, че одиторът не е идентифицирал риск, по отношение на който процедурите по същество сами по себе си не могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства и следователно не се изисква да тества оперативната ефективност на контролите. ~~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~~ Поради това одиторът може да не планира да тества 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.

Не е необходимо одиторът да разработва и изпълнява допълнителни одиторски процедури, когато оценката на риска от съществени неправилни отчитания е под приемливо ниското ниво. Съгласно изискванията на параграф 18, обаче, независимо от избрания подход и оценения риск от съществени неправилни отчитания, 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 контрола ~~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 неправилни отчитания 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. параграф 7(а))

Характер

A9. МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност да се извършва чрез оценяване на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола. Одиторът оценява вътрешноприсъщия риск, като оценява вероятността и величината на дадено неправилно

отчитане, вземайки под внимание начина и степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания на уместните твърдения за вярност.[108] Оценените рискове от одитора, включително причините за така оценените рискове, 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, тестовете на контролите могат да са по-подходящи в отговор на оценения риск от съществено неправилно отчитане на твърдение за вярност за пълнота, докато процедурите по същество могат да са по-подходящи в отговор на оценения риск от съществено неправилно отчитане 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~~ плановете на одитора да тества оперативната ефективност на контролите 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 случаят, например, за група сделки с относително еднородни, 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 неправилни отчитания, 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 умишлени неправилни отчитания 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.

[108] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 31 и 34

A13. В допълнение, определени одиторски процедури могат да бъдат изпълнени само в или след края на периода, например:

- съгласуване или равняване на информацията във финансовия отчет със стоящата в основата счетоводна документация, включително съгласуване или равняване на оповестяванията, независимо дали тази информация е получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги;
- проверка на корекциите, направени в хода на изготвянето на финансовия отчет; и
- процедури в отговор на риск, че в края на периода предприятието може да е встъпило в неподходящи договори за продажби или сделките може да не са завършени.

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 електронните файлове могат да бъдат презаписани впоследствие, 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.
- сроковете за изготвяне на финансовия отчет, особено по отношение на тези оповестявания, които предоставят допълнителни обяснения относно суми, отразени в отчета за финансовото състояние, отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци.

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 неправилни отчитания. Например, в отговор на оценения риск от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания, дължащи се на измама. Тези техники могат да бъдат използвани при избора на извадка от 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 документирани 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 контроли ~~контролни дейности~~ или ~~на други~~ компоненти на ~~контрола~~ системата за вътрешен контрол 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. параграф 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 неправилни отчитания в ~~дадено~~ уместно твърдение за вярност, и одиторът планира да тества тези контроли. 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 неправилни отчитания 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.[109] 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~~ контролите, които адресират риска, по отношение на който процедурите по същество сами по себе си не могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Одиторски доказателства и степен, до която одиторът планира да разчита (Вж. параграф 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 практично да се получат съществени и уместни одиторски доказателства само посредством процедури по същество.

---

[109] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 33~~30~~

Характер и обхват на тестовете на контролите

Други одиторски процедури в комбинация с проучващи запитвания (Вж. параграф 10(а))

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 контроли ~~контролни дейности~~, като например ~~контролни дейности, извършвани от компютър~~ автоматизирани контроли. 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

A28. Когато са необходими по-убедителни одиторски доказателства за ефективността на контрола, може да бъде подходящо да се увеличи обхвата на тестване на контролите. В допълнение на степента, до която ще разчита на контролите, въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при определянето на обхвата на тестовете на контролите, включват следните:

- честота на изпълнение на контрола от страна на предприятието през периода.
- продължителност от време в одитирания период, през който одиторът разчита на оперативната ефективност на контрола.
- очаквана степен (процент) на 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[110] съдържа допълнителни насоки относно обхвата/степента на тестването.

A29. Поради вътрешноприсъщата последователност на ИТ обработката, може да не се налага одиторът да увеличава обхвата/степента на тестването на автоматизирания контрол. Може

[110] МОС 530, *Одиторски извадки*

да се очаква автоматизираният контрол да функционира последователно, освен ако ~~програмата~~ ИТ приложението (включително таблиците, файловете или други постоянни данни), използвани от ~~програмата~~ ИТ приложението) 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~~ може да включват тестване на общите ИТ контроли, отнасящи се до ИТ приложението~~:~~

- ~~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.~~

~~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.~~

A29а. Аналогично, одиторът може да изпълни тестове на контролите, които да адресират рисковете от съществени неправилни отчитания, отнасящи се до интегритета на данните на предприятието или до пълнотата и точността на генерираните от системата отчети на предприятието, или да адресират рисковете от съществени неправилни отчитания, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства. Тези тестове на контролите може да включват тестове на общите ИТ контроли, които адресират въпросите в параграф 10(а). Когато случаят е такъв, може да не е необходимо одиторът да извършва допълнително тестване, за да получи одиторски доказателства относно въпросите в параграф 10(а).

A29б. Когато одиторът определи, че общ ИТ контрол съдържа недостатък, одиторът може да разгледа естеството на съответния риск или рискове, произтичащи от използването на ИТ, които са идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.)[111] , за да се осигури база за разработване от страна на одитора на допълнителни процедури за адресиране на оценения риск от съществени неправилни отчитания. Тези процедури може да адресират определянето дали:

- съответният риск или рискове, произтичащи от ИТ, са възникнали. Например, ако потребителите имат неоторизиран достъп до ИТ приложение (но не могат да получат достъп до, или да модифицират, системните регистрационни файлове, които проследяват достъпа), одиторът може да инспектира системните регистрационни

[111] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(в)(i)

файлове, за да получи одиторски доказателства, че тези потребители не са получили достъп до ИТ приложението по време на съответния период.

- съществуват резервни или дублиращи общи ИТ контроли или други контроли, които адресират съответния риск или рискове, произтичащи от използването на ИТ. Ако това е така, одиторът може да идентифицира тези контроли (в случай че вече не са идентифицирани) и да оцени тяхното разработване, да определи, че те са били внедрени и да изпълни тестове на тяхната оперативна ефективност. Така например, ако общ ИТ контрол, отнасящ се до потребителския достъп, съдържа недостатък, предприятието може да разполага с алтернативен контрол, чрез който ИТ ръководството своевременно прави преглед на отчетите за достъпа на крайните потребители. Обстоятелствата, при които контрол на приложението може да адресира риск, произтичащ от използването на ИТ, може да включва случая, когато информацията, която е възможно да е засегната от недостатъка на общия ИТ контрол, може да бъде равнена с външни източници (например, банково извлечение) или вътрешни източници, които не са засегнати от недостатъка на общия ИТ контрол (например, отделно ИТ приложение или източник на данни).

Тестване на непреки контроли (Вж. параграф 10(б))

А30. В някои случаи може да е необходимо да се получат одиторски доказателства в подкрепа на ефективното функциониране на непреките контроли (например, общите ИТ контроли). Както е обяснено в параграфи А29 до А29б, общи ИТ контроли може да са били идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) поради подкрепата, която те оказват на оперативната ефективност на автоматизираните контроли или поради подкрепата им при поддържане интегритета на информацията, използвана във финансовото отчитане на предприятието, включително генерирани от системата отчети. Изискването в параграф 10(б) отчита, че одиторът може вече да е тествал определени непреки контроли, за да адресира въпросите в параграф 10(а). ~~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.~~

~~А31. 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 тестовете на контролите

Период, през който одиторът планира да разчита (Вж. параграф 11)

А32. 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 контролите в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол ~~наблюдението на контролите от страна на предприятието.~~

Използване на одиторски доказателства, получени по време на междинен период (Вж. параграф 12(б))

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 неправилни отчитания 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 разчитането на контролите.
- контролната среда.

A34. Могат да бъдат получени допълнителни одиторски доказателства, например, чрез разширяване на тестовете на контролите за оставащия период или чрез тестване на текущото наблюдение на контролите от страна на предприятието.

Използване на одиторски доказателства, получени в предходни одити (Вж. параграф 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 и надеждни. 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. параграф 14(а))

А36. Промените могат да окажат влияние върху уместността и надеждността на одиторските доказателства, получени в предходни одити така, че те може вече да не са база за да продължи одиторът да разчита. 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. параграф 14(б))

А37. 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 до 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.

А38. По принцип, колкото по-висок е рискът от съществени неправилни отчитания, или колкото по-голяма е степента на разчитане на контролите, толкова по-вероятно е периодът от време, ако има такъв, да е по-кратък. Факторите, които обичайно скъсяват периода до повторно тестване на контрола, или които водят до неразчитане на одиторските доказателства, получени в предходни одити като цяло, включват следните:

- контролна среда с недостатъци.
- недостатък в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол ~~недостатъчно текущо наблюдение върху контролите~~.
- значим ръчен елемент в ~~съответните~~ контролите.
- промени в персонала, които оказват съществен ефект върху приложението на контрола.
- променящи се обстоятелства, които налагат необходимостта от промени в контрола.
- общи ИТ контроли с недостатъци.

А39. Когато съществуват редица контроли, за които одиторът определя, че е уместно да използва одиторски доказателства, получени в предходни одити, тестването на някои от 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. параграфи16–17)

А40. Съществените неправилни отчитания, 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. параграфи 6, 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 неправилни отчитания~~. По отношение на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, процедури по същество може вече да са били изпълнени, защото параграф 6 изисква одиторът да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, които да са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Съответно, процедури по същество се изисква да бъдат разработени и изпълнени в съответствие с параграф 18:

- когато допълнителните одиторски процедури по отношение на значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, разработени и изпълнени в съответствие с параграф 6, не са включвали процедури по същество; или
- по отношение на всеки клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, който не е значим клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, но който е бил идентифициран като съществен в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.).[112]
- това изискване отразява фактите, че: (а) оценката на риска на одитора е въпрос на преценка, поради което одиторът може да не успее да установи всички рискове от съществени неправилни отчитания; и (б) има вътрешноприсъщи ограничения на контрола ~~вътрешния контрол~~, включително неговото заобикаляне от страна на ръководството.

A42a. Не се изисква да бъдат тествани всички твърдения за вярност в рамките на съществен клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване. По скоро, при разработване на процедурите по същество, които ще бъдат изпълнени, разглеждането от одитора на твърдението или твърденията за вярност, в които ако възникне неправилно отчитане съществува разумна възможност неправилното отчитане да е съществено, може да помогне при идентифициране на подходящото естество, време на изпълнение и обхват на процедурите, които ще бъдат изпълнени.

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 тестовете на контролите.

[112] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 36

- 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 520[113] установява изисквания и предоставя насоки относно приложението на аналитични процедури по време на одит.

A45. ~~Характерът на риска и твърдението за вярност~~ Оценката на риска и естеството на твърдението за вярност е от значение при планирането на тестове на детайлите. Например, тестове на детайлите, свързани с твърдението за вярност за съществуване или възникване , могат да включват избор от обекти, които се съдържат в съответната сума във 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.

A10. Тъй като оценката на риска от съществени неправилни отчитания взема под внимание ~~вътрешния контрол~~ контролите, които одиторът планира да тества, 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 начини за извадки и тестване. Вж. МОС 500.[114]

Обмисляне дали да бъдат изпълнени процедури за потвърждения от външни източници (Вж. параграф 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 твърдението за вярност за отграничаване 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 неправилни отчитания, включват:

---

113 МОС 520, *Аналитични процедури*

114 МОС 500, *Одиторски доказателства*, 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 борсови 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, до която може да се разчита 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. параграф 20)

A52. Характерът, а също и обхватът, на процедурите по същество на одитора, свързани с процеса на приключване на финансовия отчет зависи от характера и комплексността на финансово-отчетния процес на предприятието и свързаните с това рискове от съществени неправилни отчитания.

Процедури по същество в отговор на съществени рискове (Вж. параграф 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 неправилни отчитания, 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. параграфи 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. параграф 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 оставащия период между междинната дата и края на периода.

A56. Изпълнението на процедури по същество на междинна дата, без да се изпълнят допълнителни процедури на по-късна дата, увеличава риска, че неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания.
- 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 неправилни отчитания, 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 отграничавания 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..

Неправилни отчитания, установени на междинна дата (Вж. параграф 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 неправилни отчитания, 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 на финансовия отчет (Вж. параграф 24)

A59. Оценяването на подходящото представяне, организация и съдържание на финансовия отчет включва, например, вземане под внимание на терминологията, използвана в съответствие с изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, осигуреното ниво на детайлност, агрегирането и дезагрегирането на суми и базите за определяне на посочените суми.

Оценка на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства (Вж. параграфи 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 неправилните отчитания, 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 неправилни отчитания, 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 от съществени неправилни отчитания ~~за всички или за някои групи~~ и ефекта върху значимите класове сделки, салда по сметки или оповестявания, и ~~свързаните с тях~~ техните уместни твърдения за вярност. МОС 315 (преработен 2019 г.) съдържа допълнителни насоки относно коригирането на оценката на риска на одитора.[115]

[115] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 53~~31~~

A61. Одиторът не може да предположи, че случай на измама или грешка е изолиран случай. Следователно, разглеждането на начина, по който разкриването на неправилно отчитане, влияе върху оценените рискове от съществени неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания в твърдението за вярност и вероятността те да имат съществен ефект, взети поотделно или в съвкупност с други потенциални неправилни отчитания, 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 неправилни отчитания.
- 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, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол. ~~включително вътрешния контрол на предприятието~~.

Документация (Вж. параграф 28)

A63. Форматът и обхватът на одиторската документация е въпрос на професионална преценка и се влияе от характера, размера и комплексността на предприятието и неговата система за вътрешен контрол ~~неговия вътрешен контрол~~, наличието на информация от предприятието и одиторската методология и технология, използвани в одита.

МОС 500, *Одиторски доказателства*

Приложение и други пояснителни материали

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 оценил дали тази информация продължава да е уместна и надеждна в качеството на одиторски доказателства за текущия период ~~определил дали от предишния одит са възникнали промени, които биха могли да се отразят на тяхната уместност за текущия одит~~) 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.

…

Одиторски процедури за получаване на одиторски доказателства

…

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~~ контролите. 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 запаси.

…

МОС 501, *Одиторски доказателства –конкретни съображения по подбрани обекти*

Приложение и други пояснителни материали

Материални запаси

Присъствие на инвентаризацията на материалните запаси (Вж. параграф 4(а))

…

Оценка на инструкциите и процедурите на ръководството (Вж. параграф 4(а)(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:

- Приложението на подходящи ~~контролни дейности~~ контроли, например, събиране на използваните регистри от инвентаризациите на материални запаси, счетоводното

отчитане на неизползваните регистри от инвентаризации на материалните запаси и процедури за преброяване и повторно преброяване.

…

МОС 530, *Одиторски извадки*

Приложение и друг пояснителен материал

…

Определяне на извадки, размер и избор на обекти за тестване

Определяне на извадки (Вж. параграф 6)

…

A7. При разглеждането на характеристиките на дадена популация за тестовете на контролите, одиторът прави оценка на очаквания процент отклонение на базата на одиторското разбиране за контролите ~~съответните контроли~~ или въз основа на проверката на малък брой обекти от популацията. Тази оценка се прави, за да се определи одиторската извадка и да се определи нейният размер ….

…

Приложение 2 (Вж. параграф A11)

Примери на фактори, оказващи влияние върху размера на извадката за тестовете 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 тестовете на контролите, или не променя по друг начин подхода към процедурите по същество в отговор на оценените рискове.

Фактор 1 Нарастване на степента, до която оценката на риска от одитора взема под внимание ~~съответните контроли~~ плановете за тестване на оперативната ефективност на контролите.

…

МОС 550, Свързани лица

Приложение и друг пояснителен материал

…

Процедури за оценка на риска и свързани с това дейности

…

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:

- …
- 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~~ контролите.

…

Идентичност на свързаните лица на предприятието (Вж. параграф 13(а))

…

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 (преработен 2019 г.) с цел получаването на информация относно организационната структура на предприятието, структурата му на собственост, общо управление и неговия бизнес модел.~~:~~

~~• 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 по-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.

…

Въпроси, специфични за по-малки предприятия

A20. ~~Контролните дейности~~ Контролите 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.

…

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 може да бъдат определени като представляващи съществени рискове ~~могат да изискват специално внимание от страна на одитора~~, в частност, сделки, в които ръководството или лицата, натоварени с общо управление, участват финансово.

…

Отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания, асоциирани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица (Вж. параграф 20)

…

A34. 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 неправилни отчитания, 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 инициира, 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 неправилни отчитания, 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 контролите

~~съответните контроли~~,[116] одиторът е задължен да тества контролите на предприятието върху пълнотата и точността на документацията за взаимоотношенията и сделките със свързани лица.

…

МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания при одита на финансови отчети. По-конкретно, стандартът съдържа изисквания и насоки, които се отнасят до, или излагат по-подробно, начина, по който МОС 315 (преработен 2019 г.),[117] МОС 330,[118] МОС 450,[119] МОС 500[120] и други уместни МОС трябва да бъдат прилагани във връзка с приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания. Стандартът съдържа също така изисквания и насоки относно оценяването на неправилните отчитания на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, както и индикатори за възможна предубеденост на ръководството.

Естество на приблизителните счетоводни оценки

2. Приблизителните счетоводни оценки варират в широки граници по своето естество, като се изисква те да бъдат изготвяни от ръководството, когато паричните суми не могат да бъдат пряко наблюдавани. Оценяването на тези парични суми е обект на несигурност на приблизителното оценяване, която отразява вътрешноприсъщите ограничения в познанията или данните. Тези ограничения пораждат вътрешноприсъща субективност и вариране на резултатите от оценяването. Процесът по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки включва избор и прилагане на метод с помощта на предположения и данни, което изисква преценка от страна на ръководството и може да породи сложност в оценяването. Ефектът от сложността, субективността или други фактори за вътрешноприсъщ риск върху оценяването на тези парични суми оказва влияние върху тяхната податливост на неправилно отчитане. (Вж. параграфи А1–А6, Приложение 1)

3. Макар настоящият МОС да е приложим по отношение на всички приблизителни счетоводни оценки, степента, в която дадена приблизителна счетоводна оценка е обект на несигурност на

---

116 МОС 330, параграф 8(б)

117 МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания ~~чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда~~*

118 МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

119 МОС 450, *Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита*

120 МОС 500, *Одиторски доказателства*

приблизителното оценяване, ще варира в значителни граници. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на оценката на риска и допълнителните одиторски процедури, изисквани от настоящия МОС, ще варират във връзка с несигурността на приблизителното оценяване и оценката на свързаните с това рискове от съществено неправилно отчитане. По отношение на определени приблизителни счетоводни оценки, несигурността на приблизителното оценяване може да е много ниска, на базата на тяхното естество, като сложността и субективността при тяхното изготвяне също може да са много ниски. По отношение на такива приблизителни счетоводни оценки не се очаква процедурите за оценяване на риска и допълнителните одиторски процедури, изисквани от настоящия МОС, да бъдат обширни. Когато несигурността на приблизителното оценяване, сложността или субективността са много високи, ще се очаква тези процедури да бъдат много по-обширни. Настоящият МОС съдържа насоки относно това как изискванията на този МОС могат да бъдат съразмерно пригодени към съответната степен на несигурност. (Вж. параграф А7)

Ключови концепции в настоящия МОС

4. ~~Настоящият~~ МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква отделно оценяване на вътрешноприсъщия риск за идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.[121] ~~целите на оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност по отношение на приблизителните счетоводни оценки.~~ В контекста на МОС 540 (преработен) и в ~~В~~ зависимост от естеството на конкретната приблизителна счетоводна оценка, податливостта на дадено твърдение за вярност на неправилно отчитане, което би могло да е съществено, може да е подложена на, или засегната от, несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск и взаимодействието между тях. Както е обяснено в МОС 200,[122] вътрешноприсъщият риск за някои твърдения за вярност и свързаните с тях класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания е по-висок отколкото за други. Съответно, оценката на вътрешноприсъщия риск зависи от степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск влияят върху вероятността или величината на неправилното отчитане и варира по скала, която ~~в настоящия МОС~~ е наречена спектър на вътрешноприсъщия риск. (Вж. параграфи А8–А9, А65–А66, Приложение 1)

5. Настоящият МОС препраща към приложимите изисквания в МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 330 и предоставя свързани с тези изисквания насоки, за да подчертае важното значение на решенията на одитора относно контролите, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, включително решенията относно това дали:

   - съществуват ~~имащи отношение към одита~~ контроли, които се изисква от МОС 315 (преработен 2019 г.) да бъдат идентифицирани и за които от одитора се изисква да оцени тяхното разработване и да определи дали те са били внедрени.
   - да тества оперативната ефективност на контролите ~~съответните контроли~~.

---

[121] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 31

[122] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф А40

6. ~~Настоящият~~ МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква също така и отделно оценяване на риска на контрола при оценяване рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност ~~по отношение на приблизителните счетоводни оценки~~. При оценяване риска на контрола одиторът взема под внимание дали допълнителните му одиторски процедури предвиждат планирано разчитане на оперативната ефективност на контролите. Ако одиторът не ~~изпълнява~~ планира да тества ~~тестове на контролите~~ оперативната ефективност на контролите или не възнамерява да разчита на оперативната ефективност на контролите, оценката на одитора ~~на риска от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност~~ за риска на контрола ~~не може да бъде намалена поради ефективното функциониране на контролите по отношение на конкретното твърдение за вярност~~ е такава, че оценката на риска от съществено неправилно отчитане съвпада с оценката на вътрешноприсъщия риск[~~123~~] (Вж. параграф А10)

7. Настоящият МОС подчертава, че допълнителните одиторски процедури на одитора (включително, когато това е целесъобразно, тестовете на контролите) трябва да са в отговор на причините за оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, вземайки под внимание ефекта от един или повече фактори за вътрешноприсъщ риск и оценката на одитора за риска на контрола.

8. Упражняването на професионален скептицизъм във връзка с приблизителните счетоводни оценки се влияе от разгледаните от одитора фактори за вътрешноприсъщ риск, като значението на професионалния скептицизъм се повишава, когато приблизителните счетоводни оценки са подложени на по-голяма степен на несигурност на приблизителното оценяване или са засегнати в по-голяма степен от сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск. Аналогично, упражняването на професионален скептицизъм е важно, когато е налице по-голяма податливост на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството или ~~измама~~ други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск. (Вж. параграф А11)

…

…

Цел

…

Дефиниции

…

[~~123~~] ~~МОС 530, *Одиторски извадки*, Приложение 3~~

Изисквания

Процедури за оценяване на риска и свързани с това дейности

13. При получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол ~~включително за неговия вътрешен контрол~~, съгласно изискваното от МОС 315 (преработен 2019 г.),[124] одиторът следва да получи разбиране за следните въпроси, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки на предприятието. Процедурите на одитора за получаване на това разбиране следва да бъдат изпълнени в степента, необходима за получаване на одиторски доказателства, които да осигурят ~~осигуряване на~~ подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. (Вж. параграфи А19–А22)

Получаване на разбиране за ~~П~~предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане

(а) Сделките на предприятието и другите събития или ~~и~~ условия, които биха могли да породят необходимост от приблизителни счетоводни оценки или промени в тях, които да бъдат признати или оповестени във финансовия отчет. (Вж. параграф А23)

(б) Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки (включително критерии за признаване, бази за оценяване и свързаните с тях изисквания за представяне и оповестяване); и как те са приложими в контекста на естеството и обстоятелствата, свързани с предприятието и средата, в която то функционира, включително как факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания на твърденията за вярност ~~сделките и останалите събития или условия са подложени на, или засегнати от, факторите за вътрешноприсъщ риск~~. (Вж. параграфи А24–А25)

(в) Регулаторните фактори, имащи отношение към приблизителните счетоводни оценки на предприятието, включително, когато това е приложимо, регулаторните рамки, свързани с пруденциалния надзор. (Вж. параграф А26)

(г) Естеството на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които одиторът очаква да бъдат включени във финансовия отчет на предприятието, на базата на разбирането на одитора за въпросите в параграф 13(а)–(в) по-горе. (Вж. параграф А27)

Получаване на разбиране за системата на предприятието за вътрешен контрол ~~вътрешния контрола на предприятието~~

(д) Естеството и обхватът на надзора и общото управление, които предприятието е въвело в действие по отношение процеса на финансово отчитане на ръководството, имащ отношение към приблизителните счетоводни оценки. (Вж. параграфи А28–А30).

---

[124] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи ~~3, 5–6, 9, 11–12, 15-17, и 20-21~~19–27

(е) Как предприятието идентифицира необходимостта и как прилага специализираните умения и познания, свързани с приблизителните счетоводни оценки, включително по отношение използването на експерт на ръководството. (Вж. параграф А31)

(ж) Как процесът на предприятието по оценяване на риска идентифицира и оценява рисковете, свързани с приблизителните счетоводни оценки. (Вж. параграфи А32–А33)

(з) Информационната система на предприятието, доколкото тя е свързана с приблизителните счетоводни оценки, включително:

(i) как информацията, отнасяща се до приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания по отношение на значимите класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания протича през информационната система на предприятието. ~~класовете сделки, събития или условия, които са съществени за финансовия отчет и които пораждат необходимост от приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания или промени в тези оценки или оповестявания~~; и (Вж. параграфи А34–А35)

(ii) по отношение на такива приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, как ръководството:

а. идентифицира подходящите методи, предположения или източници на данни, както и необходимостта от промени в тях, които да са целесъобразни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, включително как ръководството: (Вж. параграфи А36–А37)

i. избира или разработва и прилага използваните методи, включително използването на модели; (Вж. параграфи А38–А39)

ii. избира предположенията, които ще бъдат използвани, включително разглеждането на алтернативи, и идентифицира съществените предположения; (Вж. параграфи А40–А43); и

iii. избира данните, които ще бъдат използвани; (Вж. параграф А44)

б. разбира степента на несигурност на приблизителното оценяване, включително като взема под внимание диапазона на възможните резултати от оценяването; и (Вж. параграф А45)

в. адресира несигурността на приблизителното оценяване, включително при избора на точкова приблизителна оценка и свързаните с това оповестявания, които да бъдат включени във финансовия отчет. (Вж. параграфиА46–А49)

(и) Идентифицираните контроли в компонента контролни дейности[125] ~~Контролните дейности, имащи отношение към одита~~ над процеса на ръководството по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, съгласно описаното в параграф 13(з)(ii). (Вж. параграфи А50–А54)

[125] МОС 315 (преработен 2019 г. г.), параграфи 26(а)(i)–(iv)

(й) Как ръководството извършва преглед на резултата или резултатите от предходни приблизителни счетоводни оценки и как отговаря на резултатите от този преглед.

14. Одиторът следва да извърши преглед на резултата от предходни приблизителни счетоводни оценки или когато това е приложимо, тяхното последващо повторно приблизително оценяване, за да подпомогне идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане в текущия период. При определяне естеството и обхвата на този преглед одиторът следва да вземе под внимание характеристиките на приблизителните счетоводни оценки. Прегледът няма за цел да постави под съмнение преценките относно приблизителните счетоводни оценки от предходния период, които са били подходящи на базата на информацията, налична към момента, когато са били изготвени. (Вж. параграфи А55–А60)

…

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане

16. При идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до приблизителна счетоводна оценка и свързаните с нея оповестявания на ниво твърдение за вярност, включително отделното оценяване на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола на ниво твърдение за вярност, съгласно изискваното от МОС 315 (преработен 2019 г.),[126] одиторът следва ~~да оцени поотделно вътрешноприсъщия риск и риска на контрола. При идентифициране на рисковете от съществено неправилно отчитане и оценяване на вътрешноприсъщия риск одиторът следва да вземе предвид следното~~ да вземе предвид следното при идентифициране на рисковете от съществено неправилно отчитане и оценяване на вътрешноприсъщия риск: (Вж. параграфи А64–А71)

(а) степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на несигурност на приблизителното оценяване; и (Вж. параграфи А72–А75)

(б) степента, в която посоченото по-долу е засегнато от сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск: (Вж. параграфи А76–А79)

(i) изборът и прилагането на метод, предположения и данни при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка; или

(ii) изборът на точкова приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания за включване във финансовия отчет.

17. Одиторът следва да определи дали някои от рисковете от съществено неправилно отчитане, идентифицирани и оценени в съответствие с параграф 16, представляват според преценката на одитора съществен риск.[127] Ако одиторът е определил, че е налице съществен риск, одиторът следва да идентифицира контролите, които адресират този риск ~~получи разбиране за контролите на предприятието, включително контролните дейности, имащи отношение към~~

[126] МОС 315 (преработен 2019 г. г.), параграф ~~25 и 26~~31 и 34

[127] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 32~~27~~

~~този риск.~~[128] да оцени дали тези контроли са били разработени ефективно и да определи дали са били внедрени.[129] (Вж. параграф А80)

…

19. Съгласно изискването от МОС 330,[130] одиторът следва да разработи и изпълни тестове, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на контролите ~~съответните контроли~~, ако:

(a) оценката на одитора на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност включва очакване, че контролите функционират ефективно; или

(b) процедурите по същество, взети самостоятелно, не могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност.

По отношение на приблизителните счетоводни оценки тестовете на одитора на такива контроли следва да са в отговор на причините за оценката, дадена на рисковете от съществено неправилно отчитане. При разработването и изпълнението на тестовете на контролите одиторът следва да получи толкова по-убедителни одиторски доказателства, в колкото по-голяма степен одиторът разчита на ефективността на даден контрол.[131] (Вж. параграфи А85–А89)

…

Други съображения, отнасящи се до одиторските доказателства

30. При получаването на одиторски доказателства относно рисковете от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до приблизителните счетоводни оценки, независимо от източника на информация, който ще бъде използван като одиторски доказателства, одиторът следва да спази приложимите изисквания на МОС 500.

Когато се използва работата на експерт на ръководството, изискванията в параграфи 21–29 от настоящия МОС биха могли да подпомогнат одитора при оценяване уместността на работата на експерта като одиторски доказателства по отношение на съответното твърдение за вярност в съответствие с параграф 8(в) от МОС 500. При оценяване работата на експерта на ръководството, естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури се влияят от оценката на одитора относно компетентността, способностите и обективността на експерта, разбирането на одитора за естеството на работата, извършена от експерта и от това доколко одиторът е запознат със сферата на експертни знания и умения на експерта. (Вж. параграфи А126–А132)

…

[128] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(а)(i)~~29~~

[129] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(а)

[130] МОС 330, параграф 8

[131] МОС 330, параграф 9

Документация

39. Одиторът следва да включи в одиторската документация:[132] (Вж. параграфи А149–А152)

(а) ключови елементи от разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, включително вътрешния контрол на предприятието, имащ отношение към неговите приблизителни счетоводни оценки;

(б) обвързването на допълнителните одиторски процедури на одитора с оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност,[133] вземайки под внимание причините (независимо дали отнасящи се до вътрешноприсъщия риск или риска на контрола) за оценката, дадена на тези рискове;

(в) отговора или отговорите на одитора, когато ръководството не е предприело подходящи стъпки, за да разбере и адресира несигурността на приблизителното оценяване;

(г) индикаторите, ако има такива, за възможна предубеденост на ръководството, отнасяща се до приблизителни счетоводни оценки, и оценяването от страна на одитора на последствията за одита, съгласно изискваното от параграф 32; и

(д) съществените преценки, свързани с решението на одитора относно това дали приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане или съдържат неправилно отчитане.

Материали за приложение и други пояснителни материали

Естество на приблизителните счетоводни оценки (Вж. параграф 2)

Примери за приблизителни счетоводни оценки

…

Методи

А2. Методът представлява техника за оценяване, използвана от ръководството за изготвяне на приблизителна счетоводна оценка в съответствие с изискваната база за оценяване. Така например, един признат метод, използван за изготвяне на приблизителни счетоводни оценки, отнасящи се до сделки с плащане на базата на акции, е определянето на теоретична цена за закупуване (кол цена) на опция с помощта на формулата на Блек-Шоулс за оценяване на опции. Методът се прилага, използвайки изчислителен инструмент или процес, понякога наричан модел, и включва използването на предположения и данни и вземането под внимание на набор от взаимоотношения между тях.

---

132 МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11, А6, А7 и А10

133 МОС 330, параграф 28(б)

Предположения и данни

A3. Предположенията включват преценки, базирани на наличната информация относно въпроси, като например, избора на лихвен процент, дисконтов процент или преценки относно бъдещи условия или събития. Предположението може да бъде избрано от ръководството сред определен кръг от подходящи алтернативи. Предположенията, които може да са изготвени или идентифицирани от експерт на ръководството стават предположения на ръководството, когато се използват от ръководството при изготвянето на приблизителна счетоводна оценка.

A4. За целите на настоящия МОС, данните представляват информация, която може да бъде получена посредством пряко наблюдение или от страна, външна за предприятието. Информация, получена чрез прилагане на аналитични или интерпретативни техники спрямо данни, се нарича извлечени данни, когато тези техники имат добре установена теоретична база и следователно по-малка необходимост от преценка от страна на ръководството. В противен случай, такава информация представлява предположение.

A5. Примерите за данни включват:

- Цени, договорени в пазарни сделки;
- Продължителност на работата или количество продукция от производствена машина;
- Исторически цени или други условия, включени в договори, като например, договорен лихвен процент, график за плащания или условия, включени в договор за кредит;
- Прогнозна информация, като например, икономически прогнози или прогнози за печалбата, получени от външен информационен източник, или
- Бъдещ лихвен процент, определен с помощта на техники за интерполация от форуърдни лихвени проценти (извлечени данни).

A6. Възможно е данните да произхождат от широк кръг източници. Така например, данните могат да бъдат:

- генерирани в рамките на организацията или външно генерирани;
- получени от система, която е или в рамките или извън главната книга или аналитичните счетоводни сметки;
- достъпни за наблюдение в договори; или
- достъпни за наблюдение в законодателни или регулаторни нормативни документи.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (Вж. параграф 3)

A7. Примерите за параграфи, които съдържат насоки относно начина, по който изискванията в настоящия МОС могат да бъдат съразмерно пригодени към съответния мащаб включват параграфи A20–A22, A63, A67, и A84.

Ключови концепции в настоящия МОС

Фактори за вътрешноприсъщ риск (Вж. параграф 4)

A8. Факторите за вътрешноприсъщ риск представляват характеристики на събития или условия, които оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на дадено твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване ~~условията и събитията, които биха могли да окажат влияние върху податливостта на дадено твърдение за вярност на неправилно отчитане~~, преди вземане под внимание на контролите.[134] Приложение 1 допълнително пояснява естеството на тези фактори за вътрешноприсъщ риск, както и тяхното взаимодействие, в контекста на изготвяне на приблизителни счетоводни оценки и тяхното представяне във финансовия отчет.

A9. ~~В допълнение към факторите за вътрешноприсъщ риск на несигурността на приблизителното оценяване, сложността и субективността, други фактори за вътрешноприсъщ риск, които одиторът може да вземе под внимание при идентифициране и~~ При оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност[135], в допълнение към несигурността на приблизителното оценяване, сложността и субективността, одиторът взема под внимание и степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск, включени МОС 315 (преработен 2019 г.)~~,~~ (различни от несигурността на приблизителното оценяване, сложността и субективността)~~,~~ оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания относно приблизителната счетоводна оценка. Такива допълнителни фактори за вътрешноприсъщ риск включват ~~може да включват степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на, или засегната от~~:

- промяна в естеството или обстоятелствата на съответните позиции във финансовия отчет или изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, които може да породят необходимост от промени в методите, предположенията или данните, използвани за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка.
- податливост на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството, или други фактори за риск от измама доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск, при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка.
- несигурност, различна от несигурността при приблизителното оценяване.

Риск на контрола (Вж. параграф 6)

A10. ~~Важно съображение за одитора при оценяване риска на контрола на ниво твърдение за вярност е ефективността на разработването на контролите, на които одиторът възнамерява да разчита и степента, в която контролите адресират оценените вътрешноприсъщи рискове на ниво твърдение за вярност. Оценката на одитора, че контролите са разработени ефективно и са внедрени подкрепя очакването за оперативна ефективност на контролите при определяне дали те да бъдат тествани.~~ При оценяване на риска на контрола на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.), одиторът взема под внимание дали планира

[134] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 12(е)

[135] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 31

да тества оперативната ефективност на контролите. Когато одиторът обмисля дали да тества оперативната ефективност на контролите, оценката на одитора, че контролите са разработени ефективно и са внедрени подкрепя очакването на одитора за оперативна ефективност на контролите при установяване на плана за тяхното тестване.

Професионален скептицизъм (Вж. параграф 8)

….

Концепция за „разумност“ (Вж. параграфи 9, 35)

…

Процедури за оценяване на риска и свързани с тях дейности

Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол (Вж. параграф 13)

A19. Параграфи 19~~11–27~~24 от МОС 315 (преработен 2019 г.) изискват одиторът да получи разбиране за определени въпроси относно предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол ~~включително неговия вътрешен контрол~~. Изискванията в параграф 13 от настоящия МОС се отнасят по-конкретно до приблизителните счетоводни оценки и надграждат над по-общите изисквания в МОС 315 (преработен 2019 г.).

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите

A20. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на одиторските процедури за получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, ~~включително неговия вътрешен контрол~~ за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата му за вътрешен контрол, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки на предприятието, може да зависят, в по-голяма или по-малка степен, от степента, в която отделният въпрос или въпроси са приложими при конкретните обстоятелства. Така например, възможно е предприятието да има малко на брой сделки или други събития ~~и~~ или условия, пораждащи необходимост от приблизителни счетоводни оценки, приложимата рамка за финансово отчитане може да е проста за прилагане, като е възможно и да липсват имащи отношение към въпроса регулаторни фактори. Освен това, възможно е приблизителните счетоводни оценки да не изискват съществени преценки, а процесът по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки да е по-малко сложен. При такива обстоятелства, възможно е приблизителните счетоводни оценки да са подложени на, или засегнати от, несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск в по-малка степен и е възможно да има по-малко идентифицирани контроли в компонента контролни дейности ~~имащи отношение към одита~~. Ако това е така, вероятно процедурите на одитора за идентифициране и оценяване на риска ще са по-малко всеобхватни и може да бъдат получавани основно посредством проучващи запитвания до ръководството с подходящи отговорности за финансовите отчети, като например ~~и~~ обикновено проследяване на процеса на ръководството по изготвяне на приблизителната счетоводна оценка (включително при

оценяване дали идентифицираните контроли в този процес са разработени ефективно и при определяне дали контролите са внедрени).

A21. И обратно, приблизителните счетоводни оценки може да изискват съществени преценки от страна на ръководството, а процесът по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки може да е сложен и да включва използването на сложни модели. В допълнение, предприятието може да има по-сложна информационна система, както и по-всеобхватни контроли върху приблизителните счетоводни оценки. При такива обстоятелства, приблизителните счетоводни оценки може да са подложени на, или засегнати от, несигурност на приблизителното оценяване, субективност, сложност или други фактори за вътрешноприсъщ риск в по-голяма степен. Ако това е така, естеството или времето за изпълнение на процедурите на одитора за оценяване на риска вероятно ще бъдат различни или ще бъдат по-всеобхватни, отколкото при обстоятелствата, описани в параграф A20.

A22. Следните съображения може да са уместни по отношение на предприятия, имащи само прости стопански дейности, които е възможно да включват множество по-малки предприятия:

- Процесите, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки може да не са сложни, тъй като бизнес дейностите са прости или изискваните приблизителни оценки може да имат по-малка степен на несигурност на приблизителното оценяване.
- Приблизителните счетоводни оценки може да са генерирани извън главната книга или аналитичните счетоводни сметки, контролите над тяхното разработване може да са ограничени, а собственикът-управител може да има значително влияние върху тяхното определяне. Ролята на собственика-управител при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки може да трябва да бъде взета под внимание от одитора, както когато идентифицира рисковете от съществено неправилно отчитане, така и когато преценява риска от предубеденост на ръководството.

Предприятието и средата, в която то функционира

Сделките, други събития ~~и~~ или условия на предприятието (Вж. параграф 13(а))

A23. Промените в обстоятелствата, които биха могли да породят необходимост от приблизителни счетоводни оценки или от промени в тях, може да включват, например, това дали:

- предприятието се е ангажирало с нови видове сделки;
- условията на сделките са се променили; или
- са възникнали нови събития или условия.

Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане (Вж. параграф 13(б))

A24. Получаването на разбиране за изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане предоставя на одитора база за обсъждане с ръководството и когато това е приложимо, с лицата, натоварени с общо управление, относно това как ръководството е приложило ~~тези изисквания~~ изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, имащи отношение към приблизителните счетоводни оценки, и относно решението на одитора дали те са били

приложени по подходящ начин. Това разбиране може да подпомогне също така одитора при комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, когато одиторът счита че съществена счетоводна практика, която е приемлива съгласно приложимата рамка за финансово отчитане, не е най-подходящата при конкретните обстоятелства, свързани с предприятието.[136]

A25. При получаване на това разбиране одиторът може да се опита да разбере дали:

- приложимата рамка за финансово отчитане:
  - предписва определени критерии за признаване или методи за оценяване на приблизителните счетоводни оценки;
  - посочва определени критерии, които позволяват или изискват оценяване по справедлива стойност, например, правейки препратка към намеренията на ръководството да предприеме определен курс на действие по отношение на даден актив или пасив; или
  - посочва задължителни или препоръчителни оповестявания, включително оповестявания относно преценки, предположения или други източници на несигурност на приблизителното оценяване, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки; и
- промени в приложимата рамка за финансово отчитане изискват промени в счетоводните политики на предприятието, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки.

Регулаторни фактори (Вж. параграф 13(в))

…

Естеството на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които одиторът очаква да бъдат включени във финансовия отчет (Вж. параграф 13(г))

…

Системата на предприятието за вътрешен контрол ~~*Вътрешният контрол на предприятието, имащ отношение към одита*~~

Естеството и обхватът на надзора и общото управление (Вж. параграф 13(д))

A28. При прилагането на МОС 315 (преработен 2019 г.),[137] разбирането на одитора за естеството и обхвата на надзора и общото управление, които предприятието е въвело в действие по отношение на процеса на ръководството по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, може да е важно за изискваното от одитора оценяване на ~~доколкото то се отнася до~~ това дали:

- ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, е създало и поддържа култура на честност и етично поведение; ~~и~~

[136] МОС 260 (преработен), параграф 16(а)

[137] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 21(а)~~14~~

- контролната среда осигурява подходящ фундамент за останалите компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол, имайки предвид естеството и размера на предприятието; и ~~силните страни на елементите на контролната среда, взети заедно, осигуряват подходящ фундамент за останалите компоненти на вътрешния контрол~~
- ~~дали тези други компоненти са отслабени от недостатъци в контролната среда~~ недостатъците на контрола, идентифицирани в контролната среда, отслабват другите компоненти на системата за вътрешен контрол.

…

A30. Получаването на разбиране за надзора, осъществяван от лицата, натоварени с общо управление, може да е важно, когато има приблизителни счетоводни оценки, които:

- изискват съществена преценка от страна на ръководството, за да се адресира субективността;
- се отличават с висока несигурност на приблизителното оценяване;
- са сложни за изготвяне, например, поради разширеното използване на информационни технологии, големите обеми данни или използването на множество източници на данни или предположения със сложни взаимовръзки;
- са били обект или е трябвало да бъдат обект на промени в метода, предположенията или данните в сравнение с предходни периоди; или
- включват съществени предположения.

Използване от страна на ръководството на специализирани умения или познания, включително използването на експерти на ръководството (Вж. параграф 13(е))

…

Процесът на предприятието по оценяване на риска (Вж. параграф 13(ж))

A32. Разбирането как процесът на предприятието по оценяване на риска идентифицира и разглежда рисковете, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, може да подпомогне одитора, когато взема под внимание промени в:

- изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки;
- достъпността или естеството на източниците на данни, които имат отношение към изготвянето на приблизителните счетоводни оценки или които могат да окажат влияние върху надеждността на използваните данни;
- информационната система или ИТ средата на предприятието; и
- ключовия персонал.

A33. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаване на разбиране за начина, по който ръководството идентифицира и адресира податливостта на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството или измама, при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, включват това дали и ако да, как, ръководството:

- обръща специално внимание на избора и прилагането на методите, предположенията и данните, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.
- наблюдава текущо ключовите показатели за резултатите от дейността, които биха могли да дадат индикация за неочаквани или непоследователни резултати от дейността, в сравнение с историческите или предвидените в бюджета резултати или с други известни фактори.
- идентифицира финансови или други стимули, които биха могли да представляват мотивация за предубеденост.
- наблюдава текущо необходимостта от промени в методите, съществените предположения или данните, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.
- установява подходящ надзор или преглед на моделите, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.
- изисква документиране на логическата обосновка или независим преглед на съществените преценки, направени при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.

Информационната система на предприятието, имаща отношение към приблизителните счетоводни оценки (Вж. параграф 13(з)(i))

A34. Значимите класове ~~Класовете~~ сделки, събитията и условията, попадащи в обхвата на параграф 13(з), са същите, както значимите класове ~~класовете~~ сделки, събитията и условията, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които са обект на параграфи 25(а)~~18~~(а)~~ и (г)~~ от МОС 315 (преработен 2019 г.). При получаване на разбиране за информационната система на предприятието, доколкото тя се отнася до приблизителните счетоводни оценки, одиторът може да вземе под внимание:

- дали приблизителните счетоводни оценки произтичат от документирането на рутинни или повтарящи се сделки и операции или произтичат от еднократни или необичайни сделки и операции.
- как информационната система адресира пълнотата на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, в частност във връзка с приблизителните счетоводни оценки, отнасящи се до пасивите.

A35. По време на одита одиторът може да идентифицира класове сделки, събития или условия, пораждащи необходимост от приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които ръководството не е идентифицирало. МОС 315 (преработен 2019 г.) разглежда обстоятелствата, при които одиторът идентифицира рискове от съществено

неправилно отчитане, които ръководството не е идентифицирало, включително ~~определянето дали е налице съществен недостатък във вътрешния контрол във връзка с процеса на предприятието за оценяване на риска~~ преценката на последствията за оценката на одитора относно процеса на предприятието за оценяване на риска.[138]

Идентифициране от страна на ръководството на подходящите методи, предположения и източници на данни (Вж. параграф 13(з)(ii)(а)

…

Методи (Вж. параграф 13(з)(ii)(а)(i))

…

Модели

A39. Ръководството може да разработи и внедри специфични контроли във връзка с моделите, използвани за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, независимо дали става въпрос за собствен модел на ръководството, или за външен модел. Когато самият модел се характеризира с повишено ниво на сложност или субективност, като например модел на очакваните кредитни загуби или модел на справедлива стойност, използващ входящи данни на ниво 3, е вероятно да има контроли, които адресират тази сложност или субективност. Когато е налице сложност във връзка с моделите, по-вероятно е също така контролите по отношение интегритета на данните да са идентифицирани контроли в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) ~~да имат отношение към одита~~. Факторите, които може да е целесъобразно одиторът да вземе под внимание при получаване на разбиране за моделите и свързаните с тях идентифицирани контроли ~~контролните дейности, имащи отношение към одита~~ включват следното:

- как ръководството определя уместността и точността на модела;
- валидирането или обратното тестване на модела (тестване на модела въз основа на данни от предходен период), включително дали моделът е валидиран преди използването му и валидиран повторно на регулярни интервали, за да се определи дали остава подходящ за предвидената употреба. Валидирането на модела от страна на предприятието може да включва оценяване на:
  - теоретичната надеждност на модела;
  - математическия интегритет на модела; и
  - точността и пълнотата на данните и уместността на данните и предположенията, използвани в модела.
- как моделът своевременно се изменя или коригира по подходящ начин, за да отрази промени в пазарните или други условия и дали по отношение на модела са налице подходящи политики за контрол на промяната;

[129] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 22(б)~~43~~

- дали в резултата от модела се извършват корекции, наричани също така в някои отрасли допълнителни корекции, и дали тези корекции са подходящи при конкретните обстоятелства в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане. Когато корекциите не са подходящи, такива корекции може да представляват индикатори за възможна предубеденост на ръководството; и
- дали моделът е адекватно документиран, включително предвидените му приложения, ограничения, ключови параметри, необходими данни и предположения, резултатите от проведено валидиране на модела и естеството и основанието за корекции, направени в резултата от модела.

Предположения (Вж. параграф 13(з)(ii)(а)(ii))

…

Данни (Вж. параграф 13(з)(ii)(а)(iii))

A44. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаване на разбиране за начина, по който ръководството избира данните, върху които се базират приблизителните счетоводни оценки, включват:

- естеството и източникът на данните, включително информацията, получена от външен информационен източник.
- как ръководството оценява дали данните са подходящи.
- точността и пълнотата на данните.
- съответствието на използваните данни с данните, използвани в предходни периоди.
- сложността на ИТ приложенията или други аспекти на ИТ средата на предприятието, ~~системите за информационни технологии~~ използвани за получаване и обработка на данните, включително когато това предполага обработката на големи обеми данни.
- как данните се получават, предават и обработват и как се запазва техният интегритет.

Как ръководството разбира и адресира несигурността на приблизителното оценяване (Вж. параграф 13(з)(ii)(б)–13(з)(ii)(в))

…

Идентифицирани контроли ~~Контролни дейности, имащи отношение към одита~~ над процеса на ръководството по изготвяне на приблизителни счетоводни оценки (Вж: параграф 13(и))

A50. Преценката на одитора при идентифициране на контролите~~, имащи отношение към одита~~ в компонента контролни дейности, и следователно необходимостта от оценяване разработването на тези контроли и определяне дали те са били внедрени, се отнася до процеса на ръководството, описан в параграф 13(з)(ii). Възможно е одиторът да не идентифицира контроли във връзка с всички аспекти ~~уместните контролни дейности във~~

~~връзка с всички елементи~~ на параграф 13(з)(ii). ~~, което ще зависи от сложността, свързана с приблизителната счетоводна оценка.~~

A51. Като част от ~~получаването на разбиране за контролните дейности, имащи отношение към одита~~ идентифицирането на контролите, оценяване на тяхното разработване и определяне дали са внедрени, одиторът може да вземе под внимание:

- как ръководството определя уместността на данните, използвани за разработване на приблизителните счетоводни оценки, включително когато ръководството използва външен информационен източник или данни извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки.
- прегледа и одобрението на приблизителните счетоводни оценки, включително предположенията и данните, използвани в тяхното разработване, от страна на подходящите нива на ръководството и когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление.
- разделянето на отговорностите между лицата, носещи отговорност за изготвянето на приблизителните счетоводни оценки и лицата, ангажиращи предприятието със съответните сделки и операции, включително дали възлагането на отговорностите взема под внимание по подходящ начин естеството на предприятието и неговите продукти или услуги. Така например, когато става въпрос за голяма финансова институция, уместното разделяне на отговорностите може да включва независимо функционално звено, носещо отговорност за приблизителното оценяване и валидиране на определянето на справедливите стойности на финансовите продукти на предприятието, обезпечено кадрово с лица, чието възнаграждение не е обвързано с тези продукти.
- ефективността на разработване на контролите ~~контролните дейности~~. По принцип, възможно е за ръководството да е по-трудно да разработи контроли, които да адресират субективността и несигурността на приблизителното оценяване по начин, който ефективно да предотвратява, или да разкрива и коригира, съществени неправилни отчитания, отколкото да разработи контроли, които да адресират сложността. Контролите, които адресират субективността и несигурността на приблизителното оценяване може да трябва да включват повече ръчни елементи, които може да са по-малко надеждни от автоматизираните контроли, тъй като могат по-лесно да бъдат заобиколени, пренебрегнати или неспазени от ръководството. Проектираната ефективност на контролите, адресиращи сложността, може да варира в зависимост от причината за тази сложност и нейното естество. Така например, може да е по-лесно да бъдат разработени по-ефективни контроли, отнасящи се до метод, който се използва рутинно или контроли над интегритета на данните.

A52. Когато при изготвяне на приблизителна счетоводна оценка ръководството използва в голяма степен информационни технологии, вероятно идентифицираните контроли в компонента контролни дейности ~~контролите, имащи отношение към одита~~, ще включват общи ИТ контроли и контроли върху обработката на информацията ~~над приложните програми~~. Такива контроли може да адресират рисковете, отнасящи се до:

- това дали ИТ приложенията или други аспекти на ИТ средата ~~системата на информационните технологии притежава способността и е подходящо конфигурирана, за да обработва~~ притежават способността и са подходящо конфигурирани, за да обработват големи обеми данни;
- сложни изчисления при прилагането на метода. Когато за обработката на сложни сделки и операции се изискват разнообразни ИТ приложения ~~системи~~, между тези ИТ приложения ~~системи~~ се извършват регулярни равнения, по-специално, когато ИТ приложенията ~~системите~~ нямат автоматизиран интерфейс или е възможно да са обект на ръчни интервенции;
- това дали разработването и калибрирането на моделите периодично се оценява;
- пълното и точно извличане на данни относно приблизителните счетоводни оценки от регистрите на предприятието или от външни информационни източници;
- данните, включително пълното и точно движение на данните през информационната система на предприятието, целесъобразността на измененията в данните, използвани за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, поддържането на интегритета и сигурността на данните;
- това дали ръководството разполага с контроли, свързани с достъпа, промяната и поддържането на отделните модели, с цел запазване на надеждна одиторска следа на официално признатите като съответстващи на съществуващите норми версии на моделите и предотвратяване на неразрешен достъп или изменения в тези модели; и
- това дали съществуват подходящи контроли над прехвърлянето на информация, отнасяща се до приблизителните счетоводни оценки, в главната книга, включително подходящи контроли над счетоводните записвания.

A53. В някои отрасли, като банкова и застрахователна дейност, терминът „общо управление” може да се използва за описание на дейности в рамките на контролната среда, процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол ~~текущо наблюдение на контролите~~, и други компоненти на системата за вътрешен контрол ~~вътрешния контрол~~, както е описано в МОС 315 (преработен 2019 г.).[139]

A54. По отношение на предприятия със звено „вътрешен одит”, работата на това звено може да е особено полезна за одитора при получаване на разбиране за:

- степента и обхвата на използването от страна на ръководството на приблизителни счетоводни оценки;
- разработването и внедряването на контроли ~~контролни дейности~~, които адресират рисковете, отнасящи се до данните, предположенията и моделите, използвани за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки;
- аспектите на информационната система на предприятието, която генерира данните, върху които се базират приблизителните счетоводни оценки; и

[139] МОС 315 (преработен 2019 г.), Приложение 3 ~~параграф А77~~

- как новите рискове, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки биват идентифицирани, оценявани и управлявани.

Преглед на резултата или повторно оценяване на предходни приблизителни счетоводни оценки (Вж. параграф 14)

…

A58. На базата на предходната оценка на одитора относно рисковете от съществено неправилно отчитане, например, ако вътрешноприсъщият риск е оценен като по-висок по отношение на един или повече рискове от съществено неправилно отчитане, одиторът може да прецени, че е необходим по-подробен ретроспективен преглед. Като част от подробния ретроспективен преглед, одиторът може да обърне специално внимание, когато това е практически осъществимо, на ефекта от данните и съществените предположения, използвани при изготвяне на предходните приблизителни счетоводни оценки. От друга страна, например, по отношение на приблизителни счетоводни оценки, които произтичат от документирането на рутинни или повтарящи се сделки и операции, одиторът може да прецени, че прилагането на аналитични процедури в качеството на процедури за оценяване на риска е достатъчно за целите на този преглед.

A59. Целта на оценяването по отношение на приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност и други приблизителни счетоводни оценки, базирани на условия, актуални към датата на оценяване, борави с разбирания за стойността към даден момент във времето, която може да се променя съществено и бързо с промени в средата, в която предприятието функционира. Следователно одиторът може да фокусира прегледа върху получаването на информация, която би могла да е уместна за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане. Така например, в някои случаи, получаването на разбиране за промените в предположенията на пазарните участници, които са оказали влияние върху резултата на приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност от предходния период, може да е малко вероятно да осигури уместни одиторски доказателства. В този случай, одиторски доказателства биха могли да бъдат получени чрез разбиране на резултатите от предположенията (например, прогнози за паричните потоци) и разбиране на ефективността на предходния процес по приблизително оценяване на ръководството, който подкрепя идентифицирането и оценяването на ~~риска~~ рисковете от съществено неправилно отчитане в текущия период.

A60. Различие между резултата от дадена приблизителна счетоводна оценка и сумата, призната във финансовия отчет за предходния период, не представлява по необходимост неправилно отчитане във финансовия отчет за предходния период. Такова различие обаче може да представлява неправилно отчитане, ако например, различието произтича от информация, която е била на разположение на ръководството по време на финализирането на финансовия отчет за предходния период или която може разумно да се очаква да е била получена и взета под внимание в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.[140] Такова различие може да постави под съмнение процеса на ръководството по вземане предвид на

[140] МОС 560, Последващи събития, параграф 14

информацията при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка. В резултат, одиторът може да подложи на повторно оценяване евентуалния план за тестване на съответните контроли и съответното оценяване на риска на контрола ~~и~~ или да реши, че относно този въпрос трябва да бъдат получени по-убедителни одиторски доказателства. Много рамки за финансово отчитане съдържат насоки относно разграничаването между промени в приблизителните счетоводни оценки, които представляват неправилно отчитане и промени, които не представляват неправилно отчитане, както и счетоводното третиране, което се изисква да бъде следвано във всеки един случай.

Специализирани умения или познания (Вж. параграф 15)

…

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане (Вж. параграфи 4, 16)

A64. Идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, отнасящо се до приблизителни счетоводни оценки, е важно за всички приблизителни счетоводни оценки, включително не само за тези, които са признати във финансовия отчет, но също и за такива, които са включени в пояснителните приложения към него.

A65. Параграф A42 от МОС 200 посочва, че ~~обикновено МОС не разглеждат поотделно вътрешноприсъщия риск и риска на контрола~~ обикновено МОС разглеждат "рисковете от съществени неправилни отчитания", а не вътрешноприсъщия риск и риска на контрола поотделно. ~~Настоящият МОС обаче~~ МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква отделно оценяване на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола, за да се осигури база за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури в отговор на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност,[141] включително съществените рискове, ~~на ниво твърдение за вярност по отношение на приблизителните счетоводни оценки~~ в съответствие с МОС 330.[~~142~~]

A66. При идентифициране на рисковете от съществено неправилно отчитане и оценяване на вътрешноприсъщия риск по отношение на приблизителните счетоводни оценки в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.),[143] от одитора се изисква да вземе под внимание ~~степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на, или засегната от,~~ факторите за вътрешноприсъщ риск, които оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания на твърденията за вярност и начина, по който те оказват това влияние ~~несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск~~. Разглеждането от страна на одитора на факторите за вътрешноприсъщ риск може да предостави също така и информация, която да бъде използвана при ~~определяне~~:

---

[141] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 31 и 34

~~[142] МОС 330, параграф 7(б)~~

[143] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 31(а)

- оценяване вероятността и величината на неправилното отчитане (т.е., къде се намира оценката на вътрешноприсъщия риск в рамките на спектъра на вътрешноприсъщия риск); и
- определяне причините за оценката, дадена на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, и че допълнителните одиторски процедури на одитора в съответствие с параграф 18 са в отговор на тези причини.

Взаимодействието между факторите за вътрешноприсъщ риск е обяснено допълнително в Приложение 1.

A67. Причините за оценката на одитора за вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност може да е резултат от действието на един или повече от факторите за вътрешноприсъщ риск на несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск. Така например:

(a) Вероятно приблизителните счетоводни оценки на очакваните кредитни загуби ще бъдат сложни, тъй като очакваните кредитни загуби не могат да бъдат наблюдавани пряко и е възможно да изискват използването на сложен модел. Този модел може да използва сложен набор от исторически данни и предположения относно бъдещи събития в разнообразни, специфични за съответното предприятие, сценарии, които може да са трудни за прогнозиране. Приблизителните счетоводни оценки по отношение на очакваните кредитни загуби вероятно ще бъдат обект също така и на висока несигурност на приблизителното оценяване и съществена субективност при изготвяне на преценки за бъдещи събития или условия. Сходни съображения са приложими и спрямо задълженията по застрахователни договори.

(b) Приблизителната счетоводна оценка по отношение на провизия за морално остаряване при предприятие с широк кръг различни видове материални запаси може да изисква сложни системи и процеси, но е възможно да включва ниска степен на субективност и степента на несигурност на приблизителното оценяване може да е ниска в зависимост от естеството на тези материални запаси.

(c) Други приблизителни счетоводни оценки може да не са сложни за изготвяне, но да се отличават с висока несигурност на приблизителното оценяване и да изискват съществена преценка, например, приблизителна счетоводна оценка, която изисква една единствена критично важна преценка относно пасив, сумата на който зависи от изхода на съдебен процес.

A68. Уместността и значимостта на факторите за вътрешноприсъщ риск може да варират при различните приблизителни оценки. Съответно, факторите за вътрешноприсъщ риск биха могли, самостоятелно или в комбинация, да оказват в по-малка степен влияние върху простите приблизителни счетоводни оценки, като одиторът може да идентифицира по-малко на брой рискове или да оцени вътрешноприсъщия риск ~~в~~ близо до долния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск.

A69. И обратно, факторите за вътрешноприсъщ риск биха могли, самостоятелно или в комбинация, да оказват в по-голяма степен влияние върху сложни приблизителни счетоводни оценки, като

могат да накарат одитора да оцени вътрешноприсъщия риск в горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск. По отношение на тези приблизителни счетоводни оценки, преценката на одитора за ефекта от факторите за вътрешноприсъщ риск вероятно ще окаже пряко влияние върху броя и естеството на идентифицираните рискове от съществено неправилно отчитане, оценката на тези рискове и в крайна сметка убедителността на одиторските доказателства, необходими, за да се отговори на оценените рискове. Наред с това, по отношение на тези приблизителни счетоводни оценки, прилагането от страна на одитора на професионален скептицизъм може да е особено важно.

A70. Събитията, възникнали след датата на финансовия отчет, биха могли да предоставят допълнителна информация, имаща отношение към оценката на одитора за рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност. Така например, по време на одита може да стане известен резултатът от приблизителна счетоводна оценка. В такива случаи, одиторът може да оцени или да преразгледа оценката за рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност,[144] независимо от това как факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания, свързани с приблизителната счетоводна оценка ~~степента, в която приблизителната счетоводна оценка е била повлияна или засегната от несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск.~~ Събитията, възникнали след датата на финансовия отчет, биха могли също така да окажат влияние върху избора на одитора на подход за тестване на приблизителната счетоводна оценка в съответствие с параграф 18. Така например, по отношение на просто начисляване на бонуси, което се базира на ясен и точен процент на възнаграждение за избрани служители, одиторът може да достигне до заключение, че при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка е налице относително малка сложност или субективност и следователно може да оцени вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност ~~в~~ близо до долния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск. Изплащането на бонусите след края на периода може да предостави достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност.

A71. Оценяването от страна на одитора на риска на контрола може да бъде извършено по различни начини в зависимост от предпочитаните одиторски техники или методологии. Оценката на риска на контрола може да бъде изразена с помощта на качествени категории (например, риск на контрола, оценен като максимален, умерен или минимален) или от гледна точка на очакването на одитора за това доколко ефективен е контролът или контролите при адресиране на идентифицирания риск, т.е., планираното разчитане на оперативната ефективност на контролите. Така например, в случай че рискът на контрола е оценен като максимален, одиторът не предвижда да разчита на ефективното функциониране на контролите. В случай че рискът на контрола е оценен на ниво, по-ниско от максималното, одиторът предвижда да разчита на ефективното функциониране на контролите.

[144] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 37~~31~~

Несигурност на приблизителното оценяване (Вж. параграф 16(а))

A72. При вземане предвид на степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на несигурност на приблизителното оценяване, одиторът може да вземе под внимание:

- Дали приложимата рамка за финансово отчитане изисква:
  - използването на метод за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, който по своята същност се отличава с високо ниво на несигурност на приблизителното оценяване. Така например, рамката за финансово отчитане може да изисква използването на ненаблюдаеми входящи данни.
  - използването на предположения, които по своята същност се отличават с високо ниво на несигурност на приблизителното оценяване, например, предположения с дълъг прогнозен период, предположения, базирани на данни, които са ненаблюдаеми и следователно трудни за разработване от страна на ръководството, или използването на разнообразни предположения, които са взаимосвързани помежду си.
  - оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване.
- Бизнес средата. Възможно е предприятието да е активно на пазар, който изпитва сътресения или възможна дестабилизация (например, от значителни колебания на валутата или неактивни пазари,) като в резултат на това е възможно приблизителната счетоводна оценка да зависи от данни, които не са лесно достъпни за наблюдение.
- Дали за ръководството е възможно (или практически осъществимо, доколкото това е разрешено от приложимата рамка за финансово отчитане):
  - да изготви точна и надеждна прогноза относно бъдещата реализация на минала сделка (например, сумата, която ще бъде платена съгласно договорна клауза под условие) или относно честотата на проявление и въздействието на бъдещи събития или условия (например, сумата на бъдеща кредитна загуба или сумата, с която ще бъде уреден застрахователен иск и момента на уреждане на иска); или
  - да получи точна и пълна информация относно настоящо условие (например, информация относно оценъчни характеристики, които биха отразили гледната точка на пазарните участници към датата на финансовия отчет, за да бъде разработена приблизителна оценка по справедлива стойност).

A73. Размерът на сумата, призната или оповестена във финансовия отчет за приблизителна счетоводна оценка, не представлява сам по себе си индикатор за нейната податливост на неправилно отчитане, тъй като приблизителната счетоводна оценка може например да е подценена.

A74. При някои обстоятелства несигурността на приблизителното оценяване може да е толкова висока, че да не може да бъде изготвена приблизителна счетоводна оценка. Приложимата рамка за финансово отчитане може да не позволява признаване на позиция във финансовия отчет или нейното оценяване по справедлива стойност. В такива случаи, може да са налице рискове от съществено неправилно отчитане, които да се отнасят не само до това дали

приблизителната счетоводна оценка следва да бъде призната или да бъде оценена по справедлива стойност, но също и до разумността на оповестяванията. По отношение на такива приблизителни счетоводни оценки приложимата рамка за финансово отчитане може да изисква оповестяване на приблизителните счетоводни оценки и на свързаната с тях несигурност на приблизителното оценяване (виж параграфиА112–А113, А143–А144).

А75. В някои случаи несигурността на приблизителното оценяване, отнасяща се до приблизителна счетоводна оценка, може да породи значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. МОС 570 (преработен)[145] установява изисквания и предоставя насоки при такива обстоятелства.

Сложност или субективност (Вж. параграф 16(б))

Степента, в която сложността оказва влияние върху избора и прилагането на метода

А76. Когато взема предвид степента, в която изборът и прилагането на метода, използван при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, са повлияни от сложност, одиторът може да вземе под внимание:

- необходимостта от специализирани умения или познания на ръководството, която може да е индикация, че методът, използван за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, по самата си същност е сложен и следователно приблизителната счетоводна оценка може да се отличава с по-голяма податливост на съществено неправилно отчитане. По-голяма податливост на съществено неправилно отчитане може да е налице, когато ръководството е разработило модела вътрешно, а има относително малък опит в това отношение, или използва модел, прилагащ метод, който не е установен или широко използван в конкретния отрасъл или среда.
- естеството на базата за оценяване, изисквана от приложимата рамка за финансово отчитане, която може да води в резултат до необходимост от сложен метод, изискващ множество източници на исторически или прогнозни данни или предположения с множество взаимовръзки и взаимодействия между тях. Така например, провизия за очаквани кредитни загуби може да изисква преценки относно бъдещи погашения по кредити и други парични потоци, базирани на разглеждане на данни за исторически опит и прилагане на прогнозни предположения. Аналогично, оценяването на задължение по застрахователен договор може да изисква преценки относно бъдещи плащания по застрахователния договор, които да бъдат прогнозирани на базата на историческия опит, както и на настоящи и предположени бъдещи тенденции.

[145] МОС 570, (преработен), *Действащо предприятие*

Степента, в която сложността оказва влияние върху избора и прилагането на данните

A77. Когато взема предвид степента, в която изборът и прилагането на данните, използвани при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, са повлияни от сложност, одиторът може да вземе под внимание:

- сложността на процеса по извличане на данните, вземайки под внимание уместността и надеждността на източника на данни. Данните от определени източници може да са по-надеждни, отколкото от други. Също така, поради причини, свързани с конфиденциалност или служебна фирмена информация, някои външни информационни източници няма да разкрият (или ще разкрият само частично) информация, която би могла да е уместна при преценяване надеждността на данните, които те предоставят, като например източниците на стоящите в основата данни, които те са използвали или как тези данни са били натрупани и обработени.
- вътрешноприсъщата сложност при поддържане интегритета на данните. Когато става въпрос за голям обем данни и множество източници на тези данни, може да е налице вътрешноприсъща сложност при поддържане интегритета на данните, които са използвани за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка.
- необходимостта от интерпретиране на сложни договорни условия. Така например, определянето на входящи или изходящи парични потоци, произтичащи от отстъпки по търговски сделки с доставчици или клиенти, може да зависи от много сложни договорни условия, които изискват специфичен опит или компетентност, за да бъдат разбрани или интерпретирани.

Степента, в която субективността оказва влияние върху избора и прилагането на метода, предположенията и данните

A78. Когато взема предвид степента, в която изборът и прилагането на метода, предположенията и данните са повлияни от субективност, одиторът може да вземе под внимание:

- степента, в която приложимата рамка за финансово отчитане не посочва подходите за оценяване, концепциите, техниките и факторите, които да бъдат използвани при метода за приблизително оценяване.
- несигурността относно сумата или момента във времето, включително продължителността на прогнозния период. Сумата и моментът са източник на вътрешноприсъща несигурност на приблизителното оценяване и пораждат необходимост от преценка на ръководството при избора на точкова приблизителна оценка, което на свой ред създава възможност за предубеденост на ръководството. Така например, приблизителна счетоводна оценка, която включва прогнозни предположения, може да се отличава с висока степен на субективност, която е възможно да е податлива на предубеденост на ръководството.

Други фактори за вътрешноприсъщ риск (Вж. параграф 16(б))

A79. Степента на субективност, свързана с приблизителната счетоводна оценка оказва влияние върху податливостта на тази приблизителна счетоводна оценка на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството или ~~измама~~ <u>други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск</u>. Така например, когато приблизителната счетоводна оценка е подложена на висока степен на субективност, вероятно тази приблизителна счетоводна оценка ще бъде по-податлива на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството или измама и това може да доведе в резултат до широк интервал от възможни резултати от оценяването. Възможно е ръководството да избере точкова приблизителна оценка сред този интервал, която да е неподходяща при конкретните обстоятелства или която да е повлияна по неправомерен начин от непреднамерена или преднамерена предубеденост на ръководството и която вследствие на това да съдържа неправилно отчитане. По отношение на продължаващи одити, индикаторите за възможна предубеденост на ръководството, идентифицирани по време на одита за предходни периоди, може да окажат влияние върху планирането и процедурите по оценяване на риска в текущия период.

Съществени рискове (Вж. параграф 17)

A80. Оценката на одитора за вътрешноприсъщия риск, която взема под внимание степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на, или засегната от, несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск, подпомага одитора при определяне дали някои от идентифицираните и оценени рискове от съществено неправилно отчитане представляват съществен риск.

…

Когато одиторът възнамерява да разчита на оперативната ефективност на ~~уместните~~ контролит<u>е</u> (Вж: параграф 19)

A85. Тестването на оперативната ефективност на ~~уместните~~ контролит<u>е</u> може да е подходящо, когато вътрешноприсъщият риск е оценен като по-висок по спектъра на вътрешноприсъщия риск, включително по отношение на съществените рискове. Случаят може да е такъв, когато приблизителната счетоводна оценка е подложена на, или засегната от, висока степен на сложност. Когато приблизителната счетоводна оценка е засегната от висока степен на субективност и поради това изисква съществена преценка от страна на ръководството, вътрешноприсъщите ограничения в ефективността на разработването на контролите може да накара одитора да се фокусира в по-голяма степен върху процедурите по същество, отколкото върху тестване на оперативната ефективност на контролите.

…

Цялостна оценка на базата на изпълнените одиторски процедури (Вж. параграф 33)

…

Определяне дали приблизителните счетоводни оценки са разумни или съдържат неправилно отчитане (Вж. параграфи 9, 35)

…

МОС 600, *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

Изисквания

Разбиране за групата, нейните компоненти и тяхната среда

17. Одиторът е задължен да установи и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания посредством получаването на разбиране за предприятието и неговата среда, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата за вътрешен контрол.[7] Екипът за ангажимент за групата:

    (а) …

Приложение и друг обяснителен материал

…

Определения

…

Съществен компонент (Вж. параграф 9(м))

…

А6. Екипът за ангажимент за групата може да идентифицира и компонент, за който съществува вероятност да включва значителни рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата поради неговия специфичен характер или ситуация. ~~(т.е., рискове, които изискват специално внимание от страна на одитора [146]).~~ Например, един компонент би могъл да отговаря за валутната търговия и оттам да излага групата на значителен риск от съществени неправилни отчитания, въпреки, че в друго отношение компонентът не е от индивидуална финансова значимост за групата.

…

Разбиране за групата, нейните компоненти и тяхната среда

Въпроси, за които екипът за ангажимент за група получава разбиране (Вж. параграф 17)

~~[146] МОС 315 (преработен), параграфи 27–29~~

A23. МОС 315 (преработен 2019 г.) 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.[147] Приложение 2 към този МОС съдържа насоки по въпроси, които са специфични за група, включително процеса на консолидация.

Приложение 2

Примери на въпроси, за които екипът за ангажимент за група получава разбиране

…

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.
   - …
   - ~~контролни дейности~~ контроли в рамките на ИТ системата, които са обичайни за всички или за някои компоненти.
   - контроли в рамките на процеса на групата по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол ~~мониторинг върху контролите~~, включително дейности на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" и програмите за самооценка.
   - …

Приложение 5

Задължителни и допълнителни въпроси, включени в писмото с инструкции на екипа за ангажимент за група

Въпроси, които са приложими към планирането на работата на одитора на компонент:

- …

  …

Въпроси, които са приложими към изпълнението на работата на одитора на компонент:

---

147 МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи А62~~25~~–А64~~49~~ и Приложение 1

- 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 тестовете на контролите, които трябва да бъдат проведени от одитора на компонента.
- …

МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори*

Въведение

…

Взаимовръзка между МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 610 (преработен 2013 г.)

…

7. МОС 315 (преработен 2019 г.) адресира начина, по който познанията и опитът на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", биха могли да окажат влияние върху разбирането на външния одитор за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол и върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания. МОС 315 (преработен 2019 г.)[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 окажат влияние върху неговата работа.

…

Приложение и други пояснителни материали

Определение на функцията „вътрешен одит" (Вж. параграфи 2, 14(а))

…

А3. 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 третирани като част от функцията „вътрешен одит" за целите на настоящия МОС, независимо че биха могли да изпълняват контроли ~~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 счетено за равносилно на функция „вътрешен одит".

…

Оценяване на функцията „вътрешен одит"

…

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 контроли ~~контролни дейности~~ по текущо наблюдение, които биха могли да бъдат извършвани в предприятието.

…

A21. Както е обяснено в МОС 315 (преработен 2019 г.),[148] съществените рискове ~~изискват специално внимание от страна на одитора~~ са рискове, оценени близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск 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 неправилни отчитания 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.

…

МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*

Приложение и друг пояснителен материал

…

Определяне на необходимостта от експерт на одитора (Вж. параграф 7)

A4. 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, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол ~~включително за неговия вътрешен контрол~~.

• …

МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

Материали за приложение и други пояснителни материали

…

Определяне на ключовите одиторски въпроси (Вж. параграфи 9–10)

…

[148] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 12(л)~~(о)~~

Съображения при определяне на тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора (Вж. параграф 9)

…

Области с по-висок оценен риск от съществени неправилни отчитания или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) (Вж. параграф 9(а))

…

A20. МОС 315 (преработен 2019 г.) дефинира съществения риск като идентифициран ~~и оценен~~ риск от съществени неправилни отчитания, по отношение на който оценката на вътрешноприсъщия риск е близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск поради степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху комбинацията от вероятността от възникване на неправилно отчитане и величината на потенциалното неправилно отчитане в случай че такова възникне ~~който по преценка на одитора изисква специално обмисляне при одита~~.[149] Областите на съществена преценка от страна на ръководството и значимите необичайни сделки и операции често може да са идентифицирани като съществени рискове. Следователно съществените рискове са често области, които изискват значително внимание от страна на одитора.

…

МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

Материали за приложение и други пояснителни материали

…

Прочитане и преценяване на другата информация (Вж. параграфи 14–15)

…

Преценяване дали е налице съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита (Вж. параграф 14(б))

…

A31. Познанията на одитора, придобити по време на одита, включват разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол ~~включително вътрешния контрол на предприятието,~~ получено в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.).[150] МОС

---

[149] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 12(л)

[150] МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания ~~чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда~~*, параграфи 19~~11~~–27~~12~~

315 (преработен 2019 г.) излага изискваното от одитора разбиране, което включва такива въпроси като получаването на разбиране за:

(a) организационната структура на предприятието, структурата му на собственост и общо управление и неговия бизнес модел, включително степента, в която бизнес моделът интегрира използването на ИТ;

(b) съответния отрасъл, регулаторни и други външни фактори;

(c) уместните оценки, използвани, вътрешно и външно, за оценяване на ~~оценките и прегледа на~~ финансовите резултати от дейността на предприятието; ~~и~~

~~(б) естеството на предприятието;~~

~~(в) избора и прилагането на счетоводни политики от страна на предприятието;~~

~~(г) целите и стратегиите на предприятието;~~

…

Процедури, когато е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет или когато е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира да бъде актуализирано (Вж. параграф 20)

A51. По отношение на другата информация, на одитора може да стане известна нова информация, която да има последствия за:

- разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол и съответно може да е индикация за необходимостта от преработване на направената от одитора оценка на риска[151].
- …

…

[151] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи ~~11,31 и A1~~ 19-26 и 37

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА КАЧЕСТВОТО 1

Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги

(В сила от 15 декември 2022 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МСУК	1-5
Системата на фирмата за управление на качеството	6-11
Задължителен характер на настоящия МСУК	12
Дата на влизане в сила	13
Цел	14-15
Дефиниции	16
Изисквания	
Прилагане и спазване на приложимите изисквания	17-18
Система за управление на качеството	19-22
Процесът на фирмата по оценка на риска	23-27
Общо управление и ръководство	28
Приложими етични изисквания	29
Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти	30
Изпълнение на ангажимента	31
Ресурси	32
Информация и комуникации	33
Конкретно посочени отговори	34
Процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците	35-47
Изисквания на мрежата от фирми или услуги, предоставяни от мрежата от фирми	48-52
Оценяване на системата за управление на качеството	53-56
Документация	57-60
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Обхват на настоящия МСУК	A1-A2

Системата на фирмата за управление на качеството	A3-A5
Задължителен характер на настоящия МСУК	A6-A9
Дефиниции	A10-A28
Прилагане и спазване на приложимите изисквания	A29
Система за управление на качеството	A30-A38
Процесът на фирмата по оценка на риска	A39-A54
Общо управление и ръководство	A55-A61
Приложими етични изисквания	A62-A66
Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти	A67-A74
Изпълнение на ангажимента	A75-A85
Ресурси	A86-A108
Информация и комуникации	A109-A115
Конкретно посочени отговори	A116-A137
Процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците	A138-A174
Изисквания на мрежата от фирми или услуги, предоставяни от мрежата от фирми	A175-A186
Оценяване на системата за управление на качеството	A187-A201
Документация	A202-A206

Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги,* следва да бъде разглеждан заедно с *Предговора към международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*.

Въведение

Обхват на настоящия МСУК

1. Настоящият Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) разглежда отговорностите на фирмата за разработване, внедряване и функциониране на система за управление на качеството при одит или преглед на финансови отчети, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги.

2. Прегледите за качеството на ангажимента съставляват част от системата на фирмата за управление на качеството и:

   (а) настоящият МСУК разглежда отговорността на фирмата за установяване на политики и процедури, адресиращи ангажименти, за които се изисква да бъдат обект на прегледи за качеството на ангажимента.

   (б) МСУК 2[1] разглежда назначаването и съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, както и изпълнението и документирането на прегледа за качеството на ангажимента.

3. Други стандарти и указания на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС):

   (а) се базират на предположението, че фирмата е предмет на МСУК или на национални изисквания, които са поне толкова високи;[2] и

   (б) включват изисквания по отношение на съдружниците, отговорни за ангажименти и останалите членове на екипа по ангажимента във връзка с управлението на качеството на ниво ангажимент. Например, МОС 220 (преработен) разглежда специфичните отговорности на одитора във връзка с управлението на качеството на ниво ангажимент при одит на финансови отчети и свързаните с това отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента. (Вж. параграф А1)

4. Настоящият МСУК следва да бъде разглеждан заедно с приложимите етични изисквания. Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания може да установяват отговорности по отношение управлението на качеството от страна на фирмата, надхвърлящи тези, описани в настоящия МСУК. (Вж. параграф А2)

5. Настоящият МСУК е приложим по отношение на всички фирми, извършващи одит или преглед на финансови отчети, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги (т.е., в случай че фирмата изпълнява който и да е от тези ангажименти, настоящият МСУК е приложим и системата за управление на качеството, установена в съответствие с изискванията на настоящия МСУК, дава възможност за последователно изпълнение от страна на фирмата на всички такива ангажименти).

Системата на фирмата за управление на качеството

6. Системата за управление на качеството функционира в непрекъснат порядък, изискващ повторение на определени стъпки, като реагира на промените в естеството или обстоятелствата на фирмата и изпълняваните от нея ангажименти. Системата за управление на качеството не функционира по линеен начин. За целите на настоящия

---

[1] МСУК 2, *Прегледи за качеството на ангажимента*

[2] Виж, например, Международен одиторски стандарт (МОС) 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети* (преработен), параграф 3

МСУК, обаче, системата за управление на качеството адресира следните осем компонента: (Вж. параграф А3)

(а) Процесът на фирмата за оценка на риска;

(б) Общо управление и ръководство;

(в) Приложими етични изисквания;

(г) Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти;

(д) Изпълнение на ангажимента;

(е) Ресурси;

(ж) Информация и комуникации; и

(з) Процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците.

7. Настоящият МСУК изисква фирмата да използва базиран на риска подход при разработване, внедряване и прилагане на компонентите на системата за управление на качеството по взаимосвързан и координиран начин, така че фирмата активно да управлява качеството на изпълняваните от нея ангажименти. (Вж. параграф А4)

8. Базираният на риска подход е заложен в изискванията на настоящия МСУК посредством:

(а) Установяване на цели във връзка с качеството. Установените от фирмата цели във връзка с качеството се състоят от цели по отношение на компонентите на системата за управление на качеството, които трябва да бъдат постигнати от фирмата. От фирмата се изисква да установи целите във връзка с качеството, конкретно посочени от настоящия МСУК, както и определените за необходими от фирмата допълнителни цели във връзка с качеството, с оглед постигане целите на системата за управление на качеството.

(б) Идентифициране и оценяване на рисковете за постигане на целите във връзка с качеството (наричани в настоящия стандарт рискове за качеството). От фирмата се изисква да идентифицира и оцени рисковете за качеството, за да осигури база за разработване и прилагане на съответните отговори.

(в) Разработване и прилагане на отговори за адресиране на рисковете за качеството. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на отговорите на фирмата за адресиране на рисковете за качеството се базират и са в отговор на причините за оценките, дадени на рисковете за качеството.

9. Настоящият МСУК изисква поне веднъж годишно лицето или лицата, на които от името на фирмата е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, да оценят системата за управление на качеството и да направят заключение дали тази система предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата, посочени в параграф 14(а) и (б), се постигат. (Вж. параграф А5)

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

10. При прилагане на базирания на риска подход, от фирмата се изисква да вземе под внимание:

(а) естеството и обстоятелствата на фирмата; и

(б) естеството и обстоятелствата на ангажиментите, изпълнявани от фирмата.

Съответно, проектът на системата на фирмата за управление на качеството, в частност, сложността и степента на формалност на системата, ще варира. Така например, фирма, която изпълнява различни видове ангажименти за широк кръг предприятия, включително одит на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, вероятно ще трябва да има по-сложна и формализирана система за управление на качеството и съпътстващата документация, отколкото фирма, която изпълнява единствено прегледи на финансови отчети или ангажименти за компилиране.

Мрежи от фирми и доставчици на услуги

11. Настоящият МСУК адресира отговорностите на фирмата, когато фирмата:

    (а) принадлежи към мрежа от фирми и спазва изискванията на мрежата или използва услугите на мрежата в системата за управление на качеството или при изпълнение на ангажиментите; или

    (б) използва ресурси от доставчик на услуги в системата за управление на качеството или при изпълнение на ангажиментите.

    Дори когато фирмата спазва изискванията на мрежата от фирми или използва услугите на мрежата или ресурси от доставчик на услуги, фирмата носи отговорност за своята система за управление на качеството.

Задължителен характер на настоящия МСУК

12. Параграф 14 съдържа целта на фирмата при съблюдаване на настоящия МСУК. Настоящият МСУК съдържа: (Вж. параграф А6)

    (а) изисквания, имащи за цел да позволят на фирмата да изпълни целта в параграф 14; (Вж. параграф А7)

    (б) свързаните с тези изисквания насоки под формата на материали за приложение и други пояснителни материали; (Вж. параграф А8)

    (в) встъпителен материал, който предоставя контекст, уместен за подходящото разбиране на настоящия МСУК; и

    (г) дефиниции. (Вж. параграф А9)

Дата на влизане в сила

13. Системите за управление на качеството в съответствие с настоящия МСУК се изисква да бъдат разработени и внедрени до 15 декември 2022 г., а оценяването на системата за управление на качеството, изисквано от параграфи 53–54 от настоящия МСУК – да бъде извършено в рамките на една година след 15 декември 2022 г.

Цел

14. Целта на фирмата е да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството при одит или преглед на финансови отчети, други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги, изпълнявани от фирмата, която да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че:

    (а) фирмата и нейният персонал изпълняват отговорностите си в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и изпълняват ангажиментите в съответствие с тези стандарти и изисквания; и

(б) докладите за ангажиментите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.

15. Общественият интерес бива обслужван чрез последователното изпълнение на качествени ангажименти. Разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството дава възможност за последователно изпълнение на качествени ангажименти, като предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата за управление на качеството, посочени в параграф 14(а) и (б), се постигат. Качествени ангажименти се постигат посредством планиране и изпълнение на ангажиментите, и издаване на доклади за тях в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Постигането на целите на тези стандарти и спазването на изискванията на приложим закон или нормативна разпоредба включва използване на професионална преценка и когато е приложимо към съответния вид ангажимент – упражняване на професионален скептицизъм.

Дефиниции

16. За целите на настоящия МСУК, следните термини имат значението, дадено им по-долу:

(а) Недостатък в системата на фирмата за управление на качеството (наричан в настоящия МСУК „недостатък“) – Такъв е налице, когато: (Вж. параграф А10, А159–А160)

(i) цел във връзка с качеството, изисквана, за да се постигне целта на системата за управление на качеството, не е установена;

(ii) риск за качеството или комбинация от рискове за качеството не е идентифицирана или подходящо оценена; (Вж. параграф А11)

(iii) отговор или комбинация от отговори не намалява до приемливо ниско ниво вероятността от възникването на съответен риск за качеството, поради това че отговорът или отговорите не са подходящо разработени, приложени или не функционират ефективно; или

(iv) друг аспект на системата за управление на качеството липсва или не е подходящо разработен, приложен или не функционира ефективно, така че изискване на настоящия МСУК не е адресирано. (Вж. параграф А12)

(б) Документация за ангажимента – Документацията за извършената работа, получените резултати и заключенията, до които е достигнал практикуващият професионален счетоводител (понякога се използват и термини като „работни книжа” или „работни документи”).

(в) Съдружник, отговорен за ангажимента[3] – Съдружник или друго лице, назначено от фирмата, което носи отговорност за ангажимента и неговото изпълнение и за доклада, който се издава от името на фирмата и което, когато това се изисква, разполага със подходящите правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган.

(г) Преглед за качеството на ангажимента – Обективно оценяване на съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията във връзка с тях, до които е достигнал, извършено от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и завършено на или преди датата на доклада за ангажимента.

---

[3] Когато това е уместно, „съдружник, отговорен за ангажимента“ и „съдружник“ трябва да бъдат схващани като отнасящи се и до техните еквиваленти в публичния сектор.

(д) Лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента – Съдружник, друго лице във фирмата или външно лице, назначено от фирмата да извърши преглед за качеството на ангажимента.

(е) Екип по ангажимента – Всички съдружници и служители, изпълняващи ангажимента, както и други лица, изпълняващи процедури по ангажимента, изключвайки външен експерт[4] и вътрешни одитори, които оказват пряко съдействие при ангажимента. (Вж. параграф А13)

(ж) Външни инспекции – Инспекции или разследвания, осъществявани от външен надзорен орган и отнасящи се до системата на фирмата за управление на качеството или ангажиментите, изпълнявани от фирмата. (Вж. параграф А14)

(з) Констатации (във връзка със системата за управление на качеството) – Информация относно разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството, която е натрупана от изпълнението на дейности по текущо наблюдение, външни инспекции и други уместни източници и която сочи, че може да са налице един или повече недостатъци. (Вж. параграфи А15–А17)

(и) Фирма – Самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество, дружество или друго предприятие на професионални счетоводители или съответно техен еквивалент в публичния сектор. (Вж. параграф А18)

(й) Регистрирано за търгуване на борсата предприятие – Предприятие, чиито акции, дялове или дългови книжа се котират или са регистрирани на призната фондова борса, или се търгуват съгласно регулациите на призната фондова борса или на друг еквивалентен орган.

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

(л) Мрежа – По-голяма структура: (Вж. параграф А19)

(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 управление на качеството, обща стратегия за дейността, използва общо търговско наименование или съществена част от професионалните ресурси.

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

(н) Персонал – Съдружниците и служителите във фирмата. (Вж. параграфи А20–А21)

(о) Професионална преценка – Приложение на съответното обучение, познания и опит, в рамките на контекста, предвиден в професионалните стандарти, при вземане на информирани решения за насоката на действията, които са подходящи при разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството.

(п) Професионални стандарти – Стандартите за ангажименти на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, дефинирани в *Предговора към международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*, и приложимите етични изисквания.

---

[4] МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*, параграф 6(а), дефинира термина „експерт на одитора“.

(р) Цели във връзка с качеството – Желаните резултати по отношение на компонентите на системата за управление на качеството, които трябва да бъдат постигнати от фирмата.

(с) Риск за качеството – Риск, който има разумна възможност:

(i) да настъпи; и

(ii) самостоятелно или в комбинация с други рискове, да повлияе неблагоприятно върху постигането на една или повече от целите във връзка с качеството.

(т) Разумна степен на сигурност – В контекста на МСУК, висока, но не абсолютна степен на сигурност.

(у) Приложими етични изисквания – Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими по отношение на професионалните счетоводители, когато осъществяват ангажименти, представляващи одит или преглед на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги. Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до одит или преглед на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги, заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни. (Вж. параграфи А22–А24, А62)

(ф) Отговор (във връзка със системата за управление на качеството) – Политики или процедури, разработени и приложени от фирмата, за да адресират един или повече рискове за качеството: (Вж. параграфи А25–А27, А50)

(i) Политиките са изложения за това какво следва или не следва да се направи, за да се адресира риск или рискове за качеството. Такива изложения може да са документирани, изрично заявени в комуникации или подразбиращи се чрез действия или решения.

(ii) Процедурите са действия за прилагане на политиките.

(х) Доставчик на услуги (в контекста на настоящия МСУК) – Лице или организация, външни за фирмата, предоставящи ресурс, който се използва в системата за управление на качеството или при изпълнение на ангажименти. Доставчиците на услуги не включват мрежата от фирми, други фирми, част от мрежата и други структури и организации в мрежата от фирми. (Вж. параграфи А28, А105)

(ц) Служители – Професионалисти, различни от съдружници, включително всякакви експерти, които фирмата наема.

(ч) Система за управление на качеството – Система, разработена, внедрена и приложена от фирмата, за да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че:

(i) фирмата и нейният персонал изпълняват отговорностите си в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и изпълняват ангажиментите в съответствие с тези стандарти и изисквания; и

(ii) докладите за ангажиментите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.

Изисквания

Прилагане и спазване на приложимите изисквания

17. Фирмата следва да изпълнява всяко изискване на настоящия МСУК, освен ако съответното изискване няма отношение към фирмата поради естеството и обстоятелствата на фирмата или нейните ангажименти. (Вж. параграф А29)

18. Лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата на фирмата за управление на качеството, както и лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за системата на фирмата за управление на качеството, следва да притежават разбиране за настоящия МСУК, включително материалите за приложение и другите пояснителни материали, за да разберат целта на настоящия МСУК и да прилагат неговите изисквания по подходящ начин.

Система за управление на качеството

19. Фирмата следва да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството. При това фирмата следва да използва професионална преценка, вземайки под внимание естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти. Отнасящият се до общото управление и ръководството компонент на системата за управление на качеството установява средата, която подкрепя разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството. (Вж. параграфи А30–А31)

Отговорности

20. Фирмата следва да възложи: (Вж. параграфи А32–А35)

    (а) крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството на главния изпълнителен директор на фирмата или на управляващия съдружник на фирмата (или равносилна длъжност) или в случай че е целесъобразно – на управителния съвет на съдружниците (или равностоен орган);

    (б) оперативната отговорност за системата за управление на качеството;

    (в) оперативната отговорност за конкретни аспекти на системата за управление на качеството, включително:

        (i) спазване на изискванията за независимост; и (Вж. параграф А36)

        (ii) процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците.

21. При възлагане на функциите съгласно параграф 20 фирмата следва да определи, че лицето или лицата: (Вж. параграф А37)

    (а) притежават подходящ опит, знания, влияние и правомощия в рамките на фирмата, както и достатъчно време, за да изпълнят възложената им отговорност; и (Вж. параграф А38)

    (б) разбират възложените им функции и че носят отговорност за тяхното изпълнение.

22. Фирмата следва да определи, че лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за системата за управление на качеството, спазване на изискванията за независимост и процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, имат пряка комуникация с лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството.

Процесът на фирмата по оценка на риска

23. Фирмата следва да разработи и внедри процес по оценка на риска, за да установи целите във връзка с качеството, да идентифицира и оцени рисковете за качеството и да разработи и приложи отговори за адресиране на рисковете за качеството. (Вж. параграфи А39–А41)

24. Фирмата следва да установи целите във връзка с качеството, конкретно посочени от настоящия МСУК, и всякакви допълнителни цели във връзка с качеството, които фирмата счете за необходими, за да постигне целите на системата за управление на качеството. (Вж. параграфи А42–А44)

25. Фирмата следва да идентифицира и оцени рисковете за качеството, за да осигури база за разработване и прилагане на отговорите. Извършвайки това, фирмата следва:

    (а) да получи разбиране за условията, събитията, обстоятелствата, действията или бездействията, които биха могли да окажат неблагоприятно влияние върху постигането на целите във връзка с качеството, включително: (Вж. параграфи А45–А47)

        (i) по отношение на естеството и обстоятелствата на фирмата, тези, отнасящи се до:

            а. сложността и оперативните характеристики на фирмата;

            б. стратегическите и оперативни решения и действия, бизнес процесите и бизнес модела на фирмата;

            в. характеристиките и стила на управление на ръководството;

            г. ресурсите на фирмата, включително ресурсите, осигурени от доставчици на услуги;

            д. закони, нормативни разпоредби, професионални стандарти и средата, в която фирмата осъществява дейността си; и

            е. когато става въпрос за фирма, принадлежаща към мрежа от фирми – естеството и обхвата на изискванията на мрежата и услугите, предоставяни от мрежата от фирми, ако има такива.

        (ii) по отношение на естеството и обстоятелствата на ангажиментите, изпълнявани от фирмата, тези, отнасящи се до:

            а. видовете ангажименти, изпълнявани от фирмата и докладите, които трябва да бъдат издадени; и

            б. видовете предприятия, за които се изпълняват тези ангажименти.

    (б) да вземе под внимание начина и степента в която условията, събитията, обстоятелствата, действията или бездействията съгласно параграф 25(а) биха могли да окажат неблагоприятно влияние върху постигането на целите във връзка с качеството. (Вж. параграф А48)

26. Фирмата следва да разработи и приложи отговори, за да адресира рисковете за качеството по начин, който се базира и е в отговор на причините за оценките, дадени на рисковете за качеството. Отговорите на фирмата следва да включват също така и отговорите, посочени в параграф 34. (Вж. параграфи А49–А51)

27. Фирмата следва да установи политики или процедури, разработени, за да идентифицират информация, която сочи, че са необходими допълнителни цели във връзка с качеството или допълнителни или модифицирани рискове за качеството или отговори, поради промени в естеството и обстоятелствата на фирмата или на нейните ангажименти. В случай че бъде идентифицирана такава информация, фирмата следва да разгледа тази информация и когато е целесъобразно: (Вж. параграфи А52–А53)

(а) да установи допълнителни цели във връзка с качеството или да модифицира допълнителни цели във връзка с качеството, които вече са установени от фирмата; (Вж. параграф А54)

(б) да идентифицира и оцени допълнителните рискове за качеството, да модифицира рисковете за качеството или да ги оцени повторно; или

(в) да разработи и приложи допълнителни отговори или да модифицира отговорите.

Общо управление и ръководство

28. Фирмата следва да установи следните цели във връзка с качеството, които да адресират общото управление и ръководството на фирмата, което създава среда, която подкрепя системата за управление на качеството:

(а) Фирмата демонстрира ангажираност с качеството посредством култура, която съществува в цялата фирма, която отчита и подсилва: (Вж. параграфи А55–А56)

(i) ролята на фирмата в обслужване на обществения интерес чрез последователно изпълнение на качествени ангажименти;

(ii) значението на професионалната етика, ценности и нагласи;

(iii) отговорността на целия персонал за качеството във връзка с изпълнението на ангажименти или дейности в рамките на системата за управление на качеството и очакваното от целия персонал поведение; и

(iv) значението на качеството в стратегическите решения и действия на фирмата, включително финансовите и оперативни приоритети на фирмата.

(б) Ръководството носи отговорност за качеството. (Вж. параграф А57)

(в) Ръководството демонстрира ангажираност с качеството чрез своите действия и поведение. (Вж. параграф А58)

(г) Организационната структура и възлагането на роли, отговорности и правомощия са целесъобразни, с оглед създаване на възможност за разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството. (Вж. параграф А32, А33, А35, А59)

(д) Потребностите от ресурси, включително финансови ресурси, се планират и ресурсите се получават, разпределят и насочват по начин, който да е в съответствие с ангажираността на фирмата с качеството. (Вж. параграфи А60–А61)

Приложими етични изисквания

29. Фирмата следва да установи следните цели във връзка с качеството, които да адресират изпълнението на отговорностите в съответствие с приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта: (Вж. параграфи А62–А64, А66)

(а) Фирмата и нейният персонал:

(i) разбират приложимите етични изисквания, на които фирмата и изпълняваните от нея ангажименти са предмет; и (Вж. параграфи А22, А24)

(ii) изпълняват своите отговорности във връзка с приложимите етични изисквания, на които фирмата и изпълняваните от нея ангажименти са предмет.

(б) Други лица, включително мрежата от фирми, фирми, принадлежащи към мрежата, физически лица в мрежата от фирми и фирмите, принадлежащи към мрежата, както

и доставчици на услуги, които са обект на приложимите етични изисквания, на които фирмата и изпълняваните от нея ангажименти са предмет:

(i) разбират приложимите етични изисквания, които се отнасят до тях; и (Вж. параграфи А22, А24, А65)

(ii) изпълняват своите отговорности във връзка с приложимите етични изисквания, които се отнасят до тях.

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти

30. Фирмата следва да установи следните цели във връзка с качеството, които да адресират приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти:

(а) Направените от фирмата преценки относно това дали да приеме или продължи взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент са подходящи, когато се основават на:

(i) получената информация относно естеството и обстоятелствата на ангажимента и почтеността и етичните ценности на клиента (включително ръководството и когато това е уместно – лицата, натоварени с общо управление), която да е достатъчна, за да подкрепи такива преценки; и (Вж. параграфи А67–А71)

(ii) способността на фирмата да изпълни ангажимента в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. (Вж. параграф А72)

(б) Финансовите и оперативни приоритети на фирмата не водят до неподходящи преценки относно това дали да приеме или продължи взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент. (Вж. параграфи А73–А74)

Изпълнение на ангажимента

31. Фирмата следва да установи следните цели във връзка с качеството, които да адресират изпълнението на качествени ангажименти:

(а) Екипите по ангажиментите разбират и изпълняват своите отговорности във връзка с ангажиментите, включително когато е приложимо, цялостната отговорност на съдружниците, отговорни за ангажиментите, за управляване на качеството и за постигане на качество на ангажимента, както и участие в достатъчна степен и по подходящ начин през целия ангажимент. (Вж. параграф А75)

(б) Естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството и надзора над екипите по ангажиментите и прегледът на извършената работа са подходящи на базата на естеството и обстоятелствата на ангажиментите и ресурсите, които са насочени или предоставени на разположение на екипите по ангажиментите, като работата, извършена от по-малко опитните членове на екипа по ангажимента е обект на ръководство, надзор и преглед от страна на членове на екипа по ангажимента с по-голям опит. (Вж. параграфи А76–А77)

(в) Екипите по ангажименти използват подходяща професионална преценка и когато е приложимо към съответния вид ангажимент – упражняват професионален скептицизъм. (Вж. параграф А78)

(г) По трудни или спорни въпроси се провеждат консултации и съгласуваните заключителни решения се прилагат. (Вж. параграфи А79–А81)

(д) Различията в мнението в рамките на екипа по ангажимента или между екипа по ангажимента и лицата, извършващо преглед за качеството на ангажимента или лицата, извършващи дейности в рамките на системата на фирмата за управление на качеството, се представят на вниманието на фирмата и се разрешават. (Вж. параграф А82)

(е) Документацията за ангажимента се окомплектова своевременно след датата на доклада за ангажимента и се поддържа и съхранява по подходящ начин, за да се отговори на потребностите на фирмата и да се изпълнят изискванията на закон, нормативна разпоредба, приложимите етични изисквания или професионалните стандарти. (Вж. параграфи А83–А85)

Ресурси

32. Фирмата следва да установи следните цели във връзка с качеството, които да адресират подходящото и своевременно получаване, разработване, използване, поддържане, разпределяне и насочване на ресурси, така че да се даде възможност за разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството: (Вж. параграфи А86–А87)

Човешки ресурси

(а) Персоналът се наема, развива и запазва, и притежава компетентност и способности: (Вж. параграфи А88–А90)

(i) да изпълнява последователно качествени ангажименти, включително да притежава познания и опит, подходящи за ангажиментите, които фирмата изпълнява; или

(ii) да изпълнява дейности или отговорности във връзка с функционирането на системата на фирмата за управление на качеството.

(б) Персоналът демонстрира чрез своите действия и поведение ангажираност с качеството, развива и поддържа подходяща компетентност за изпълнение на своите функции и е обект на отговорност и поощрение чрез своевременни атестации, възнаграждения, повишение и други стимули. (Вж. параграфи А91–А93)

(в) Когато фирмата не разполага с достатъчен или подходящ персонал, който да позволи функционирането на системата на фирмата за управление на качеството или изпълнението на ангажиментите, лица биват привличани от външни източници (т.е., мрежата от фирми, друга фирма, част от мрежата или доставчик на услуги). (Вж. параграф А94)

(г) Изпълнението на всеки ангажимент се възлага на членове на екипа по ангажимента, включително съдружник, отговорен за ангажимента, които притежават подходяща компетентност и способности, включително като им е предоставено достатъчно време, за да изпълняват последователно качествени ангажименти. (Вж. параграфи А88–А89, А95–А97)

(д) Изпълнението на дейности в рамките на системата за управление на качеството се възлага на лица, които притежават подходяща компетентност и способности, включително достатъчно време, за да изпълняват такива дейности.

Технологични ресурси

(е) За да се даде възможност за функционирането на системата на фирмата за управление на качеството и изпълнението на ангажиментите, се получават или разработват, внедряват, поддържат и използват подходящи технологични ресурси. (Вж. параграфи А98–А101, А104)

Интелектуални ресурси

(ж) За да се даде възможност за функционирането на системата на фирмата за управление на качеството и последователното изпълнение на качествени ангажименти, се получават или разработват, внедряват, поддържат и използват подходящи интелектуални ресурси, като в случай че е приложимо, тези ресурси са в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. (Вж. параграфи А102–А104)

Доставчици на услуги

(з) Човешките, технологични и интелектуални ресурси от доставчиците на услуги са подходящи за използване в системата на фирмата за управление на качеството и при изпълнението на ангажиментите, вземайки под внимание целите във връзка с качеството съгласно параграф 32 (г),(д),(е) и (ж). (Вж. параграфи А105–А108)

Информация и комуникации

33. Фирмата следва да установи следните цели във връзка с качеството, които да адресират получаването, генерирането или използването на информация относно системата за управление на качеството и своевременното комуникиране на информация в рамките на фирмата и до външни страни, така че да се даде възможност за разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството: (Вж. параграф А109)

(а) Информационната система идентифицира, улавя, обработва и поддържа уместна и надеждна информация, която да подкрепи системата за управление на качеството, независимо дали тази информация е от вътрешни или външни източници. (Вж. параграфи А110–А111)

(б) Културата на фирмата отчита и подсилва отговорността на персонала да обменя информация с фирмата и един с друг. (Вж. параграф А112)

(в) Уместната и надеждна информация се обменя в рамките на цялата фирма и с екипите по ангажименти, включително: (Вж. параграф А112)

(i) информацията се комуникира до персонала и екипите по ангажименти, като естеството, моментът на предоставяне и обхватът на информацията е достатъчен, за да даде възможност на съответните лица да разберат и изпълнят своите отговорности, отнасящи се до изпълнението на дейности в рамките на системата за управление на качеството или ангажиментите; и

(ii) персоналът и екипите по ангажиментите комуникират информация до фирмата, когато изпълняват дейности в рамките на системата за управление на качеството или ангажиментите.

(г) Уместната и надеждна информация се комуникира до външни страни, включително:

(i) информацията се комуникира до или в рамките на мрежата от фирми или до доставчиците на услуги, ако има такива, давайки възможност на мрежата от фирми или на доставчиците на услуги да изпълнят своите отговорности,

отнасящи се до изискванията на мрежата или услугите, предоставяни в рамките на мрежата или ресурсите, предоставяни от доставчиците на услуги; и (Вж. параграф А113)

(ii) информацията се комуникира да външни страни, когато това се изисква от закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти или за да се подкрепи разбирането на външните страни за системата за управление на качеството. (Вж. параграфи А114–А115)

Конкретно посочени отговори

34. При разработване и прилагане на отговорите в съответствие с параграф 26, фирмата следва да включи следните отговори: (Вж. параграф А116)

(а) Фирмата установява политики или процедури за:

(i) идентифициране, оценяване и адресиране на заплахи за спазване на приложимите етични изисквания; и (Вж. параграф А117)

(ii) идентифициране, комуникиране, оценяване и докладване на нарушения на приложимите етични изисквания и своевременно предприемане на подходящ отговор на причините и последствията от нарушенията. (Вж. параграфи А118–А119)

(б) Поне веднъж годишно фирмата получава документирано потвърждение за спазване на изискванията за независимост от целия персонал, от който приложимите етични изисквания изискват да е независим.

(в) Фирмата установява политики или процедури за получаване, разследване и разрешаване на оплаквания и обвинения за това, че работата не е извършена в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания или за неспазване на фирмените политики или процедури, установени в съответствие с настоящия МСУК. (Вж. параграфи А120–А121)

(г) Фирмата установява политики или процедури, които да адресират обстоятелства, когато:

(i) на фирмата стане известна информация след приемането или продължаването на взаимоотношение с клиент или на конкретен ангажимент, която би я накарала да откаже взаимоотношението с клиента или конкретния ангажимент, ако тази информация й е била известна преди приемането или продължаването на взаимоотношението с клиента или на конкретния ангажимент; или (Вж. параграфи А122–А123)

(ii) фирмата е задължена съгласно закон или нормативна разпоредба да приеме взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент. (Вж. параграф А123)

(д) Фирмата установява политики или процедури, които: (Вж. параграфи А124–А126)

(i) да изискват комуникация с лицата, натоварени с общо управление, при изпълнение на одит на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия относно това как системата за управление на качеството подкрепя последователното изпълнение на качествени ангажименти за одит; (Вж. параграфи А127–А129)

(ii) да адресират въпроса кога на друго основание е целесъобразно да се комуникира с външни страни относно системата на фирмата за управление на качеството; и (Вж. параграф А130)

(iii) да адресират информацията, която трябва да бъде предоставена, когато се комуникира с външни страни в съответствие с параграфи 34(д)(i) и 34(д)(ii), включително естеството, момента и обхвата и подходящата форма на комуникацията. (Вж. параграфи А131–А132)

(е) Фирмата установява политики или процедури, които да адресират прегледите за качеството на ангажимента в съответствие с МСУК 2 и да изискват преглед за качеството на ангажимента при:

(i) одит на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия;

(ii) одит или други ангажименти, по отношение на които преглед за качеството на ангажимента се изисква от закон или нормативна разпоредба; и (Вж. параграф А133)

(iii) одит или други ангажименти, по отношение на които фирмата определя, че преглед за качеството на ангажимента е подходящ отговор за адресиране на един или повече рискове за качеството. (Вж. параграфи А134-А137)

Процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците

35. Фирмата следва да установи процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, за да: (Вж. параграф А138)

(а) предостави уместна, надеждна и своевременна информация относно разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството.

(б) предприеме подходящи действия, за да отговори на идентифицираните недостатъци, така че недостатъците да бъдат отстранени своевременно.

Разработване и изпълнение на дейности по текущо наблюдение

36. Фирмата следва да разработи и изпълни дейности по текущо наблюдение, за да осигури база за идентифициране на недостатъците.

37. При определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на дейностите по текущо наблюдение, фирмата следва да вземе под внимание: (Вж. параграфи А139–А142)

(а) причините за оценките, дадени на рисковете за качеството;

(б) разработването на отговорите;

(в) разработването на процеса на фирмата за оценка на риска и процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците; (Вж. параграфи А143–А144)

(г) промени в системата за управление на качеството; (Вж. параграф А145)

(д) резултатите от предишни дейности по текущо наблюдение, дали тези предишни дейности по текущо наблюдение продължават да бъдат уместни при оценяване системата на фирмата за управление на качеството и дали дейностите по отстраняване на недостатъците за адресиране на преди това идентифицирани недостатъци са били ефективни; и (Вж. параграфи А146–А147)

(е) друга уместна информация, включително оплаквания и обвинения за това, че работата не е извършена в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания или за неспазване на фирмените политики или процедури, установени в съответствие с настоящия МСУК, информация от външни инспекции и информация от доставчици на услуги. (Вж. параграфи А148–А150)

38. Фирмата следва да включи проверка на приключени ангажименти в своите дейности по текущо наблюдение и следва да определи кои ангажименти и кои съдружници, отговорни за ангажименти, да подбере. Извършвайки това, фирмата следва: (Вж. параграфи А141, А151–А154)

(а) да вземе под внимание въпросите в параграф 37;

(б) да разгледа естеството, времето на изпълнение и обхвата на други дейности по текущо наблюдение, осъществени от фирмата, както и ангажиментите и съдружниците, отговорни за ангажименти, предмет на такива дейности по текущо наблюдение; и

(в) да избере поне един приключен ангажимент за всеки съдружник, отговорен за ангажимент, на периодична база, определена от фирмата.

39. Фирмата следва да установи политики или процедури, които:

(а) да изискват всички лица, извършващи дейностите по текущо наблюдение да разполагат с компетентността и способностите, включително достатъчно време, да изпълнят ефективно дейностите по текущо наблюдение; и

(б) да адресират обективността на лицата, извършващи дейностите по текущо наблюдение. Такива политики или процедури следва да забраняват на членовете на екипа по ангажимента или на лицето, извършващо преглед за качеството на даден ангажимент, да извършва проверка на този ангажимент. (Вж. параграфи А155–А156)

Оценяване на констатациите и идентифициране на недостатъци

40. Фирмата следва да оцени констатациите, за да определи дали са налице недостатъци, включително в процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците. (Вж. параграфи А157–А162)

Оценяване на идентифицираните недостатъци

41. Фирмата следва да оцени степента на същественост и всеобхватността на идентифицираните недостатъци, като: (Вж. параграфи А161, А163–А164)

(а) разследва първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци. При определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите за разследване на първопричината или първопричините, фирмата следва да вземе под внимание естеството на идентифицираните недостатъци и тяхната възможна степен на същественост. (Вж. параграфи А165–А169)

(б) оцени ефекта от идентифицираните недостатъци, самостоятелно и взети като съвкупност, върху системата за управление на качеството.

Предприемане на отговор на идентифицираните недостатъци

42. Фирмата следва да разработи и приложи действия по отстраняване на недостатъците, за да адресира идентифицираните недостатъци, като тези действия следва да са в отговор на резултатите от анализа на първопричините. (Вж. параграфи А170–А172)

43. Лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците следва да оценят дали действията по отстраняване на недостатъците:

    (а) са подходящо разработени, за да адресират идентифицираните недостатъци и свързаната с тях първопричина или първопричини и да определят, че те са били приложени; и

    (б) приложени за адресиране на преди това идентифицирани недостатъци са ефективни.

44. Ако оценяването сочи, че действията по отстраняване на недостатъците не са подходящо разработени или приложени или че не са ефективни, лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, следва да предприемат подходящи мерки, за да определят, че действията по отстраняване на недостатъците са подходящо модифицирани, така че да са ефективни.

Констатации относно конкретен ангажимент

45. Фирмата следва да реагира на обстоятелства, когато констатациите сочат, че е налице ангажимент или ангажименти, при които изисквани процедури са били пропуснати по време на изпълнение на ангажимента или ангажиментите или че издаденият доклад може да е неподходящ. Отговорът на фирмата следва да включва: (Вж. параграф А173)

    (а) предприемане на подходящи мерки за съответствие с уместните професионални стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

    (б) когато се прецени, че докладът е неподходящ, преценка на последствията и предприемане на подходящи мерки, включително преценка дали да се получи правен съвет.

Непрекъсната комуникация във връзка с текущото наблюдение и отстраняването на недостатъци

46. Лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците следва да комуникират своевременно до лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството и лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за системата за управление на качеството: (Вж. параграф А174)

    (а) описание на изпълнените дейности по текущо наблюдение;

    (б) идентифицираните недостатъци, включително степента на същественост и всеобхватността на тези недостатъци; и

    (в) действията по отстраняване на недостатъци за адресиране на идентифицираните недостатъци.

47. Фирмата следва да комуникира въпросите, описани в параграф 46, до екипите по ангажиментите и други лица, на които са възложени дейности в рамките на системата за управление на качеството, за да им позволи да предприемат бързи и подходящи действия в съответствие с техните отговорности.

Изисквания на мрежата от фирми или услуги, предоставяни от мрежата от фирми

48. Когато фирмата принадлежи към мрежа от фирми, фирмата, когато това е приложимо, следва да разбере: (Вж. параграфи А19, А175)

    (а) изискванията, установени от мрежата от фирми по отношение на системата на фирмата за управление на качеството, включително изисквания фирмата да внедри или използва ресурси или услуги, разработени или предоставени по друг начин от или чрез мрежата (т.е., изискванията на мрежата);

    (б) услугите или ресурсите, предоставяни от мрежата от фирми, които фирмата избира да внедри или използва при разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството (т.е., услуги, предоставяни от мрежата); и

    (в) отговорностите на фирмата за действията, които са необходими за прилагане изискванията на мрежата от фирми или използване на услугите, предоставяни от мрежата от фирми. (Вж. параграф А176)

    Фирмата остава отговорна за своята система за управление на качеството, включително за професионалните преценки, направени при разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството. Фирмата не следва да позволява спазването на изискванията на мрежата от фирми или използването на услугите, предоставяни от мрежата от фирми, да влезе в противоречие с изискванията на настоящия МСУК. (Вж. параграф А177)

49. На базата на разбирането, получено съгласно параграф 48, фирмата следва:

    (а) да определи по какъв начин изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, имат отношение към, и се вземат под внимание в, системата на фирмата за управление на качеството, включително как те трябва да бъдат внедрени и приложени; и (Вж. параграф А178)

    (б) да оцени дали и ако да – как - изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, трябва да бъдат адаптирани или допълнени от фирмата, за да бъдат подходящи за използване в нейната система за управление на качеството. (Вж. параграфи А179–А180)

Дейности по текущо наблюдение, осъществявани от мрежата от фирми върху системата на фирмата за управление на качеството

50. При обстоятелства, когато мрежата от фирми изпълнява дейности по текущо наблюдение, отнасящи се до системата на фирмата за управление на качеството, фирмата следва:

    (а) да определи ефекта от дейностите по текущо наблюдение, изпълнявани от мрежата от фирми върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на дейностите на фирмата по текущо наблюдение, изпълнявани в съответствие с параграфи 36–38;

    (б) да определи отговорностите на фирмата по отношение на дейностите по текущо наблюдение, включително свързаните с това действия на фирмата; и

    (в) като част от оценяване на констатациите и идентифициране на недостатъци съгласно параграф 40, своевременно да получи резултатите от дейностите по текущо наблюдение от мрежата от фирми. (Вж. параграф А181)

Дейности по текущо наблюдение, осъществявани от мрежата от фирми във всички фирми от мрежата

51. Фирмата следва:

(а) да разбере цялостния обхват на дейностите по текущо наблюдение, осъществявани от мрежата от фирми във всички фирми от мрежата, включително дейностите по текущо наблюдение за определяне, че изискванията на мрежата са били подходящо внедрени и приложени във всички фирми от мрежата, и как мрежата ще комуникира резултатите от своите дейности по текущо наблюдение до фирмата;

(б) поне веднъж годишно, да получава, ако е приложимо, информация от мрежата относно цялостните резултати от дейностите на мрежата по текущо наблюдение във всички фирми от мрежата, и: (Вж. параграфи А182–А184)

(i) да комуникира информацията до екипите по ангажименти и съобразно случая – до други лица, на които са възложени дейности в рамките на системата за управление на качеството, за да им позволи да предприемат бързи и подходящи действия в съответствие с техните отговорности; и

(ii) да преценява ефекта от информацията върху системата на фирмата за управление на качеството.

Недостатъци в изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, идентифицирани от фирмата

52. Ако фирмата идентифицира недостатък в изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, фирмата следва: (Вж. параграф А185)

(а) да комуникира до мрежата от фирми уместна информация относно идентифицирания недостатък; и

(б) в съответствие с параграф 42, да разработи и изпълни действия по отстраняване на недостатъците, за да адресира ефекта от идентифицирания недостатък в изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми. (Вж. параграф А186)

Оценяване на системата за управление на качеството

53. Лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството следва да оценят, от името на фирмата, системата за управление на качеството. Оценяването следва да бъде осъществено към определен момент във времето и да бъде извършвано поне веднъж годишно. (Вж. параграфи А187–А189)

54. На базата на оценката, лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството следва да достигнат, от името на фирмата, до едно от следните заключения: (Вж. параграфи А190, А195)

(а) Системата за управление на качеството предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата за управление на качеството се постигат; (Вж. параграф А191)

(б) С изключение на въпросите, отнасящи се до идентифицираните недостатъци, които имат съществен, но не и всеобхватен ефект върху разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството, системата за управление на качеството предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата за управление на качеството се постигат; или (Вж. параграф А192)

(в) Системата за управление на качеството не предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата за управление на качеството се постигат. (Вж. параграфи А192–А194)

55. Ако лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, достигнат до заключението, описано в параграф 54(б) или 54(в), фирмата следва: (Вж. параграф А196)

(а) да предприеме бързи и подходящи действия; и

(б) да комуникира до:

(i) екипите по ангажименти и други лица, на които са възложени дейности в рамките на системата за управление на качеството до степента, в която това е уместно с оглед на техните отговорности; и (Вж. параграф А197)

(ii) външни страни в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, изисквани от параграф 34(д). (Вж. параграф А198)

56. Фирмата следва да извършва периодично оценяване на резултатите от дейността на лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, и на лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за системата за управление на качеството. При това свое действие фирмата следва да вземе под внимание оценката на системата за управление на качеството. (Вж. параграфи А199–А201)

Документация

57. Фирмата следва да изготви документация за системата си за управление на качеството, която да е достатъчна, за да: (Вж. параграфи А202–А204)

(а) подкрепи унифицираното разбиране на системата за управление на качеството от страна на персонала, включително разбиране на съответните му роли и отговорности по отношение на системата за управление на качеството и изпълнението на ангажиментите;

(б) подкрепи последователното прилагане и функциониране на отговорите; и

(в) предостави доказателства за разработването, прилагането и функционирането на отговорите, да подкрепи оценката на системата за управление на качеството от лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството.

58. При изготвяне на документацията фирмата следва да включи:

(а) Самоличността на лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството и оперативната отговорност за системата за управление на качеството;

(б) Целите на фирмата във връзка с качеството и рисковете за качеството; (Вж. параграф А205)

(в) Описание на отговорите и начина, по който отговорите на фирмата адресират рисковете за качеството;

(г) По отношение на процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците:

(i) доказателства за извършените дейности по текущо наблюдение;

(ii) оценката на констатациите, идентифицираните недостатъци и тяхната първопричина или първопричини;

(iii) действията по отстраняване на недостатъците за адресиране на идентифицираните недостатъци и оценката на разработването и прилагането на тези действия; и

(iv) комуникациите във връзка с текущото наблюдение и отстраняването на недостатъците; и

(д) Базата за заключението, до което е достигнато съгласно параграф 54.

59. Фирмата следва да документира въпросите в параграф 58 в степента, в която те се отнасят и до изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, и оценката на изискванията на мрежата от фирми и услугите, предоставяни от мрежата от фирми, в съответствие с параграф 49(б). (Вж. параграф A206)

60. Фирмата следва да установи период от време за съхранение на документацията за системата за управление на качеството, който да е достатъчен, за да даде възможност на фирмата да осъществява текущо наблюдение върху разработването, внедряването и функциониране на системата на фирмата за управление на качеството, или за по-продължителен период, ако това се изисква от закон или нормативна разпоредба.

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МСУК (Вж. параграфи 3–4)

A1. Други стандарти на СМОССИС, включително МСАП 2400 (преработен)[5] и МСАИС 3000 (преработен),[6] също установяват изисквания по отношение на съдружника, отговорен за ангажимента, за управление на качеството на ниво ангажимент.

A2. Кодексът на СМСЕС[7] съдържа изисквания и материали за приложение за професионалните счетоводители, които дават възможност на професионалните счетоводители да изпълнят своята отговорност да действат в обществен интерес. Както е посочено в параграф 15, в контекста на изпълнение на ангажименти, описани в настоящия МСУК, последователното изпълнение на качествени ангажименти съставлява част от отговорността на професионалния счетоводител да действа в обществен интерес.

Системата на фирмата за управление на качеството (Вж. параграфи 6–9)

A3. Фирмата може да използва различна терминология или рамки, за да опише компонентите на системата си за управление на качеството.

A4. Примерите за взаимосвързания характер на компонентите включват:

- Процесът на фирмата за оценка на риска определя процеса, който фирмата е задължена да следва при прилагане на базиран на риска подход в рамките на цялата система за управление на качеството.

---

[5] Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен), *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*

[6] Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 (преработен), *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация*

[7] Издаваният от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМСЕС“)

- Компонентът, отнасящ се до общото управление и ръководството, установява средата, която подкрепя системата за управление на качеството.
- Компонентите, отнасящи се до ресурсите и информацията и комуникациите, дават възможност за разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството.
- Процесът по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците е процес, разработен, за да се наблюдава текущо цялата система за управление на качеството. Резултатите от процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците предоставят информация, която е уместна за процеса на фирмата по оценка на риска.
- Възможно е да съществуват взаимовръзки между специфични въпроси, например, определени аспекти на приложимите етични изисквания са уместни по отношение приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти.

A5. Разумна степен на сигурност се получава, когато системата за управление на качеството намалява до приемливо ниско ниво риска целите, посочени в параграф 14(а) и (б), да не бъдат постигнати. Разумната степен на сигурност не е абсолютна степен на сигурност, тъй като съществуват вътрешноприсъщи ограничения на системата за управление на качеството. Такива ограничения включват случаите, когато човешката преценка при вземането на решения е погрешна или когато възниква неизправност в системата на фирмата за управление на качеството, например, поради човешка грешка или поведение или срив в ИТ приложенията.

Задължителен характер на настоящия МСУК (Вж. параграф 12)

A6. Целта на настоящия МСУК осигурява контекста, в който са сложени изискванията на този МСУК, установява желания резултат от настоящия МСУК и е замислена да подпомогне фирмата да разбере какво трябва да бъде постигнато и при необходимост – подходящите средства за постигането му.

A7. Изискванията на настоящия МСУК са изразени, използвайки думата „следва“.

A8. Когато е необходимо, материалите за приложение и другите пояснителни материали предоставят допълнителни обяснения за изискванията и насоки за тяхното изпълнение. В частност, те може:

- да обясняват по-прецизно какво дадено изискване означава или има за цел да обхване; и
- да включват примери, илюстриращи как даденото изискване може да бъде приложено.

Макар такива насоки да не налагат сами по себе си изискване, те имат отношение към правилното прилагане на изискванията. Материалите за приложение и другите пояснителни материали може да предоставят също така основна информация по въпроси, разгледани в настоящия МСУК. Когато е целесъобразно, в материалите за приложение и другите пояснителни материали са включени допълнителни съображения, специфични за одиторските организации в публичния сектор. Тези допълнителни съображения подпомагат прилагането на изискванията на настоящия МСУК. Те обаче не ограничават или намаляват отговорността на фирмата да прилага и съблюдава изискванията в настоящия МСУК.

A9. Настоящият МСУК включва в раздела, озаглавен „Дефиниции“, описание на значенията, дадени на определени термини за целите на този МСУК. Тези дефиниции се предоставят, за да подпомогнат последователното прилагане и тълкуване на настоящия МСУК и нямат за цел да са с по-голям приоритет от дефиниции, които може да са установени за други цели, независимо дали в закон, нормативна разпоредба или по друг начин. Речникът на термините във връзка с Международните стандарти, издаден от СМОССИС в *Ръководството по международни стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги,* публикуван от Международната федерация на счетоводителите (IFAC) включва термините, дефинирани в настоящия МСУК. Речникът на термините включва също така описания на други термини, срещащи се в МСУК, с цел подпомагане на общото и последователно тълкуване и превод.

Дефиниции

Недостатък (Вж. параграф 16(а))

A10. Фирмата идентифицира недостатъците чрез оценяване на констатациите. Недостатък може да бъде установен от една констатация или от комбинация от констатации.

A11. Когато недостатък бъде идентифициран в резултат на това, че риск за качеството или комбинация от рискове за качеството не е идентифицирана или подходящо оценена, отговорът или отговорите за адресиране на такъв риск или рискове за качеството може също да липсват или да не са подходящо разработени или приложени.

A12. Останалите аспекти на системата за управление на качеството се състоят от изискванията в настоящия МСУК, адресиращи:

- Възлагане на отговорности (параграфи 20–22);
- Процесът на фирмата за оценка на риска;
- Процесът по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците; и
- Оценяването на системата за управление на качеството.

Примери за недостатъци, отнасящи се до други аспекти на системата за управление на качеството

- Процесът на фирмата за оценка на риска не идентифицира информация, която сочи за промени в естеството или обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти и необходимостта от установяване на допълнителни цели във връзка с качеството или от модифициране на рисковете за качеството или отговорите.
- Процесът на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците не е разработен и внедрен по начин, който:
  - да предоставя уместна, надеждна и своевременна информация относно разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството.
  - да дава възможност на фирмата да предприеме подходящи действия, за да отговори на идентифицираните недостатъци, така че недостатъците да бъдат отстранени своевременно.

- Лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата на фирмата за управление на качеството не извършват ежегодното оценяване на системата за управление на качеството.

Екип по ангажимента (Вж. параграф 16(е))

A13. МОС 220 (преработен)[8] предоставя насоки при прилагане на дефиницията за екип по ангажимента в контекста на одит на финансови отчети.

Външни инспекции (Вж. параграф 16(ж))

A14. При някои обстоятелства външен надзорен орган може да предприеме други видове инспекции, например, тематични прегледи, които по отношение на подбрани фирми се фокусират върху конкретни аспекти на одиторски ангажименти или общофирмени практики.

Констатации (Вж. параграф 16(з))

A15. Като част от натрупването на констатации от дейностите по текущо наблюдение, външни инспекции и други уместни източници, фирмата може да идентифицира други наблюдения или забележки относно системата на фирмата за управление на качеството, като например положителни резултати или възможности фирмата да подобри или допълнително да усъвършенства системата за управление на качеството. Параграф A158 пояснява как други наблюдения или забележки биха могли да бъдат използвани от фирмата в системата за управление на качеството.

A16. Параграф A148 предоставя примери за информация от други уместни източници.

A17. Дейностите по текущо наблюдение включват текущото наблюдение на ниво ангажимент, като например, проверка на ангажиментите. Наред с това, външните инспекции и други уместни източници може да включват информация, която се отнася до конкретни ангажименти. В резултат, информацията относно разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството включва констатации на ниво ангажимент, които може да са показателни за констатациите във връзка със системата за управление на качеството.

Фирма (Вж. параграф 16(и))

A18. Дефиницията за „фирма“ в приложимите етични изисквания може да се различава от дефиницията, изложена в настоящия МСУК.

Мрежа от фирми (Вж. параграфи 16(л), 48)

A19. Мрежите от фирми и фирмите в рамките на мрежата може да са структурирани по най-различни начини. Така например, в контекста на системата на фирмата за управление на качеството:

- Мрежата от фирми може да установи изисквания за фирмата, отнасящи се до нейната система за управление на качеството, или да предоставя услуги, които се използват от фирмата в нейната система за управление на качеството или при изпълнението на ангажиментите;

[8] МОС 220 (преработен), параграфи A15–A25

- Други фирми в рамките на мрежата може да предоставят услуги (например, ресурси), които се използват от фирмата в нейната система за управление на качеството или при изпълнението на ангажиментите; или
- Други структури или организации в рамките на мрежата можа да установяват изисквания за фирмата, отнасящи се до нейната система за управление на качеството, или да предоставят услуги.

За целите на настоящия МСУК, изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, които се получават от мрежата, друга фирма в рамките на мрежата или от друга структура или организация в мрежата се считат за „изисквания на мрежата от фирми или услуги, предоставяни от мрежата от фирми."

Персонал (Вж. параграф 16(н))

A20. В допълнение към персонала (т.е., лицата във фирмата), фирмата може да използва външни за фирмата лица при извършване на своите дейности в системата за управление на качеството или при изпълнение на ангажиментите. Така например, външните за фирмата лица може да включват лица от други фирми от мрежата (например, лица в център за предоставяне на услуги на фирма, част от мрежата от фирми) или лица, наети от доставчик на услуги (например, одитор на компонент от друга фирма, която не е част от мрежата от фирми).

A21. Персоналът включва също съдружниците и служителите в други структури на фирмата, като например, център за предоставяне на услуги във фирмата.

Приложими етични изисквания (Вж. параграфи 16(у), 29)

A22. Приложимите етични изисквания, които са приложими в контекста на системата за управление на качеството, може да варират в зависимост от естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти. Терминът „професионален счетоводител" може да е дефиниран в приложимите етични изисквания. Така например, Кодексът на СМСЕС дефинира термина „професионален счетоводител" и допълнително пояснява обхвата на разпоредбите в Кодекса на СМСЕС, които се приложими по отношение на самостоятелните професионални счетоводители на публична практика и техните фирми.

A23. Кодексът на СМСЕС адресира обстоятелствата, когато закон или нормативна разпоредба не позволява на професионалния счетоводител да изпълни изискванията на определени части от Кодекса на СМСЕС. Кодексът отчита също така, че някои юрисдикции може да имат разпоредби в закон или нормативен документ, които се различават или надхвърлят тези, изложени в Кодекса на СМСЕС и че професионалните счетоводители в тези юрисдикции трябва да са запознати с такива различия и да спазват по-строгите разпоредби, освен в случаите, когато това е забранено от закон или нормативна разпоредба.

A24. Различни разпоредби в приложимите етични изисквания може да са приложими единствено по отношение на лицата в контекста на изпълнение на ангажиментите, а не по отношение на самата фирма. Така например:

- Част 2 от Кодекса на СМСЕС е приложима по отношение на лица, които са професионални счетоводители на публична практика, когато изпълняват професионални дейности по силата на тяхното взаимоотношение с фирмата, независимо дали в качеството на изпълнител, служител по трудово правоотношение или собственик, и може да е уместна в контекста на изпълнение на ангажиментите.

- Определени изисквания в Части 3 и 4 от Кодекса на СМСЕС също са приложими по отношение на лица, които са професионални счетоводители на публична практика, когато изпълняват професионални дейности за клиенти.

Спазването на такива приложими етични изисквания от съответните лица може да трябва да бъде адресирано от системата на фирмата за управление на качеството.

Пример за приложими етични изисквания, които са приложими само по отношение на лицата, а не и на фирмата, и които се отнасят до изпълнението на ангажиментите

Част 2 от Кодекса на СМСЕС адресира натиск за нарушаване на фундаменталните принципи и включва изисквания, че лицето не следва:

- да позволява натиск от страна на други лица да доведе до нарушаване спазването на фундаменталните принципи; или
- да оказва натиск върху други лица, за който натиск счетоводителят знае или има причина да счита, че ще доведе до това други лица да нарушат фундаменталните принципи.

Така например, възможно е да възникнат обстоятелства, когато при изпълнение на ангажимент, дадено лице счита, че съдружникът, отговорен за ангажимента, или друг старши член на екипа по ангажимента му е оказал натиск да наруши фундаменталните принципи.

Отговор (Вж. параграф 16(ф))

A25. Политиките се прилагат посредством действията на персонала и други лица, чиито действия са обект на политиките (включително екипите по ангажименти) или чрез въздържане от тяхна страна да предприемат действия, които биха влезли в конфликт с политиките на фирмата.

A26. Процедурите може да бъдат направени задължителни посредством формална документация или други комуникации или да са резултат от поведение, което не е задължително, но се обуславя от фирмената култура. Спазването на процедурите може да бъде принудително наложено чрез действията, разрешени от ИТ приложенията, или чрез други аспекти на фирмената ИТ среда.

A27. Ако фирмата използва външни за нея лица в системата за управление на качеството или при изпълнение на ангажиментите, за адресиране действията на тези лице може да е необходимо фирмата да разработи различни политики или процедури. МОС 220 (преработен)[9] предоставя насоки, когато е възможно да е необходимо фирмата да разработи различни политики или процедури, за да адресира действията на лица, външни за фирмата, в контекста на одит на финансови отчети.

Доставчик на услуги (Вж. параграф 16(х))

A28. Доставчиците на услуги включват одитори на компоненти от други фирми, които не са част от мрежата от фирми.

Прилагане и спазване на приложимите изисквания (Вж. параграф 17)

[9] МОС 220 (преработен), параграфи A23–A25

A29. *Примери за случаи, когато дадено изискване в настоящия МСУК може да не е приложимо по отношение на фирмата*

- Фирмата представлява самостоятелно практикуващ професионален счетоводител. Например, изискванията, адресиращи организационната структура и възлагането на роли, отговорности и правомощия в рамките на фирмата, ръководство, надзор и преглед и адресирането на различия в мнението може да не са приложими.
- Фирмата изпълнява единствено ангажименти, които са ангажименти за свързани по съдържание услуги. Например, ако от фирмата не се изисква да запазва независимост по отношение на ангажиментите за свързани по съдържание услуги, изискването за получаване на документирано потвърждение за спазване на изискванията за независимост от целия персонал не би било приложимо.

Система за управление на качеството

Разработване, внедряване и прилагане на система за управление на качеството (Вж. параграф 19)

A30. Управлението на качеството не е самостоятелна функция на фирмата; то представлява интегриране на култура, която демонстрира ангажираност с качеството, със стратегията, оперативната дейност и бизнес процесите на фирмата. В резултат, разработването на системата за управление на качеството и оперативната дейност и бизнес процесите на фирмата по един интегриран начин може да насърчи хармоничния подход към управлението на фирмата и да повиши ефективността на управлението на качеството.

A31. Качеството на професионалните преценки, извършвани от фирмата, вероятно ще се повиши, когато лицата, извършващи тези преценки демонстрират нагласа, включваща критично мислене, което предполага:

- преценяване на източника, уместността и достатъчността на получената относно системата за управление на качеството информация, включително информацията, отнасяща се до естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти; и
- запазване на непредубеденост и повишено внимание за необходимостта от допълнително разследване или друго действие.

Отговорности (Вж. параграфи 20–21, 28(г))

A32. Компонентът, отнасящ се до общото управление и ръководството, включва цел във връзка с качеството фирмата да има организационна структура и да възлага роли, отговорности и правомощия, които да са подходящи, така че да позволят разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството.

A33. Независимо от възлагането на отговорности, свързани със системата за управление на качеството, в съответствие с параграф 20, фирмата продължава да носи крайната отговорност за системата за управление на качеството и за това да държи лицата отговорни за възложените им роли. Така например, в съответствие с параграфи 53 и 54, макар фирмата да възлага оценяването на системата за управление на качеството и извеждането на съответните изводи на лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, фирмата носи отговорност за оценяването и направените заключения.

A34. Лицето или лицата, на които е възложена отговорността за въпросите в параграф 20 обикновено са съдружници във фирмата, така че те разполагат с подходящото влияние и правомощия в рамките на фирмата, както се изисква от параграф 21. На базата обаче на юридическата структура на фирмата, може да съществуват обстоятелства, при които лицето да не е съдружник във фирмата, но да разполага с подходящото влияние и правомощия в рамките на фирмата, за да изпълни възложените му роли, въз основа на формални договорености, направени от фирмата или мрежата от фирми.

A35. Начинът, по който фирмата възлага роли, отговорности и правомощия в рамките на фирмата може да е различен, като закон или нормативна разпоредба може да налагат определени изисквания по отношение на фирмата, които да окажат влияние върху структурата на ръководство и управление или възлагането на отговорности. Лицето или лицата, на които е възложена отговорност за въпроса или въпросите в параграф 20, може от своя страна да възлагат функции, процедури, задачи или действия на други лица, които да ги подпомогнат при изпълнение на техните отговорности. Лицето или лицата, обаче, на които е възложена отговорност за въпроса или въпросите в параграф 20 остават отговорни за възложените им отговорности.

Пример за съразмерност на прилагането, който да демонстрира как може да бъде осъществено възлагането на роли и отговорности

- При по-малко сложна фирма, крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството може да бъде възложена на един управляващ съдружник с изключителна отговорност за надзора над фирмата. Това лице може да поеме също така отговорност за всички аспекти на системата за управление на качеството, включително оперативната отговорност за системата за управление на качеството, спазване изискванията за независимост и процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците.
- При по-сложна фирма, може да са налице няколко нива на ръководство, които отразяват организационната структура на фирмата и е възможно да има независим надзорен орган, който да осъществява надзор над фирмата, който не е свързан с изпълнителната функция във фирмата, и който може да включва външни лица. Нещо повече, фирмата може да възложи оперативната отговорност за специфични аспекти на системата за управление на качеството, извън тези, посочени в параграф 20(в), като например, оперативна отговорност за спазване на етичните изисквания или оперативна отговорност за управление на определена сфера на дейност.

A36. Спазването на изискванията за независимост е от съществено значение при изпълнението на одит или преглед на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и се очаква от заинтересованите страни, разчитащи на докладите на фирмата. Лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за спазване на изискванията за независимост обикновено носят отговорност за надзора над всички въпроси, отнасящи се до независимостта, така че за справяне с изискванията за независимост фирмата да може да разработи и приложи надежден и последователен подход.

A37. Закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти може да установяват допълнителни изисквания по отношение на лицето, на което е възложена отговорност за въпрос или въпроси в параграф 20, като например изисквания за професионално лицензиране, професионално образование или продължаващо професионално развитие.

A38. Подходящият опит и познания на лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за системата за управление на качеството, обикновено включват разбиране за стратегическите решения и действия на фирмата и опит с бизнес дейността на фирмата.

Процесът на фирмата по оценка на риска (Вж. параграф 23)

A39. Начинът, по който фирмата разработва процеса си по оценка на риска може да бъде повлиян от естеството и обстоятелствата на фирмата, включително как фирмата е структурирана и организирана.

Примери за съразмерност на прилагането, които да демонстрират как процесът на фирмата по оценка на риска може да се различава

- При по-малко сложна фирма, лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за системата за управление на качеството може да разполагат с достатъчно разбиране за фирмата и нейните ангажименти, за да осъществят процеса по оценка на риска. Наред с това, документирането на целите във връзка с качеството, рисковете за качеството и съответните отговори може да е по-малко подробно в сравнение с по-сложна фирма (например, може да е документирано в един единствен документ).
- При по-сложна фирма, може да е налице формален процес по оценка на риска, с участието на повече лица и многобройни дейности. Възможно е процесът да е централизиран (например, целите във връзка с качеството, рисковете за качеството и съответните отговори се установяват централно за всички бизнес единици, функционални звена и сфери на дейност) или децентрализиран (например, целите във връзка с качеството, рисковете за качеството и съответните отговори се установяват на ниво бизнес единица, функционално звено или сфера на дейност, като резултатите се обединяват на ниво фирма). Мрежата от фирми също може да предостави на фирмата цели във връзка с качеството, рискове за качеството и съответните отговори, които да бъдат включени в системата на фирмата за управление на качеството.

A40. Процесът по установяване на цели във връзка с качеството, идентифициране и оценяване на рисковете за качеството и разработване и прилагане на съответните отговори представлява процес, изискващ повторение на определени стъпки, и изискванията на настоящия МСУК нямат за цел да бъдат адресирани в линеен порядък. Така например:

- При идентифициране и оценяване на рисковете за качеството, фирмата може да определи, че е необходимо да установи допълнителна цел или цели във връзка с качеството.
- При разработването и прилагането на отговорите, фирмата може да определи, че даден риск за качеството не е бил идентифициран и оценен.

A41. Източниците на информация, които дават възможност фирмата да установи цели във връзка с качеството, да идентифицира и оцени рисковете за качеството и да разработи и приложи съответните отговори съставляват част от компонента, отнасящ се до информацията и комуникациите на фирмата и включват:

- Резултатите от процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците (виж параграфи 42 и A171).
- Информация от мрежата от фирми или доставчиците на услуги, включително:

- информация относно изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми (виж параграф 48); и
- друга информация от мрежата от фирми, включително информация относно резултатите от дейностите по текущо наблюдение, осъществявани от мрежата във всички фирми от мрежата (виж параграфи 50–51).

Друга информация, както вътрешна, така и външна, може също да има отношение към процеса на фирмата по оценка на риска, като например:

- Информация относно оплаквания и обвинения за това, че работата не е извършена в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания или за неспазване на фирмените политики или процедури, установени в съответствие с настоящия МСУК.
- Резултатите от външни инспекции.
- Информация от регулаторни органи относно предприятията, за които фирмата изпълнява ангажименти, която е предоставена на разположение на фирмата, като например, информация от регулаторен орган на пазара на ценни книжа относно предприятие, за което фирмата изпълнява ангажименти (например, нередности във финансовите отчети на предприятието или неспазване изискванията на нормативните документи в сферата на ценните книжа).
- Промени в системата за управление на качеството, които засягат други аспекти на системата, например, промени в ресурсите на фирмата.
- Други външни източници, като например, регулаторни мерки или съдебни дела срещу фирмата или други фирми в юрисдикцията, които биха могли да открият области, които фирмата да вземе под внимание.

Установяване на цели във връзка с качеството (Вж. параграф 24)

A42. Закон, нормативна разпоредба или професионални стандарти може да установяват изисквания, които да пораждат допълнителни цели във връзка с качеството. Така например, закон или нормативна разпоредба може да изисква от фирмата да назначи лица с неизпълнителни функции в управителната структура на фирмата и фирмата счита за необходимо да установи допълнителни цели във връзка с качеството, за да адресира тези изисквания.

A43. Естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти може да са такива, че фирмата да не намери за необходимо да установява допълнителни цели във връзка с качеството.

A44. Фирмата може да установи подцели, за да подобри идентифицирането и оценяването на рискове за качеството и разработването и прилагането на съответните отговори.

Идентифициране и оценяване на рисковете за качеството (Вж. параграф 25)

A45. Възможно е да съществуват други условия, събития, обстоятелства, действия или бездействия, неописани в параграф 25(а), които да оказват неблагоприятно влияние върху постигането на дадена цел във връзка с качеството.

A46. Риск възниква от начина и степента, в която дадено условие, събитие, обстоятелство, действие или бездействие може да окаже неблагоприятно влияние върху постигането на цел във връзка с качеството. Не всички рискове отговарят на дефиницията за риск за качеството. Професионалната преценка помага на фирмата при определяне дали даден

риск представлява риск за качеството, като тя се базира на разглеждане от страна на фирмата на въпроса дали съществува разумна възможност съответният риск да възникне и самостоятелно или в комбинация с други рискове да окаже неблагоприятно влияние върху постигането на една или повече цели във връзка с качеството.

Примери за разбирането на фирмата за условия, събития, обстоятелства, действия или бездействия, които биха могли да окажат неблагоприятно влияние върху постигането на целите във връзка с качеството.	*Примери за рискове за качеството, които биха могли да възникнат*
• Стратегическите и оперативни решения и действия, бизнес процесите и бизнес моделът на фирмата: Общите финансови цели на фирмата зависят в прекомерна степен от обема на предоставяните от фирмата услуги, които не попадат в обхвата на настоящия МСУК.	В контекста на общото управление и ръководството, това може да породи редица рискове за качеството, като например: • Ресурсите се разпределят или насочват по начин, който дава приоритет на услугите, които не попадат в обхвата на настоящия МСУК, което би могло да окаже неблагоприятно влияние върху качеството на ангажиментите, попадащи в обхвата на настоящия МСУК. • Решенията относно финансовите и оперативни приоритети не отчитат напълно или адекватно значението на качеството при изпълнението на ангажиментите, попадащи в обхвата на настоящия МСУК.
• Характеристиките и стила на управление на ръководството: Фирмата е по-малка фирма с малко на брой съдружници, отговорни за ангажименти, със споделени правомощия.	В контекста на общото управление и ръководството, това може да породи редица рискове за качеството, като например: • Отговорностите и отчетността на ръководството за качеството не са ясно дефинирани и възложени. • Действията и поведението на ръководството, които не насърчават качеството, не са поставени под въпрос.
• Сложността и оперативните характеристики на фирмата: Неотдавна фирмата е приключила сливане с друга фирма.	В контекста на ресурсите, това може да породи редица рискове за качеството, включително: • Технологичните ресурси, използвани от двете слели се фирми, може да не са съвместими. • Екипите по ангажименти може да използват интелектуални ресурси, разработени от някоя от фирмите преди

	сливането, които вече да не са в съответствие с новата методология, използвана от новата фирма, образувана в резултата на сливането.

A47. Имайки предвид еволюиращото естество на системата за управление на качеството, отговорите, разработени и приложени от фирмата, може да породят условия, събития, обстоятелства, действия или бездействия, които да водят в резултат до допълнителни рискове за качеството. Така например, фирмата може да внедри ресурс (например, технологичен ресурс), за да адресира даден риск за качеството, а използването на този ресурс да породи рискове за качеството.

A48. Степента в която даден риск, самостоятелно или в комбинация с други рискове, може да окаже неблагоприятно влияние върху постигането на цел или цели във връзка с качеството, може да е различна в зависимост от условията, събитията, обстоятелствата, действията или бездействията, които пораждат съответния риск, вземайки под внимание например:

- как условието, събитието, обстоятелството, действието или бездействието би оказало влияние върху постигането на целта във връзка с качеството.
- колко често се очаква да възниква условието, събитието, обстоятелството, действието или бездействието.
- колко време би било необходимо, за да се прояви ефектът след настъпване на условието, събитието, обстоятелството, действието или бездействието, и дали през това време фирмата би имала възможност да реагира, за да смекчи ефекта от условието, събитието, обстоятелството, действието или бездействието.
- колко време след настъпването условието, събитието, обстоятелството, действието или бездействието би оказвало влияние върху постигането на целта във връзка с качеството.

Не е необходимо оценяването на рисковете за качеството да приема формата на формален рейтинг или скала с оценки, макар фирмите да не са възпрепятствани да ги използват.

Разработване и прилагане на отговори за адресиране на рисковете за качеството (Вж. параграфи 16(ф), 26)

A49. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на отговорите се базират на причините за оценките, дадени на рисковете за качеството, като тези оценки представляват преценка на възникването и ефекта върху постигането на една или повече цели във връзка с качеството.

A50. Разработените и приложени от фирмата отговори може да функционират на ниво фирма или на ниво ангажимент или да е налице комбинация от отговорности за действия, които да бъдат предприети на ниво фирма и на ниво ангажимент.

Пример за отговор, разработен и приложен от фирмата, който функционира както на ниво фирма, така и на ниво ангажимент

Фирмата установява политики или процедури за консултации, които включват с кого екипите по ангажименти следва да проведат консултациите и конкретните въпроси, за които се изискват консултации. Фирмата назначава лица с подходяща квалификация и опит, които да предоставят консултациите. Екипът по ангажимента носи отговорност за

идентифициране на случаите, когато възникват въпроси за консултиране и за инициициране на консултациите, както и за прилагане на заключителните решения от проведените консултации.[10]

A51. Необходимостта от формално документирани политики или процедури може да е по-голяма при фирми, които имат повече персонал или се намират в различни географски местоположения, за да се постигне последователност в рамките на цялата фирма.

Промени в естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти (Вж. параграф 27)

A52. *Пример за съразмерност на прилагането, който да демонстрира как политиките или процедурите за идентифициране на информация относно промени в естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти може да варират*

- При по-малко сложна фирма, фирмата може да има неформални политики или процедури за идентифициране на информация относно промени в естеството и обстоятелствата на фирмата или нейните ангажименти, особено, когато лицето или лицата, отговорни за установяване на целите във връзка с качеството, идентифициране и оценяване на рисковете за качеството и за разработване и прилагане на съответните отговори, са в състояние да идентифицират такава информация в обичайния ход на тяхната дейност.
- При по-сложна фирма, може да е необходимо фирмата да трябва да установи по-формални политики или процедури, за да идентифицира и вземе под внимание информация относно промени в естеството и обстоятелствата на фирмата или нейните ангажименти. Това може да включва, например, периодичен преглед на информация, отнасяща се до естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти, включително продължаващо проследяване на тенденции и явления във вътрешната и външна среда на фирмата.

A53. Като част от действията по отстраняване на недостатъците, предприети от фирмата за адресиране на идентифициран недостатък в съответствие с параграф 42, може да е необходимо да бъдат установени допълнителни цели във връзка с качеството, или рискове за качеството и съответно отговори да бъдат добавени или модифицирани.

A54. Възможно е фирмата да е установила цели във връзка с качеството в допълнение към тези, конкретно посочени от настоящия МСУК. Фирмата може да идентифицира също така информация, която да сочи, че установени от фирмата допълнителни цели във връзка с качеството вече не са необходими или трябва да бъдат модифицирани.

Общо управление и ръководство

Ангажираност с качеството (Вж. параграф 28(а))

A55. Културата на фирмата е важен фактор при оказване на влияние върху поведението на персонала. Обикновено приложимите етични изисквания установяват принципите на професионална етика и те са разгледани допълнително в компонента от настоящия МСУК, отнасящ се до приложимите етични изисквания. Професионалните ценности и нагласи може да включват:

[10] МОС 220 (преработен), параграф 35

- Професионализъм, например, пунктуалност, любезност, уважение, отговорност, чувствителност и благонадеждност.
- Ангажираност с екипна работа.
- Откритост за нови идеи или различни гледни точки в професионалната среда.
- Стремеж към съвършенство.
- Ангажираност с постоянно усъвършенстване (например, залагане на изисквания, надхвърлящи минималните и поставяне на акцент върху непрекъснатото обучение).
- Социална отговорност.

A56. Процесът на фирмата по вземане на стратегически решения, включително установяването на бизнес стратегията, може да включва въпроси, като например, решенията на фирмата относно финансови и оперативни въпроси, финансовите цели на фирмата, начина, по който се управляват финансовите ресурси, нарастване на пазарния дял на фирмата, специализация в съответния отрасъл или предлагане на нови услуги. Финансовите и оперативни приоритети на фирмата може пряко или косвено да оказват влияние върху ангажираността на фирмата с качеството, например, фирмата може да има стимули, фокусирани върху финансови и оперативни приоритети, които е възможно да не способстват за поведение, при което се демонстрира ангажираност с качеството.

Ръководство (Вж. параграфи 28(б) и 28(в))

A57. Отговорите, разработени и приложени от фирмата, за да се държи ръководството отговорно за качеството, включват оценките на резултатите от дейността, изисквани от параграф 56.

A58. Макар ръководството чрез своите действия и поведение да установява личен пример, ясните, последователни и чести действия и комуникации на всички нива в рамките на фирмата взети заедно допринасят за културата на фирмата и демонстрират ангажираност с качеството.

Организационна структура (Вж. параграф 28(г))

A59. Организационната структура на фирмата може да включва оперативни единици, оперативни процеси, подразделения или географски местоположения и други структури. В някои случаи, фирмата може да концентрира или централизира процеси или дейности в център за предоставяне на услуги, като е възможно екипите по ангажименти да включват персонал от центъра на фирмата за предоставяне на услуги, който да изпълнява специфични задачи, които са повтарящи се или специализирани по своя характер.

Ресурси (Вж. параграф 28(д))

A60. Лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност или оперативната отговорност за системата за управление на качеството в повечето случаи са в състояние да оказват влияние върху естеството и обема на ресурсите, които фирмата получава, разработва, използва и поддържа, и начина, по който тези ресурси биват разпределяни или насочвани, включително времето, когато се използват.

A61. Доколкото нуждите от ресурси е възможно да се променят с времето, може да не е практически осъществимо да се предвидят всички потребности от ресурси. Планирането на ресурсите от страна на фирмата може да включва определяне на ресурсите, необходими към момента, прогнозиране на бъдещите нужди от ресурси на фирмата и

установяване на процеси за справяне с непредвидени потребности от ресурси, когато такива възникнат.

Приложими етични изисквания (Вж. параграфи 16(у), 29)

A62. Кодексът на СМСЕС излага фундаменталните принципи на етиката, които установяват стандартите за поведение, очаквано от професионалния счетоводител, и установяват Международни стандарти за независимост. Фундаменталните принципи са почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение. Кодексът на СМСЕС посочва също така и подхода, който професионалният счетоводител е задължен да прилага, за да спазва фундаменталните принципи и когато е приложимо, Международните стандарти за независимост. В допълнение, Кодексът на СМСЕС разглежда специфични теми, имащи отношение към спазването на фундаменталните принципи. Закон или нормативна разпоредба в юрисдикцията може също да съдържа разпоредби, адресиращи етичните изисквания, включително за независимостта, като например, закони за защита на личните данни, засягащи конфиденциалността на информацията.

A63. В някои случаи въпросите, адресирани от фирмата в нейната система за управление на качеството може да са по-специфични или да са в допълнение към разпоредбите на приложимите етични изисквания.

Примери за въпроси, които фирмата може да включи в своята система за управление на качеството и които са по-специфични или са в допълнение към разпоредбите на приложимите етични изисквания

- Фирмата забранява приемането на подаръци или гостоприемство от клиент, дори стойността да е незначителна или без последствия.
- Фирмата определя периоди на ротация по отношение на всички съдружници, отговорни за ангажименти, включително тези, които изпълняват други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, и разпростира периодите на ротация върху всички старши членове на екипите по ангажименти.

A64. Други компоненти може да засягат или да имат отношение към компонента, отнасящ се до приложимите етични изисквания.

Примери за взаимовръзка между компонента, отнасящ се до приложимите етични изисквания и останалите компоненти

- Компонентът, отнасящ се до информацията и комуникациите може да адресира комуникирането на различни въпроси, свързани с приложимите етични изисквания, включително:
    - Фирмата комуникира изискванията за независимост до целия персонал и до други лица, обект на изискванията за независимост.
    - Персоналът и екипите по ангажименти комуникират уместна информация до фирмата без страх от ответни действия или разправа, например, за ситуации, които биха могли да породят заплахи за независимостта или нарушаване на приложимите етични изисквания.
- Като част от компонента, отнасящ се до ресурсите, фирмата може:

- да възложи на лица да управляват и наблюдават текущо спазването на приложимите етични изисквания или да предоставят консултации по въпроси, свързани с приложимите етични изисквания.
- да използва ИТ приложения, за да наблюдава текущо спазването на приложимите етични изисквания, включително документиране и поддържане на информация относно независимостта.

A65. Приложимите етични изисквания, които са валидни по отношение на други лица зависят от разпоредбите на приложимите етични изисквания и начина, по който фирмата използва други лица в своята система за управление на качеството или при изпълнение на ангажиментите.

Примери за приложими етични изисквания, валидни по отношение на други лица

- Приложимите етични изисквания може да включват изисквания за независимост, които са приложими по отношение на фирми от мрежата или служители на фирми от мрежата, например, Кодексът на СМСЕС съдържа изисквания за независимост, които са приложими по отношение на фирми, представляващи част от мрежата от фирми.
- Приложимите етични изисквания може да включват дефиниция за екип по ангажимента или други сходни понятия, като дефиницията може да включва всяко лице, което изпълнява процедури по изразяване на сигурност при ангажимента (например, одитор на компонент или доставчик на услуги, ангажиран да присъства на инвентаризация в отдалечено място). Съответно, изисквания на приложимите етични изисквания, които са приложими по отношение на екипа по ангажимента, както е дефиниран в приложимите етични изисквания, или друго сходно понятие, може да са приложими също и по отношение на такива лица.
- Принципите за конфиденциалност може да са приложими по отношение на мрежата от фирми, други фирми от мрежата или доставчици на услуги, когато имат достъп до информация за клиенти, получена от фирмата.

Съображения, отнасящи се до публичния сектор

A66. При постигане на целите във връзка с качеството в настоящия МСУК, отнасящи се до независимостта, одиторите от публичния сектор може да адресират независимостта в контекста на кръга пълномощия в публичния сектор и законовите положения.

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти

Естеството и обстоятелствата на ангажимента и почтеността и етичните ценности на клиента (Вж. параграф 30(а)(i))

A67. Информацията, получена относно естеството и обстоятелствата на ангажимента, може да включва:

- отрасълът на предприятието, за което се осъществява ангажиментът, и уместните регулаторни фактори;
- естеството на предприятието, например, неговата дейност, организационна структура, структура на собственост и общо управление, неговият бизнес модел и начинът, по който се финансира; и

- естеството на съответния предмет и приложимите критерии, например, в случая на интегрирано отчитане:
    - съответният предмет може да включва социална, екологична информация или информация за здравословните и безопасни условия на труд; и
    - приложимите критерии може да са оценки за резултатите от дейността, установени от признат орган от експерти.

A68. Информацията, получена в подкрепа на преценката на фирмата относно почтеността и етичните ценности на клиента може да включва самоличността и бизнес репутацията на основните собственици на клиента, ключовото му ръководство и лицата, натоварени с общо управление.

Примери за фактори, които биха могли да окажат влияние върху естеството и обхвата на информацията, получена във връзка с почтеността и етичните ценности на клиента

- Естеството на предприятието, за което се изпълнява ангажиментът, включително сложността на неговата структура на собственост и управленска структура.
- Естеството на дейността на клиента, включително неговите бизнес практики.
- Информация, засягаща нагласата на основните собственици на клиента, ключовото му ръководство и лицата, натоварени с общо управление спрямо такива въпроси, като агресивното тълкуване на счетоводните стандарти и средата на вътрешния контрол.
- Дали клиентът проявява агресивно отношение към поддържане възнагражденията на фирмата на възможно най-ниското ниво.
- Индикации за наложено от клиента ограничение върху обхвата на работата.
- Индикации, че клиентът може да е замесен в прането на пари или други криминални дейности.
- Причините за предложеното назначаване на фирмата, а не преназначаване на предходната фирма.
- Самоличността и бизнес репутацията на свързаните лица.

A69. Фирмата може да получи информацията от различни вътрешни и външни източници, включително:

- Когато става въпрос за съществуващ клиент, информация от настоящи и предходни ангажименти, ако е приложимо, или запитвания до други служители, които са изпълнявали други ангажименти за този клиент.
- Когато става въпрос за нов клиент, запитвания до сегашни или предходни доставчици на професионални счетоводни услуги на клиента, в съответствие с приложимите етични изисквания.
- Обсъждания с други трети страни, като например, банкери, юридически съветници и други предприятия от отрасъла.
- Търсене на основна информация в подходящи бази данни (които може да са интелектуални ресурси). В някои случаи фирмата може да използва доставчик на услуги, който да извърши търсенето на основна информация.

A70. Информацията, получена по време на процеса на фирмата по приемане и продължаване на взаимоотношението с клиента, може също да е уместна за екипа по ангажимента, когато планира и изпълнява ангажимента. Професионалните стандарти може изрично да изискват екипът по ангажимента да получи или разгледа такава информация. Така например, МОС 220 (преработен)[11] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, при планиране и изпълнение на ангажимент за одит да вземе под внимание информацията, получена в процеса по приемане и продължаване на взаимоотношението с клиента.

A71. Професионалните стандарти или приложимите законови и регулаторни изисквания може да включват конкретни разпоредби, които да трябва да бъдат адресирани преди приемане или продължаване на взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент и които може да изискват фирмата да отправи запитвания до сегашна или предходна фирма при приемането на ангажимента. Така например, когато е имало смяна на одиторите, МОС 300[12] изисква одиторът, преди започването на първоначален одит, да комуникира с предишния одитор в съответствие с приложимите етични изисквания. Кодексът на СМСЕС също включва изисквания за разглеждане въпроса за конфликт на интереси при приемане или продължаване на взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент и комуникация със сегашна или предходна фирма при приемане на ангажимент, който представлява одит или преглед на финансови отчети.

Способността на фирмата да изпълни ангажимента (Вж. параграф 30(а)(ii))

A72. Способността на фирмата да изпълни ангажимента в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания може да бъде повлияна от:

- наличието на подходящи ресурси, за да бъде изпълнен ангажиментът;
- достъпа до информация, за да бъде изпълнен ангажиментът, или до лицата, които осигуряват такава информация; и
- дали фирмата и екипът по ангажимента са в състояние да изпълнят своите отговорности във връзка с приложимите етични изисквания.

Примери за факторите, които фирмата би могла да вземе под внимание при определяне дали са налице подходящите ресурси, за да бъде изпълнен ангажиментът

- Обстоятелствата на ангажимента и крайният срок за доклада.
- Наличието на лица с подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, за да бъде изпълнен ангажиментът. Това включва разполагането с:
  - лица, които да поемат цялостната отговорност за ръководството и надзора над ангажимента;
  - лица с познания за съответния отрасъл или съответния предмет или критериите, които трябва да бъдат приложени при изготвяне на информацията за предмета, и опит с уместните регулаторни или отчетни изисквания; и

[11] МОС 220 (преработен), параграф 23

[12] МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети,* параграф 13(б)

- лица, които да изпълнят одиторски процедури върху финансовата информация на компонент за целите на одит на финансов отчет на група.

- Наличието при необходимост на експерти.
- Ако е необходим преглед за качеството на ангажимента, дали има лице, което да отговаря на изискванията за съответствие с установените критерии в МСУК 2.
- Необходимостта от технологични ресурси, например, ИТ приложения, които дават възможност екипът по ангажимента да изпълни процедури с данните на предприятието.
- Необходимостта от интелектуални ресурси, например, методология, специфични за съответния отрасъл или предмет насоки или достъп до информационни източници.

Финансовите и оперативни приоритети на фирмата (Вж. параграф 30(б))

A73. Финансовите приоритети може да се фокусират върху рентабилността на фирмата, като възнагражденията, получени за изпълнението на ангажименти оказват влияние върху финансовите ресурси на фирмата. Оперативните приоритети може да включват области на стратегическо внимание, като например, нарастване на пазарния дял на фирмата, специализация в съответния отрасъл или предлагане на нови услуги. Възможно е да съществуват обстоятелствата, когато фирмата е удовлетворена от възнаграждението, предложено за даден ангажимент, но не е подходящо фирмата да приеме или продължи ангажимента или взаимоотношението с клиента (например, когато на клиента липсва почтеност или етични ценности).

A74. Може да съществуват други обстоятелства, когато възнаграждението, предложено за даден ангажимент не е достатъчно, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента и това би могло да намали способността на фирмата да изпълни ангажимента в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Кодексът на СМСЕС адресира хонорарите и други видове възнаграждения, включително обстоятелствата, които биха могли да създадат заплаха за спазване на фундаменталните принципи на професионална компетентност и надлежно внимание, ако предложеният за даден ангажимент хонорар е твърде нисък.

Изпълнение на ангажимента

Отговорности на екипа по ангажимента и ръководство, надзор и преглед (Вж. параграфи 31(а) и 31(б))

A75. Професионалните стандарти или приложимите законови и регулаторни изисквания може да включват специфични разпоредби относно цялостната отговорност на съдружника, отговорен за ангажимента. Така например, МОС 220 (преработен) разглежда цялостната отговорност на съдружника, отговорен за ангажимента, за управляване на качеството и за постигането на качество на ангажимента и за това съдружникът, отговорен за ангажимента, да участва в достатъчна степен и по подходящ начин по време на целия ангажимент, включително да носи отговорност за подходящото ръководство и надзор над екипа по ангажимента и за извършване на преглед на работата на екипа.

A76. *Примери за ръководство, надзор и преглед*

- Ръководството и надзорът над екипа по ангажимента може да включва:

- Проследяване напредъка при изпълнение на ангажимента;
- Разглеждане на следните въпроси по отношение на членовете на екипа по ангажимента:
  - дали разбират дадените им указания; и
  - дали работата се извършва в съответствие с планирания подход към ангажимента;
- Адресиране на въпроси, възникващи по време на ангажимента, вземане под внимание на тяхното значение и съответно модифициране на планирания подход; и
- Идентифициране на въпроси, нуждаещи се от консултация или разглеждане от по-опитни членове на екипа по ангажимента по време на ангажимента.

- Прегледът на извършената работа може да включва вземане под внимание на това дали:
  - работата е била извършена в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания;
  - съществените въпроси са били повдигнати за допълнително разглеждане;
  - са били проведени подходящи консултации, като взетите в резултат заключителни решения са били документирани и приложени;
  - съществува необходимост от преразглеждане на естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираната работа;
  - извършената работа подкрепя заключенията, до които е достигнато и е подходящо документирана;
  - получените при ангажимент за изразяване на сигурност доказателства са достатъчни и уместни, за да подкрепят доклада; и
  - целите на процедурите по ангажимента са били постигнати.

A77. При някои обстоятелства фирмата може да използва персонал от център за предоставяне на услуги във фирмата или лица от център за предоставяне на услуги в друга фирма от мрежата, които да изпълнят процедури по ангажимента (т.е., персоналът или другите лица са включени в екипа по ангажимента). При такива обстоятелства политиките или процедурите на фирмата може изрично да адресират ръководството и надзора над лицата и прегледа на извършената от тях работа, като например:

- какви аспекти от ангажимента могат да бъдат възлагани на лица от центъра за предоставяне на услуги;
- как се очаква съдружникът, отговорен за ангажимента, или определено от него лице да осъществи ръководство, надзор и преглед на работата, извършвана от лица от центъра за предоставяне на услуги; и
- протоколите за комуникация между екипа по ангажимента и лица в центъра за предоставяне на услуги.

Професионална преценка и професионален скептицизъм (Вж. параграф 31(в))

A78. Професионалният скептицизъм подкрепя качеството на преценките, направени при ангажимент за изразяване на сигурност, а посредством тези преценки – цялостната ефективност на екипа по ангажимента при изпълнение на ангажимента за изразяване на сигурност. Други стандарти и указания на СМОССИС може да адресират използването на професионална преценка или професионален скептицизъм на ниво ангажимент. Така например, МОС 220 (преработен)[13] предоставя примери за пречки при упражняването на професионален скептицизъм на ниво ангажимент, неволна предубеденост на одитора, която би могла да възпрепятства упражняването на професионален скептицизъм и възможните действия, които екипът по ангажимента би могъл да предприеме, за да смекчи такива пречки.

Консултиране (Вж. параграф 31(г))

A79. Обикновено консултирането включва разискване на подходящото професионално ниво с лица в рамките на фирмата или извън нея, които разполагат със специални експертни знания и умения по трудни или спорни въпроси. Среда, която подчертава значението и ползата от консултирането и насърчава екипите по ангажименти да се консултират може да допринесе за подкрепата за култура, която да демонстрира ангажираност с качеството.

A80. Трудните или спорни въпроси, по които е необходима консултация, може или да са посочени от фирмата, или екипът по ангажимента да идентифицира въпроси, изискващи консултация. Фирмата може да посочи също така как заключителните решения от консултацията трябва да бъдат съгласувани и приложени.

A81. МОС 220 (преработен)[14] включва изисквания по отношение на съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с консултирането.

Различия в мнението (Вж. параграф 31(д))

A82. Фирмата може да насърчава различията в мнението да бъдат идентифицирани на ранен етап и да посочва стъпките, които трябва да бъдат предприети при поставянето и справянето с тези въпроси, включително начина, по който въпросът трябва да бъде разрешен и начина, по който съответните заключителни решения трябва да бъдат приложени и документирани. При някои обстоятелства разрешаването на различия в мнението може да бъде постигнато чрез консултиране с друг практикуващ професионален счетоводител или фирма или с професионална организация или регулаторен орган.

Документация за ангажимента (Вж. параграф 31(е))

A83. Закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти може да предписват крайните срокове, в рамките на които окомплектоването на окончателните досиета по ангажимента при специфични видове ангажименти трябва да бъде завършено. Когато такива крайни срокове не са предписани в закон или нормативна разпоредба, крайният срок може да бъде определен от фирмата. В случая на ангажименти, извършвани съгласно МОС и МСАИС, подходящият краен срок, в рамките на който да бъде завършено окомплектоването на окончателното досие по ангажимента, обикновено е не повече от 60 дни след датата на доклада по ангажимента.

A84. Съхранението и поддържането на документацията за ангажимента може да включва управляване на надеждното съхранение, цялостността, възможността за достъп и

---

[13] МОС 220 (преработен), параграфи А34–А36

[14] МОС 220 (преработен), параграф 35

възстановяване на съответните данни и свързаните с това технологии. Съхранението и поддържането на документацията за ангажимента може да включва използване на ИТ приложения. Интегритета на документацията за ангажимента може да бъде компрометирана, ако документацията е променяна, допълвана или изтривана, без разрешение за това, или ако тя е необратимо унищожена или повредена.

A85. Закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти може да предписват сроковете за съхранение по отношение на документацията за ангажимента. Ако сроковете за съхранение не са предписани, фирмата може да вземе под внимание естеството на изпълняваните от нея ангажименти и обстоятелствата на фирмата, включително дали документацията за ангажимента е необходима, за да осигури документирането на въпроси с продължаваща значимост за бъдещи ангажименти. В случая на ангажименти, извършвани съгласно МОС и МСАИС, срокът за съхранение обикновено е не по-кратък от пет години от датата на доклада по ангажимента, или ако е на по-късна дата – датата на одиторския доклад върху финансовия отчет на групата, когато това е приложимо.

Ресурси (Вж. параграф 32)

A86. Ресурсите за целите на отнасящия се до ресурсите компонент включват:

- Човешки ресурси.
- Технологични ресурси, например, ИТ приложения.
- Интелектуални ресурси, например, писмени политики или процедури, методология или насоки.

Финансовите ресурси също имат отношение към системата за управление на качеството, тъй като те са необходими за получаване, развиване и поддържане на човешките, технологични и интелектуални ресурси на фирмата. Имайки предвид, че управлението и разпределението на финансовите ресурси силно се влияе от ръководството, целите във връзка с качеството в общото управление и ръководството, като например, тези, които адресират финансовите и оперативни приоритети, адресират и финансовите ресурси.

A87. Ресурсите може да са вътрешни за фирмата или да бъдат получени от външен източник от мрежата от фирми, друга фирма от мрежата или от доставчик на услуги. Ресурсите може да бъдат използвани при извършването на дейности в системата на фирмата за управление на качеството или при изпълнението на ангажиментите като част от функционирането на системата за управление на качеството. При обстоятелства, когато даден ресурс се получава от мрежата от фирми или от друга фирма от мрежата, параграфи 48–52 съставляват част от отговорите, разработвани и прилагани от фирмата за постигане на целите в този компонент.

Човешки ресурси

Наемане, развиване и запазване на персонала и компетентността и способностите на персонала (Вж. параграфи 32(а), 32(г))

A88. Компетентността е способността на лицето да изпълнява дадена роля и надхвърля познанието за принципи, стандарти, концепции, факти и процедури; компетентността е интегрирането и прилагането на техническата компетентност, професионални умения и професионална етика, ценности и нагласи. Компетентност може да бъде развита посредством разнообразни методи, включително професионално образование, продължаващо професионално развитие, обучение, трудов опит или наставничество на по-неопитните от по-опитните членове на екипа по ангажимента.

A89. Закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти може да установяват изисквания, адресиращи компетентността и способностите, като например, изисквания за професионално лицензиране на съдружниците, отговорни за ангажименти, включително изисквания относно тяхното професионално образование и продължаващо професионално развитие.

A90. *Примери за политики или процедури, отнасящи се до наемането, развиването и запазването на персонала*

Политиките или процедурите, разработвани и прилагани от фирмата във връзка с наемането, развиването и запазването на персонала може да адресират:

- наемане на лица, които притежават или са в състояние да развият подходяща компетентност.
- програми за обучение, фокусирани върху развиването на компетентност на персонала и продължаващото професионално развитие.
- механизми за оценяване, прилагани на подходящи интервали, които включват области на компетентност и други оценки на резултатите от дейността.
- Възнаграждения, повишения и други стимули по отношение на целия персонал, включително съдружниците, отговорни за ангажименти, и лица, на които са възложени роли и отговорности, свързани със системата на фирмата за управление на качеството.

Ангажираност на персонала с качеството и отговорността и поощряване на ангажираността с качеството (Вж. параграф 32(б))

A91. Своевременните атестации и обратната информация спомагат за подкрепата и насърчаването на продължаващото развиване на компетентността на персонала. Биха могли да бъдат използвани и по-малко формални методи за атестиране и обратна информация, например, във фирми с по-малък персонал.

A92. Позитивните действия или поведение, демонстрирани от персонала, може да бъдат поощрени чрез разнообразни средства, например, посредством възнаграждения, повишения или други стимули. При някои обстоятелства може да са целесъобразни прости или неформални стимули, които не са базирани на парични награди.

A93. Начинът, по който фирмата държи персонала си отговорен за действия или поведение, оказващи отрицателно влияние върху качеството, например, случаи, когато не се демонстрира ангажираност с качеството, не се развива и поддържа компетентност за изпълнение на техните функции или не се прилагат фирмените отговори, така както са разработени, може да зависи от естеството на действието или поведението, включително неговата степен на същественост и честота на възникване. Действията, които фирмата би могла да предприеме, когато персоналът демонстрира действия или поведение, оказващи отрицателно влияние върху качеството, може да включват:

- обучение или друго професионално развитие.
- преценяване на ефекта от въпроса върху атестацията, възнаграждението, повишението или други стимули на засегнатите лица.
- дисциплинарни мерки, ако такива са целесъобразни.

Лица, получени от външни източници (Вж. параграф 32(в))

A94. Професионалните стандарти може да включват отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с това дали ресурсите са подходящи. Така например, МОС 220 (преработен)[15] адресира отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента, за определянето, че достатъчни и уместни ресурси за изпълнението на ангажимента са своевременно насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента в съответствие с политиките или процедурите на фирмата.

Определяне на членове на екипа по ангажимента за всеки ангажимент (Вж. параграф 32(г))

A95. Определяне на членове на екипа по ангажимента за всеки ангажимент може да бъде извършено от:

- фирмата, включително възлагане на задачи на персонал от център на фирмата за предоставяне на услуги.
- мрежата от фирми или друга фирма от мрежата от фирми, когато фирмата използва лица от мрежата от фирми или от друга фирма, част от мрежата от фирми, за да изпълнят процедури по ангажимента (например, одитор на компонент или център за предоставяне на услуги на мрежата от фирми или на друга фирма, част от мрежата от фирми).
- доставчик на услуги, когато фирмата използва лица от доставчик на услуги, които да изпълнят процедури по ангажимента (например, одитор на компонент от фирма, която не е част от мрежата от фирми).

A96. МОС 220 (преработен)[16] адресира отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента, да определи, че членовете на екипа по ангажимента, външните експерти на одитора и вътрешните одитори, предоставящи пряко съдействие, които не са част от екипа по ангажимента, взети като цяло притежават подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, за да изпълнят ангажимента. МОС 600[17] обяснява как МОС 220 (преработен) трябва да бъде прилаган във връзка с одит на финансови отчети на група. Отговорите, разработени и приложени от фирмата, за да адресират компетентността и способностите на членовете на екипа по ангажимента, определени за даден ангажимент, може да включват политики или процедури, адресиращи:

- информацията, която може да бъде получена от съдружника, отговорен за ангажимента, и факторите, които да бъдат взети под внимание при определяне, че членовете на екипа по ангажимента, определени за ангажимента, включително тези, определени от мрежата от фирми или от друга фирма, част от мрежата от фирми, или от доставчик на услуги, разполагат с компетентността и способностите да изпълнят ангажимента.
- как опасенията относно компетентността и способностите на членовете на екипа по ангажимента, особено на тези, определени от мрежата от фирми, от друга фирма, част от мрежата или от доставчик на услуги, биха могли да бъдат разрешени.

A97. Изискванията в параграфи 48–52 са приложими също, когато по ангажимента се използват лица от мрежата от фирми или от друга фирма, част от мрежата от фирми, включително, одитори на компоненти (виж, например, параграф A179).

---

[15] МОС 220 (преработен), параграф 25

[16] МОС 220 (преработен), параграф 26

[17] МОС 600, *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, параграф 19

Технологични ресурси (Вж. параграф 32(е))

A98. Технологичните ресурси, които обикновено са ИТ приложения, съставляват част от ИТ средата на фирмата. ИТ средата на фирмата включва също поддържащата ИТ инфраструктура и ИТ процесите и човешките ресурси, участващи в тези процеси:

- ИТ приложението е програма или набор от програми, разработени, за да изпълняват специфична функция пряко за потребителя или в някои случаи – за друга приложна програма.
- ИТ инфраструктурата се състои от ИТ мрежа, операционни системи и бази данни и свързания с тях хардуер и софтуер.
- ИТ процесите са процесите на фирмата за управление на достъпа до ИТ средата, управление на промени в програмите или промени в ИТ средата и управление на ИТ операциите, което включва мониторинг на ИТ средата.

A99. Възможно е даден технологичен ресурс да служи на множество цели в рамките на фирмата, като някои от целите може да не са свързани със системата за управление на качеството. Технологичните ресурси, които имат отношение към целите на настоящия МСУК, са:

- Технологични ресурси, които се използват пряко при разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството;
- Технологични ресурси, които се използват пряко от екипите по ангажименти при изпълнението на ангажиментите; и
- Технологични ресурси, които са важни за създаването на възможност за ефективното функциониране на горните, например, във връзка с ИТ приложение, ИТ инфраструктурата и ИТ процесите, поддържащи ИТ приложението.

Примери за съразмерност на прилагането, които да демонстрират как технологичните ресурси, имащи отношение към целите на настоящия МСУК, може да се различават

- При по-малко сложна фирма, технологичните ресурси може да се състоят от търговско ИТ приложение, използвано от екипите по ангажименти, което е закупено от доставчик на услуги. ИТ процесите, които поддържат функционирането на ИТ приложението, може също да са уместни, макар и да са прости (например, процеси за разрешаване на достъп до ИТ приложението и актуализации на ИТ приложението).
- При по-сложна фирма, технологичните ресурси може да са по-сложни, като е възможно да обхващат:
  - множество ИТ приложения, включително специално разработени приложения или приложения, разработени от мрежата от фирми, като например:
    - ИТ приложения, използвани от екипите по ангажименти (например, софтуер за ангажименти и автоматизирани одиторски инструменти).
    - ИТ приложения, разработени и използвани от фирмата, за да управлява аспекти на системата за управление на качеството (например, ИТ приложения за текущо наблюдение върху независимостта или определяне на екипите по ангажименти).

- ИТ процесите, които подкрепят функционирането на тези ИТ приложения, включително лицата, отговорни за управлението на ИТ инфраструктурата и ИТ процесите, и процесите на фирмата за управление на промени в програмата на ИТ приложенията.

A100. При придобиване, разработване, внедряване и поддържане на ИТ приложение, фирмата може да вземе под внимание следните въпроси:

- Входящите данни са пълни и подходящи;
- Конфиденциалността на данните се запазва;
- ИТ приложението функционира съгласно замисъла и постига целите, за които е предназначено;
- Резултатите от ИТ приложението постигат целта, за която ще се използва;
- Общите ИТ контроли, необходими, за да поддържат продължаващото функциониране на ИТ приложението съгласно замисъла, са подходящи;
- Необходимостта от специализирани умения за ефективното използване на ИТ приложението, включително обучението на лицата, които ще използват ИТ приложението; и
- Необходимостта от разработване на процедури, които да излагат начина, по който ИТ приложението функционира.

A101. Фирмата може изрично да забрани използването на ИТ приложения или функции на ИТ приложения, до момента, когато бъде определено, че те функционират по подходящ начин и са одобрени за ползване от фирмата. Като алтернатива, фирмата може да установи политики или процедури, за да адресира такива обстоятелства, когато екипът по ангажимента използва ИТ приложение, което не е одобрено от фирмата. Такива политики или процедури може да изискват екипът по ангажимента да определи, че ИТ приложението е подходящо за употреба, преди да го използва по ангажимента, като разгледа въпросите в параграф A100. МОС 220 (преработен)[18] адресира отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента, за ресурсите по ангажимента.

Интелектуални ресурси (Вж. параграф 32(ж))

A102. Интелектуалните ресурси включват информацията, която фирмата използва, за да даде възможност за функционирането на системата за управление на качеството и да насърчи последователността при изпълнението на ангажиментите.

Примери за интелектуални ресурси

Писмени политики или процедури, методология, специфични за отрасъла или предмета насоки, счетоводни ръководства, стандартизирана документация или достъп до информационни източници (например, абонаменти за уебсайтове, които осигуряват задълбочена информация относно предприятия или друга информация, която обикновено се използва при изпълнение на ангажименти).

[18] МОС 220 (преработен), параграфи 25–28

A103. Интелектуалните ресурси може да бъдат предоставени на разположение посредством технологични ресурси, например, възможно е методологията на фирмата да е внедрена в ИТ приложението, което улеснява планирането и изпълнението на ангажимента.

Използване на технологичните и интелектуални ресурси (Вж. параграфи 32(е)–32(ж))

A104. Фирмата може да установи политики или процедури относно използването на фирмените технологични и интелектуални ресурси. Такива политики или процедури може:

- да изискват използването на определени ИТ приложения или интелектуални ресурси при изпълнение на ангажиментите или във връзка с други аспекти на ангажимента, като например, при архивиране на досието по ангажимента.
- да посочват квалификацията или опита, от които лицата се нуждаят, за да използват съответния ресурс, включително необходимостта от експерт или от обучение, например, фирмата може да посочи квалификацията или експертните знания и умения, необходими за използването на ИТ приложение, което анализира данни, имайки предвид, че специализирани умения може да са необходими за интерпретиране на резултатите.
- да посочват отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента, по отношение използването на технологичните и интелектуални ресурси.
- да излагат начина, по който технологичните или интелектуални ресурси трябва да бъдат използвани, включително как лицата следва да взаимодействат с ИТ приложение или как интелектуалният ресурс следва да бъде приложен, и наличието на подкрепа или съдействие при използване на технологичните и интелектуални ресурси.

Доставчици на услуги (Вж. параграфи 16(х), 32(з))

A105. При някои обстоятелства фирмата може да използва ресурси, които са предоставени от доставчик на услуги, особено при обстоятелства, когато фирмата няма достъп до подходящите ресурси във вътрешен порядък. Независимо, че фирмата може да използва ресурси от доставчик на услуги, фирмата остава отговорна за своята система за управление на качеството.

Примери за ресурси от доставчик на услуги

- Лица, ангажирани да изпълняват дейностите на фирмата по текущо наблюдение или прегледи за качеството на ангажимента или да предоставят консултации по технически въпроси.
- Търговско ИТ приложение, използвано за изпълнение на одиторски ангажименти.
- Лица, изпълняващи процедури по ангажиментите на фирмата, например одитори на компоненти от други фирми, които не са част от мрежата от фирми, или лица, ангажирани да присъстват на инвентаризация в отдалечено място.
- Външен експерт на одитора, използван от фирмата да окаже съдействие на екипа по ангажимента при получаването на одиторски доказателства.

A106. При идентифициране и оценяване на рисковете за качеството, от фирмата се изисква да получи разбиране за условията, събитията, обстоятелствата, действията или бездействията, които може да окажат неблагоприятно влияние върху постигането на целите във връзка с качеството, което включва условия, събития, обстоятелства, действия

или бездействия, отнасящи се до доставчици на услуги. Извършвайки това, фирмата може да вземе под внимание естеството на ресурсите, предоставяни от доставчиците на услуги, начина и степента, в която те ще бъдат използвани от фирмата и общите характеристики на доставчиците на услуги, използвани от фирмата (например, различните видове фирми за други професионални услуги, които се използват), за да идентифицира и оцени рисковете за качеството, свързани с използването на такива ресурси.

A107. При определяне дали ресурс от доставчик на услуги е подходящ за използване в системата на фирмата за управление на качеството или при изпълнението на ангажименти, фирмата може да получи информация относно доставчика на услуги и ресурса, който той предоставя от редица източници. Въпросите, които фирмата може да вземе под внимание включват:

- Съответните цели във връзка с качеството и рисковете за качеството. Например, когато става въпрос за методология от доставчик на услуги, може да съществуват рискове за качеството, отнасящи се до целта във връзка с качеството в параграф 32(ж), като например, рискът за качеството доставчикът на услуги да не актуализира методологията, за да отрази промени в професионалните стандарти или приложимите законови и регулаторни изисквания.
- Естеството и обхватът на ресурсите и условията на услугата (например, във връзка с ИТ приложение, колко често ще бъдат предоставяни актуализации, ограничения върху ползването на ИТ приложението и как доставчикът на услуги адресира конфиденциалността на данните).
- Степента, в която ресурсът се използва в рамките на цялата фирма, начинът, по който ресурсът ще бъде използван от фирмата и дали ресурсът е подходящ за въпросната цел.
- Степента на индивидуализиране на ресурса за фирмата.
- Предходно ползване от страна на фирмата на този доставчик на услуги.
- Опитът на доставчика на услуги в отрасъла и репутацията му на пазара.

A108. Фирмата може да има отговорности да предприеме допълнителни действия при използване на ресурс от доставчик на услуги, така че ресурсът да функционира ефективно. Така например, фирмата може да трябва да комуникира информация до доставчика на услуги, за да може ресурсът да функционира ефективно, или по отношение на ИТ приложение, фирмата може да е необходимо да разполага с подкрепяща ИТ инфраструктура и въведени в действие ИТ процеси.

Информация и комуникации (Вж. параграф 33)

A109. Получаването, генерирането или комуникирането на информация по принцип е непрекъснат процес, който включва целия персонал и обхваща разпространението на информацията в рамките на фирмата и във външен порядък. Информацията и комуникациите са всеобхватни по отношение на всички компоненти на системата за управление на качеството.

Информационната система на фирмата (Вж. параграф 33(а))

A110. Надеждната и уместна информация включва информация, която е точна, пълна, своевременна и обоснована, за да даде възможност за правилното функциониране на системата на фирмата за управление на качеството и да подкрепи решенията относно системата за управление на качеството.

A111. Информационната система може да включва използването на неавтоматизирани или ИТ елементи, което оказва влияние върху начина, по който информацията се идентифицира, улавя, обработва, поддържа и комуникира. Принудителното изпълнението на процедурите по идентифициране, улавяне, обработване, поддържане и комуникиране на информацията може да бъде осигурено чрез ИТ приложения, а в някои случаи може да бъде внедрено в рамките на отговорите на фирмата по отношение на други компоненти. В допълнение, дигиталните регистри може да заменят или допълват физическата документация.

Пример за съразмерност на прилагането, който да демонстрира как информационната система може да бъде проектирана в по-малко сложна фирма

По-малко сложните фирми с по-малък персонал и пряко участие на ръководството може да не се нуждаят от строги политики и процедури, които да посочват как информацията следва да бъде идентифицирана, улавяна, обработвана и поддържана.

Комуникация в рамките на фирмата (Вж. параграфи 33(б), 33(в))

A112. Фирмата може да отчете и подсили отговорността на персонала и екипите по ангажименти да обменят информация с фирмата и един с друг чрез установяване на комуникационни канали с цел улесняване на комуникацията в рамките на цялата фирма.

Примери за комуникация между фирмата, персонала и екипите по ангажименти

- Фирмата комуникира до персонала и екипите по ангажименти отговорността за прилагане на отговорите на фирмата.
- Фирмата комуникира до персонала и екипите по ангажименти промени в системата за управление на качеството в степента, в която тези промени имат отношение към техните отговорности, и дава възможност на персонала и екипите по ангажименти да предприемат бързи и подходящи действия в съответствие с техните отговорности.
- Фирмата комуникира информация, получена по време на процеса по приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти или конкретни ангажименти, която е уместна за екипите по ангажименти при планирането и изпълнението на ангажиментите.
- Екипите по ангажименти комуникират до фирмата информация относно:
    - клиента, която е получена по време на изпълнението на ангажимента и която информация би могла да накара фирмата да откаже взаимоотношението с клиента или конкретния ангажимент, ако тази информация би била известна преди приемането или продължаването на взаимоотношението с клиента или конкретния ангажимент.
    - функционирането на отговорите на фирмата (например, опасения във връзка с процесите на фирмата по определяне на екипите за ангажименти), което в някои случаи може да сочи за недостатъци в системата на фирмата за управление на качеството.
- Екипите по ангажименти комуникират информация до лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента или лицата, предоставящи консултации.

- Екипите по ангажименти за групи комуникират въпроси до одиторите на компоненти в съответствие с политиките и процедурите на фирмата, включително въпроси, отнасящи се до управление на качеството на ниво ангажимент.
- Лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за спазване на изискванията за независимост, комуникират до съответния персонал и екипи по ангажименти промени в изискванията за независимост и политиките или процедурите на фирмата за адресиране на такива промени.

Комуникация с външни страни

Комуникация до или в рамките на мрежата от фирми и до доставчици на услуги (Вж. параграф 33(г)(i))

A113. В допълнение към това, че фирмата комуникира информация до или в рамките на мрежата от фирми или до доставчик на услуги, може да е необходимо фирмата да трябва да получи информация от мрежата от фирми, от фирма, част от мрежата от фирми, или от доставчик на услуги, която да подкрепи фирмата при разработване, внедряване и функциониране на системата й за управление на качеството.

Пример за информация, получена от фирмата от мрежата от фирми

Фирмата получава информация от мрежата от фирми или от други фирми, част от мрежата от фирми, относно клиенти или други фирми от мрежата, когато съществуват изисквания за независимост, засягащи фирмата.

Комуникация с други лица, външни за фирмата (Вж. параграф 33(г)(ii))

A114. *Примери за случаи, когато закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти може да изискват фирмата да комуникира информация до външни страни*

- На фирмата става известен случай на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби от страна на клиент и приложимите етични изисквания изискват фирмата да докладва неспазването на закони или нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието на клиента или да прецени дали такова докладване е целесъобразното действие при конкретните обстоятелства.
- Закон или нормативна разпоредба изисква фирмата да публикува доклад за прозрачност и посочва естеството на информацията, която се изисква да бъде включена в доклада за прозрачност.
- Закон или нормативна разпоредба в областта на ценните книжа изисква фирмата да комуникира определени въпроси до лицата, натоварени с общо управление.

A115. В някои случаи закон или нормативна разпоредба може да не позволява на фирмата да комуникира до външни лица информация, отнасяща се до системата на фирмата за управление на качеството.

Примери за случаи, когато на фирмата не е позволено да комуникира информация до външни лица

- Закон или нормативна разпоредба за защита на личните данни или за служебната тайна забранява разкриването на определена информация.
- Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания съдържат разпоредби, адресиращи задължението за конфиденциалност.

Конкретно посочени отговори (Вж. параграф 34)

A116. Конкретно посочените отговори може да адресират множество рискове за качеството, свързани с повече от една цел във връзка с качеството сред различни компоненти. Така например, политиките или процедурите по отношение на оплаквания и обвинения може да адресират рискове за качеството, свързани с цели за качеството по отношение на ресурсите (например, ангажираността на персонала с качеството), приложимите етични изисквания и общото управление и ръководството. Конкретно посочените отговори сами по себе си не са достатъчни, за да постигнат целите на системата за управление на качеството.

Приложими етични изисквания (Вж. параграф 34(а))

A117. Приложимите етични изисквания може да съдържат разпоредби относно идентифицирането и оценяването на заплахи и начина, по който трябва да бъдат адресирани. Така например, Кодексът на СМСЕС предоставя за тази цел концептуална рамка и при прилагането на тази концептуална рамка изисква фирмата да използва теста за разумната и информирана трета страна.

A118. Приложимите етични изисквания може да посочват как от фирмата се изисква да реагира на нарушение. Така например, Кодексът на СМСЕС излага изисквания за фирмата в случай на нарушение на Кодекса на СМСЕС и включва специфични изисквания, адресиращи нарушения на Международните стандарти за независимост, които включват изисквания за комуникация с външни страни.

A119. Въпросите, които фирмата може да адресира във връзка с нарушения на приложимите етични изисквания, включват:

- Комуникиране на нарушенията на приложимите етични изисквания до подходящия персонал;
- Оценяване значението на нарушението и ефекта от него върху спазването на приложимите етични изисквания;
- Действията, които трябва да бъдат предприети, за да се адресират по задоволителен начин последствията от нарушението, включително предприемането на такива действия във възможно най-кратки срокове;
- Определяне дали нарушението да бъде докладвано до външни страни, като например, лицата, натоварени с общо управление на предприятието, за което се отнася нарушението, или до външен надзорен орган; и
- Определяне на целесъобразните действия, които да бъдат предприети по отношение на лицето или лицата, отговорни за нарушението.

Оплаквания и обвинения (Вж. параграф 34(в))

A120. Установяването на политики или процедури за справяне с оплаквания и обвинения може да предпази фирмата от издаването на доклади по ангажименти, които да не са подходящи. Това може да подпомогне фирмата и при:

- идентифициране и справяне с лица, включително сред ръководството, които не действат и не се държат по начин, който да демонстрира ангажираност с качеството и да подкрепя ангажираността на фирмата с качеството; или
- идентифициране на недостатъци в системата за управление на качеството.

A121. Оплаквания и обвинения могат да бъдат повдигнати от персонала или от лица, външни за фирмата (например, клиенти, одитори на компоненти или от лица от мрежата от фирми).

Информация, която става известна след приемане или продължаване на взаимоотношение с клиенти или конкретен ангажимент (Вж. параграф 34(г))

A122. Информацията, която става известна след приемане или продължаване на взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент, може:

- да е съществувала към момента, когато фирмата е взела решението за приемане или продължаване на взаимоотношението с клиента или на конкретния ангажимент и тази информация да не е била известна на фирмата, или
- да се отнася до нова информация, възникнала след решението за приемане или продължаване на взаимоотношението с клиента или на конкретния ангажимент.

Примери за въпроси, адресирани в политиките или процедурите на фирмата при обстоятелства, когато информация става известна след приемане или продължаване на взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент, която информация би могла да окаже влияние върху решението на фирмата за приемане или продължаване на взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент

- Предприемане на консултация с фирмата или с юридически съветник.
- Преценяване дали съществува професионално, законово или регулаторно изискване фирмата да продължи ангажимента.
- Обсъждане с подходящото ниво на ръководството на клиента и с лицата, натоварени с общо управление или с ангажиращата страна действията, които фирмата би могла да предприеме на базата на уместните факти и обстоятелства.
- Когато бъде определено, че оттеглянето е подходящото действие:
    - информиране на ръководството на клиента и лицата, натоварени с общо управление или ангажиращата страна за това решение и за причините за оттеглянето.
    - Преценяване дали съществува професионално, законово или регулаторно изискване фирмата да докладва до регулаторните органи оттеглянето от ангажимента или както от ангажимента, така и от взаимоотношенията с клиента, заедно с причините за оттеглянето.

A123. При някои обстоятелства закон или нормативна разпоредба в съответната юрисдикция може да налага задължение на фирмата да приеме или продължи взаимоотношението с клиента или когато става въпрос за публичния сектор – фирмата може да бъде назначена чрез задължителни законови разпоредби.

Примери за въпроси, адресирани в политиките или процедурите на фирмата при обстоятелства, когато фирмата е задължена да приеме или продължи ангажимента или фирмата не е в състояние да се оттегли от ангажимента, а на фирмата е известна информация, която би я накарала да откаже или прекрати ангажимента

- Фирмата разглежда ефекта от информацията върху изпълнението на ангажимента.
- Фирмата комуникира информацията до съдружника, отговорен за ангажимента, и изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да увеличи обема и честотата на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на извършваната от тях работа.
- Фирмата определя по-опитен персонал за този ангажимент.
- Фирмата решава, че следва да бъде извършен преглед за качеството на ангажимента.

Комуникация с външни страни (Вж. параграф 34(д))

A124. Способността на фирмата да поддържа доверието на заинтересованите страни в качеството на нейните ангажименти може да бъде повишена чрез уместна, надеждна и прозрачна комуникация от фирмата относно дейностите, които тя е предприела, за да адресира качеството, както и ефективността на тези дейности.

A125. Външните страни, които е възможно да използват информацията относно системата на фирмата за управление на качеството и степента на техния интерес към системата на фирмата за управление на качеството, може да са различни на базата на естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти.

Примери за външни страни, които може да използват информацията относно системата на фирмата за управление на качеството

- Ръководството или лицата, натоварени с общо управление на клиентите на фирмата може да използват информацията, за да определят дали да назначат фирмата за изпълнението на даден ангажимент.
- Външни надзорни органи може да са дали индикация за желание информацията да подкрепи техните отговорности при осъществяване на текущо наблюдение над качеството на ангажиментите в съответната юрисдикция и при разбиране на работата на фирмите.
- Други фирми може да използват работата на фирмата при изпълнение на ангажименти (например, във връзка с одит на група) и може да са поискали такава информация.
- Други потребители на докладите по ангажименти на фирмата, като например, инвеститори, които използват докладите по ангажименти при вземане на решения от тяхна страна, може да са дали индикация за желание за такава информация.

A126. Информацията относно системата за управление на качеството, предоставяна на външни страни, включително информацията, комуникирана до лицата, натоварени с общо управление, относно това как системата за управление на качеството подкрепя последователното изпълнение на качествени ангажименти, може да адресира такива въпроси, като:

- естеството и обстоятелствата на фирмата, като например, организационна структура, бизнес модел, стратегия и оперативна среда.
- общото управление и ръководството на фирмата, като например, нейната култура, как фирмата демонстрира ангажираност с качеството и възложените роли, отговорности и правомощия по отношение на системата за управление на качеството.
- как фирмата изпълнява своите отговорности в съответствие с приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта.
- фактори, които допринасят за качествени ангажименти, например, такава информация би могла да бъде представена под формата на индикатори за качеството на ангажимента с текстово описание, което да обясни индикаторите.
- резултатите от дейностите на фирмата по текущо наблюдение и външните инспекции и как фирмата е отстранила идентифицираните недостатъци или реагира по друг начин на тях.
- оценяването, осъществено в съответствие с параграфи 53–54 относно това дали системата за управление на качеството предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата се постигат и съответните заключения, включително базата за направените преценки при оценяването и достигането до заключения.
- как фирмата е отговорила на възникващи събития и промени в обстоятелствата на фирмата или нейните ангажименти, включително как системата за управление на качеството е била адаптирана, за да отговори на такива промени.
- взаимоотношенията между фирмата и мрежата от фирми, общата структура на мрежата, описание на изискванията на мрежата от фирми и услугите, предоставяни от мрежата от фирми, отговорностите на фирмата и на мрежата (включително, че фирмата носи крайната отговорност за системата за управление на качеството) и информация относно цялостния обхват и резултатите от дейностите по текущо наблюдение в мрежата сред всички фирми от мрежата.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (Вж. параграф 34(д)(i))

A127. Начинът, по който се осъществява комуникацията с лицата, натоварени с общо управление (т.е., от фирмата или от екипа по ангажимента) може да зависи от политиките или процедурите на фирмата и обстоятелствата на ангажимента.

A128. МОС 260 (преработен) разглежда отговорността на одитора да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, при одит на финансови отчети и адресира определянето от страна на одитора на подходящото лице или лица в рамките на структурата на общо управление на предприятието, с които да комуникира[19] и процеса на комуникации.[20] При някои обстоятелства може да е целесъобразно да се комуникира с лицата, натоварени с общо управление на предприятия, различни от такива, регистрирани за търгуване на борсата (или при изпълнението на други ангажименти), например, предприятия, в които може да има публичен интерес или да са публично отговорни, например:

---

[19] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграфи 11–13

[20] МОС 260 (преработен), параграфи 18–22

- предприятия, които държат значителен обем активи в доверително качество за голям брой заинтересовани лица, включително финансови институции, например, централни банки, застрахователни дружества и пенсионни фондове.
- предприятия с голяма обществена известност или чието ръководство или собственици са лица с голяма обществена известност.
- предприятия с голям брой и широк кръг заинтересовани страни.

Съображения, отнасящи се до публичния сектор

A129. Фирмата може да реши, че е целесъобразно да комуникира до лицата, натоварени с общо управление на организация от публичния сектор относно това как системата на фирмата за управление на качеството подкрепя последователното изпълнение на качествени ангажименти, вземайки предвид размера и сложността на организацията от публичния сектор, кръга на съответните заинтересовани лица, естеството на услугите, които организацията предоставя и ролята и отговорностите на лицата, натоварени с общо управление.

Определяне кога е целесъобразно на друго основание да се комуникира с външни страни (Вж. параграф 34(д)(ii))

A130. Решението на фирмата кога е целесъобразно да комуникира с външни страни относно системата на фирмата за управление на качеството е въпрос на професионална преценка и може да бъде повлияно от въпроси, като:

- видовете ангажименти, изпълнявани от фирмата и видовете предприятия, за които се изпълняват тези ангажименти.
- естеството и обстоятелствата на фирмата.
- естеството на оперативната среда на фирмата, например, обичайната бизнес практика в юрисдикцията на фирмата и характеристиките на финансовите пазари, на които фирмата осъществява дейността си.
- степента, в която фирмата вече е комуникирала с външни страни в съответствие със закон или нормативна разпоредба (т.е., дали е необходима допълнителна комуникация и ако това е така – въпросите, които да бъдат комуникирани).
- очакванията на заинтересованите страни в юрисдикцията на фирмата, включително разбирането и интереса, който външни страни са проявили във връзка с изпълняваните от фирмата ангажименти и процесите на фирмата при изпълнението им.
- тенденциите в съответната юрисдикция.
- информацията, която вече е на разположение на външните страни.
- начина, по който външните страни биха могли да използват информацията и тяхното общо разбиране за въпросите, отнасящи се до системата на фирмата за управление на качеството и одита или прегледа на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги.
- ползите от гледна точка на обществения интерес от комуникирането на информация до външни страни и дали би могло разумно да се очаква тези ползи да надвишават разходите (парични или други) за такава комуникация.

Горните въпроси биха могли да окажат също влияние върху информацията, предоставяна от фирмата в комуникацията, и върху естеството, времето на изпълнение, обхвата и подходящата форма на комуникацията.

Естество, време на изпълнение, обхват и подходяща форма на комуникацията с външни страни (Вж. параграф 34(д)(iii))

A131. Фирмата може да вземе под внимание следните свойства при изготвяне на информацията, която се комуникира до външни страни:

- Информацията е специфична за обстоятелствата на фирмата. Обвързването на въпросите в комуникацията на фирмата пряко със специфичните обстоятелства на фирмата може да спомогне за свеждане до минимум на потенциала такава информация да стане прекалено стандартизирана и по-малко полезна с течение на времето.
- Информацията е представена по ясен и разбираем начин, като начинът на представяне нито е подвеждащ, нито би повлиял неправомерно върху потребителите на комуникацията (например, информацията е представена по начин, който е подходящо балансиран между положителните и отрицателни аспекти на въпроса, който се комуникира).
- Информацията е точна и пълна във всички съществени аспекти и не съдържа информация, която е подвеждаща.
- Информацията взема под внимание информационните нужди на потребителите, за които е предвидена. При вземане под внимание на информационните нужди на потребителите, фирмата би могла да разгледа въпроси, като нивото на детайлност, което потребителите биха счели за смислено и дали потребителите имат достъп до уместна информация чрез други източници (например, уебсайта на фирмата).

A132. Фирмата използва професионална преценка при определяне, при конкретните обстоятелства, на подходящата форма на комуникация със съответната външна страна, включително комуникацията с лицата, натоварени с общо управление при изпълнение на одит на финансовите отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, което може да стане устно или писмено. Съответно, формата на комуникация може да е различна.

Примери за формата на комуникация до външни страни

- Публикация, например доклад за прозрачност или доклад за качеството на одита.
- Целева писмена комуникация до конкретни заинтересовани страни (например, информация относно резултатите от процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците).
- Преки разговори и взаимодействие с външната страна (например, обсъждания между екипа по ангажимента и лицата, натоварени с общо управление).
- Уебсайт.
- Други форми на дигитални медии, например, социални медии или интервюта и презентации посредством уебкаст или видео.

Ангажименти, предмет на преглед за качеството на ангажимента

Преглед за качеството на ангажимента, изискван от закон или нормативна разпоредба (Вж. параграф 34(е)(ii))

A133. Закон или нормативна разпоредба може да изисква да бъде изпълнен преглед за качеството на ангажимента, например, при ангажименти за одит на предприятия, които:

- са предприятия от обществен интерес, така както са дефинирани в конкретната юрисдикция;
- осъществяват дейност в публичния сектор или които са получатели на държавно финансиране или са предприятия с публична отговорност;
- осъществяват дейност в определени отрасли (например, финансови институции, като банки, застрахователни дружества и пенсионни фондове);
- отговарят на определен праг за активите; или
- са под управлението на съд или са в съдебен процес (например, в ликвидация).

Преглед за качеството на ангажимента като отговор за адресиране на един или повече рискове за качеството (Вж. параграф 34(е)(iii))

A134. Разбирането на фирмата за условията, събитията, обстоятелствата, действията или бездействията, които биха могли да окажат неблагоприятно влияние върху постигането на целите във връзка с качеството, съгласно изискването на параграф 25(а)(ii), е свързано с естеството и обстоятелствата на ангажиментите, изпълнявани от фирмата. При разработване и прилагане на отговори за адресиране на един или повече рискове за качеството, фирмата може да реши, че преглед за качеството на ангажимента е целесъобразният отговор на базата на причините за оценките, дадени на рисковете за качеството.

Примери за условия, събития, обстоятелства, действия или бездействия, пораждащи един или повече рискове за качеството, по отношение на които преглед за качеството на ангажимента може да е целесъобразен отговор

Тези, отнасящи се до следните видове ангажименти, изпълнявани от фирмата, и доклади, които ще бъдат издадени:

- ангажименти, които предполагат високо ниво на сложност или преценка, като например:
  - одит на финансови отчети на предприятия, осъществяващи дейност в отрасъл, в който обикновено има приблизителни счетоводни оценки с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване (например, определени големи финансови институции или миннодобивни предприятия), или предприятия, за които съществува несигурност, свързана със събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.
  - ангажименти за изразяване на сигурност, които изискват специализирани умения и познания при оценяване на съответния предмет спрямо приложимите критерии (например, отчет за парникови газове, в който е налице значителна несигурност, свързана с отчетените в него количества).
- ангажименти, при които одиторът се е сблъскал с проблемни въпроси, например, одиторски ангажименти с повтарящи се констатации от вътрешни или външни проверки или инспекции, неотстранени съществени недостатъци във вътрешния контрол или съществено преизчисляване на сравнителна информация във финансовия отчет.
- ангажименти, при които по време на процеса на фирмата по приемане или продължаване на взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент са били идентифицирани необичайни обстоятелства (например, нов клиент, който е имал разногласия с предходния си одитор или практикуващ професионален счетоводител, предоставящ услуги по изразяване на сигурност).
- ангажименти, които включват докладване във връзка с финансова или нефинансова информация, която се очаква да бъде включена в документ с нормативно изисквана информация и която може да предполага по-висока степен на преценка, например, проформа финансова информация, която ще бъде включена в проспект.

Тези, отнасящи се до следните видове предприятия, за които се изпълняват ангажименти:

- предприятия в нововъзникващи отрасли или в които фирмата няма предходен опит.
- предприятия, за които са изразени опасения в комуникации от регулаторни органи в областта на ценните книжа или органи за пруденциален надзор.
- предприятия, различни от такива, регистрирани за търгуване на борсата, които може да имат характеристики на публичен интерес или публична отговорност, например:
  - предприятия, които държат значителен обем активи в доверително качество за голям брой заинтересовани лица, включително финансови институции, например, централни банки, застрахователни дружества и пенсионни фондове, за които преглед за качеството на ангажимента не се изисква на друго основание от закон или нормативна разпоредба.

- предприятия с голяма обществена известност или чието ръководство или собственици са лица с голяма обществена известност.
- предприятия с голям брой и широк кръг заинтересовани страни.

A135. Отговорите на фирмата за адресиране на рисковете за качеството може да включват други форми на прегледи на ангажименти, които не са преглед за качеството на ангажимента. Така например, при одит на финансови отчети, отговорите на фирмата може да включват прегледи на процедурите на екипа по ангажимента, отнасящи се до съществените рискове, или прегледи на определени съществени преценки от персонал, притежаващ специализирани технически експертни знания и умения. В някои случаи тези други видове прегледи на ангажименти може да се изпълняват в допълнение към прегледа за качеството на ангажимента.

A136. В някои случаи фирмата може да определи, че няма одити или други ангажименти, за които преглед за качеството на ангажимента или друга форма на преглед на ангажимента да е подходящ отговор за адресиране на риска или рисковете за качеството.

Съображения, отнасящи се до публичния сектор

A137. Естеството и обстоятелствата на организациите от публичния сектор (например, поради техния размер и сложност, кръга на заинтересованите страни или естеството на услугите, които предоставят) може да породят рискове за качеството. При такива обстоятелства фирмата може да определи, че преглед за качеството на ангажимента е целесъобразен отговор за адресиране на такива рискове за качеството. Закон или нормативна разпоредба може да установява допълнителни изисквания за докладване по отношение на одиторите на организации от публичния сектор (например, отделен доклад за случаи на неспазване на изискванията на закон или нормативна разпоредба до законодателния или друг надзорен орган или комуникирането на такива случаи в одиторския доклад върху финансовите отчети). В такива случаи фирмата може също така да вземе под внимание сложността на такова докладване, както и неговото значение за потребителите, при определяне дали преглед за качеството на ангажимента е целесъобразен отговор.

Процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците (Вж. параграфи 35–47)

A138. В допълнение на това, че дава възможност за оценяване на системата за управление на качеството, процесът по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците улеснява активното и непрекъснато подобряване на качеството на ангажиментите и системата за управление на качеството. Така например:

- Имайки предвид вътрешноприсъщите ограничения на системата за управление на качеството, идентифицирането от страна на фирмата на недостатъци не е необичайно и представлява важен аспект на системата за управление на качеството, тъй като бързото идентифициране на недостатъците дава възможност на фирмата да ги отстрани по своевременен и ефективен начин и допринася за култура на непрекъснато усъвършенстване.
- Дейностите по текущо наблюдение може да предоставят информация, която да даде на фирмата възможност да предотврати недостатък чрез предприемане на отговор на констатация, която би могла в течение на времето да доведе до недостатък.

Разработване и изпълнение на дейности по текущо наблюдение (Вж. параграфи 37–38)

A139. Дейностите на фирмата по текущо наблюдение може да обхващат комбинация от непрекъснати дейности по текущо наблюдение и периодични дейности по текущо наблюдение. Обикновено непрекъснатите дейности по текущо наблюдение са рутинни дейности, вградени в процесите на фирмата и изпълнявани в реално време, реагирайки на променящите се условия. Периодичните дейности по текущо наблюдение се извършват от фирмата на определени интервали от време. В повечето случаи, непрекъснатите дейности по текущо наблюдение предоставят по-своевременна информация относно системата за управление на качеството.

A140. Дейностите по текущо наблюдение може да включват проверка на ангажименти в процес на изпълнение. Проверките на ангажименти имат за цел да наблюдават текущо, че даден аспект на системата за управление на качеството е разработен, приложен и функционира по начина, по който е предвидено. При някои обстоятелства системата за управление на качеството може да включва отговори, които са разработени да извършват преглед на ангажиментите, докато те са в процеса на изпълнение, което изглежда сходно по характер с проверка на ангажимент в процес на изпълнение (например, прегледи, които са разработени да разкриват сривове или слабости в системата за управление на качеството, така че да могат да предотвратят възникването на риск за качеството). Целта на дадена дейност ще насочва нейното разработване и внедряване и къде тя пасва на системата за управление на качеството (т.е., дали тя представлява проверка на ангажимент в процес на изпълнение, т.е. дейност по текущо наблюдение, или преглед на ангажимент, който представлява отговор за адресиране на риск за качеството).

A141. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на дейностите по текущо наблюдение може да са повлияни и от други въпроси, включително:

- размера, структурата и организацията на фирмата.
- участието на мрежата от фирми в дейностите по текущо наблюдение.
- ресурсите, които фирмата възнамерява да използва, за да даде възможност за дейностите по текущо наблюдение, като например, използването на ИТ приложения.

A142. Когато изпълнява дейности по текущо наблюдение, фирмата може да определи, че са необходими промени в естеството, времето на изпълнение и обхвата на дейностите по текущо наблюдение, например, когато констатации сочат за необходимост от по-разширени дейности по текущо наблюдение.

Разработването на процеса на фирмата по оценка на риска и процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците (Вж. параграф 37(в))

A143. Начинът, по който е разработен процесът на фирмата по оценка на риска (например, централизиран или децентрализиран процес или честотата на прегледите) може да окаже влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на дейностите по текущо наблюдение, включително дейностите по текущо наблюдение върху процеса на фирмата по оценка на риска.

A144. Начинът, по който е разработен процесът на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците (т.е., естеството, времето на изпълнение и обхватът на дейностите по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, вземайки под внимание естеството и обстоятелствата на фирмата) може да окаже влияние върху дейностите по текущо наблюдение, осъществявани от фирмата, за да определи дали процесът по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците постига предвидената цел, съгласно описаното в параграф 35.

Пример за съразмерност на прилагането, който да демонстрира дейностите по текущо наблюдение при процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците

- При по-малко сложна фирма, дейностите по текущо наблюдение може да са прости, доколкото информацията относно процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците може да е лесно достъпна във вид на познания на ръководството, базирани на тяхното често взаимодействие със системата за управление на качеството, за естеството, времето на изпълнение и обхвата на осъществяваните дейности по текущо наблюдение, резултатите от дейностите по текущо наблюдение и действията на фирмата за адресиране на тези резултати.
- При по-сложна фирма, дейностите по текущо наблюдение при процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците може да са специално разработени, за да се определи, че процесът по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците предоставя уместна, надеждна и своевременна информация относно системата за управление на качеството и реагира по подходящ начин на идентифицираните недостатъци.

Промени в системата за управление на качеството (Вж. параграф 37(г))

A145. Промените в системата за управление на качеството може да включват:

- промени за адресиране на идентифициран недостатък в системата за управление на качеството.
- промени в целите във връзка с качеството, рисковете за качеството и съответните отговори като резултат от промени в естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти.

Когато настъпват промени, предишните дейности по текущо наблюдение, осъществявани от фирмата, може вече да не предоставят на фирмата информация, която да подкрепя оценяването на системата за управление на качеството и поради това дейностите по текущо наблюдение на фирмата може да включват текущо наблюдение върху тези области на промяна.

Предишни дейности по текущо наблюдение (Вж. параграф 37(д))

A146. Резултатите от предишните дейности по текущо наблюдение на фирмата може да сочат за области на системата, където е възможно да възникне недостатък, особено области, където в миналото са били идентифицирани недостатъци.

A147. Предишните дейности по текущо наблюдение, осъществявани от фирмата, може вече да не предоставят на фирмата информация, която да подкрепя оценяването на системата, включително относно области на системата за управление на качеството, които не са се променили, особено когато е изминало по-продължително време след изпълнението на дейностите по текущо наблюдение.

Друга уместна информация (Вж. параграф 37(е))

A148. В допълнение към източниците на информация, посочени в параграф 37(е), друга уместна информация може да включва:

- информация, комуникирана от мрежата от фирми в съответствие с параграфи 50(в) и 51(б) относно системата на фирмата за управление на качеството, включително

изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, които фирмата е включила в своята система за управление на качеството.

- информация, комуникирана от доставчик на услуги относно ресурсите, които фирмата използва в своята система за управление на качеството.
- информация от регулаторни органи относно предприятията, за които фирмата изпълнява ангажименти, която се предоставя на фирмата, като например информация от регулаторен орган в областта на ценните книжа относно предприятие, за което фирмата изпълнява ангажименти (например, нередности във финансовите отчети на предприятието).

A149. Резултатите от външни инспекции или друга уместна информация, както вътрешна, така и външна, може да сочи, че предишни дейности по текущо наблюдение, осъществявани от фирмата, са пропуснали да идентифицират недостатък в системата за управление на качеството. Тази информация може да окаже влияние върху преценката на фирмата за естеството, времето на изпълнение и обхвата на дейностите по текущо наблюдение.

A150. Външните инспекции не са заместител на вътрешните дейности на фирмата по текущо наблюдение. Независимо от това, резултатите от външни инспекции предоставят информация за естеството, времето на изпълнение и обхвата на дейностите по текущо наблюдение.

Проверки на ангажименти (Вж. параграф 38)

A151. *Примери за въпросите в параграф 37, които може да бъдат взети под внимание от фирмата при подбора на приключени ангажименти за проверка*

- Във връзка с условията, събитията, обстоятелствата, действията или бездействията, пораждащи рискове за качеството:
  - видовете ангажименти, изпълнявани от фирмата и обхвата на опита на фирмата при изпълнението на съответния вид ангажименти.
  - видовете предприятия, за които се изпълняват ангажименти, например:
    - предприятия, които са регистрирани за търгуване на борсата.
    - предприятия, осъществяващи дейност в нововъзникващи отрасли.
    - предприятия, осъществяващи дейност в отрасли, асоциирани с висока степен на сложност или преценки.
    - предприятия, осъществяващи дейност в отрасъл, който е нов за фирмата.
  - стажът и опитът на съдружниците, отговорни за ангажименти.
- Резултатите от предишни проверки на приключени ангажименти, включително по отношение на всеки един съдружник, отговорен за ангажимент.
- Във връзка с друга уместна информация:
  - оплаквания или обвинения към съдружник, отговорен за ангажимент.
  - резултатите от външни инспекции, включително по отношение на всеки един съдружник, отговорен за ангажимент.
  - резултатите от оценката на фирмата за ангажираността с качеството на всеки съдружник, отговорен за ангажимент.

A152. Фирмата може да осъществява множество дейности по текущо наблюдение, различни от проверка на приключени ангажименти, които се фокусират върху определянето на това дали ангажиментите са изпълнили изискванията на политиките или процедурите. Тези дейности по текущо наблюдение може да бъдат изпълнявани по определени ангажименти или определени съдружници, отговорни за ангажименти. Естеството и обхватът на тези дейности по текущо наблюдение, и съответните резултати, може да бъдат използвани от фирмата при определяне:

- кои приключени ангажименти да бъдат избрани за проверка;
- кои съдружници, отговорни за ангажименти да бъдат избрани за проверка;
- колко често да бъде избиран за проверка съдружник, отговорен за ангажимента; или
- кои аспекти на ангажимента да бъдат разглеждани при извършването на проверка на приключени ангажименти.

A153. Проверката на циклична база на приключени ангажименти по отношение на съдружниците, отговорни за ангажименти, може да помогне на фирмата при текущото наблюдение дали съдружниците, отговорни за ангажименти, са изпълнили цялостната си отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество по ангажиментите, които са им възложени.

Примери за начина, по който фирмата може да приложи циклична база за проверките на приключени ангажименти по отношение на всеки един съдружник, отговорен за ангажимент

Фирмата може да установи политики или процедури, адресиращи проверката на приключени ангажименти, които:

- определят стандартния период на цикъла на проверки, като например, проверка на приключени ангажименти по отношение на всеки един съдружник, отговорен за ангажимент, изпълняващ одити на финансови отчети, веднъж на всеки три години, а по отношение на всички останали съдружници, отговорни за ангажименти – веднъж на всеки пет години;
- излагат критериите за подбор на приключени ангажименти, включително, че по отношение на съдружник, отговорен за ангажимент, изпълняващ одит на финансови отчети, избраният ангажиментът или ангажиментите включват ангажимент за одит;
- адресират избора на съдружници, отговорни за ангажименти по начин, който да е непредсказуем; и
- адресират въпроса кога е необходимо или целесъобразно съдружници, отговорни за ангажименти, да се избират по-често или по-рядко отколкото е стандартният период, изложен в политиката, например:
    - Фирмата може да избира съдружници, отговорни за ангажименти, по-често, отколкото е стандартният период, изложен в политиката на фирмата, когато:
        - фирмата е идентифицирала множество недостатъци, които са били оценени като съществени и фирмата определя, че по-честа циклична проверка е необходима по отношение на всички съдружници, отговорни за ангажименти.

- съдружникът, отговорен за ангажимента, изпълнява ангажименти за предприятия, осъществяващи дейност в определен отрасъл, в който има високо ниво на сложност или преценки.
- ангажимент, изпълнен от съдружника, отговорен за ангажимента, е бил предмет на други дейности по текущо наблюдение и резултатите от тях са били неудовлетворителни.
- съдружникът, отговорен за ангажимента, е изпълнил ангажимент за предприятие, осъществяващо дейност в отрасъл, в който съдружникът, отговорен за ангажимента, има ограничен опит.
- съдружникът, отговорен за ангажимента, е новоназначен съдружник, отговорен за ангажимент, или неотдавна се е присъединил към фирмата, идвайки от друга фирма или друга юрисдикция.

○ Фирмата може да отсрочи избора на съдружник, отговорен за ангажимент (например, отлагане с една година над стандартния период, изложен в политиката на фирмата), когато:

- ангажиментите, изпълнявани от съдружника, отговорен за ангажимента, са били предмет на други дейности по текущо наблюдение по време на стандартния период, изложен в политиката на фирмата; и
- резултатите от тези други дейности по текущо наблюдение предоставят достатъчно информация относно съдружника, отговорен за ангажимента (т.е., малко вероятно е изпълнението на проверката на приключените ангажименти да предостави на фирмата допълнителна информация относно съдружника, отговорен за ангажимента).

A154. Въпросите, разглеждани при една проверка на ангажимента зависят от начина, по който проверката ще бъде използвана, за да се осъществи текущо наблюдение над системата за управление на качеството. Обикновено, проверката на ангажимента включва определяне, че отговорите, които са приложени на ниво ангажимент (например, политиките и процедурите на фирмата по отношение изпълнението на ангажиментите), са били приложени, така както са разработени и функционират ефективно.

Лица, извършващи дейностите по текущо наблюдение (Вж. параграф 39(б))

A155. Разпоредбите на приложимите етични изисквания са уместни при разработването на политиките или процедурите, адресиращи обективността на лицата, извършващи дейностите по текущо наблюдение. Заплаха от проверка на собствената работа възниква, когато лице, което извършва:

- проверка на ангажимент е било:
  - когато става въпрос за одит на финансови отчети, член на екипа по ангажимента или лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, по този ангажимент или ангажимент за последващ финансов период; или
  - по отношение на всички останали ангажименти, член на екипа по ангажимента или лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, по този ангажимент.

- друг вид дейност по текущо наблюдение е участвало в разработването, изпълнението или функционирането на отговора, който е обект на текущото наблюдение.

A156. При някои обстоятелства, например, в случай на по-малко сложна фирма, може да няма персонал, който да разполага с компетентността, способностите, времето или обективността да изпълни дейностите по текущо наблюдение. При такива обстоятелства фирмата може да използва услуги, предоставяни от мрежата от фирми или от доставчик на услуги, за да се извършат дейностите по текущо наблюдение.

Оценяване на констатациите и идентифициране на недостатъци (Вж. параграфи 16(а), 40–41)

A157. Фирмата натрупва констатациите от изпълнението на дейности по текущо наблюдение, външни инспекции и други уместни източници.

A158. Информацията, натрупана от фирмата от дейностите по текущо наблюдение, външни инспекции и други уместни източници може да разкрие други наблюдения относно системата на фирмата за управление на качеството,като например:

- действия, поведение или условия, които са довели до положителни резултати в контекста на качеството или до ефективност на системата за управление на качеството; или
- сходни обстоятелства, при които не са отбелязани констатации (например, ангажименти, при които не са отбелязани констатации, като ангажиментите имат сходно естество с ангажиментите, при които са отбелязани констатации).

Други наблюдения биха могли да са от полза за фирмата, тъй като могат да й помогнат при разследване на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци, да посочат практики, които фирмата може да подкрепи или приложи в по-голям мащаб (например, при всички ангажименти) или да открият възможности фирмата да подобри системата за управление на качеството.

A159. Фирмата използва професионална преценка при определяне дали от констатациите, самостоятелно или в комбинация с други констатации, произтича недостатък в системата за управление на качеството. Когато извършва тази преценка, фирмата може да трябва да вземе под внимание относителното значение на констатациите в контекста на целите във връзка с качеството, рисковете за качеството, съответните отговори или други аспекти на системата за управление на качеството, до които те се отнасят. Преценките на фирмата може да бъдат повлияни от количествени и качествени фактори, имащи отношение към констатациите. При някои обстоятелства фирмата може да определи за целесъобразно да получи повече информация относно констатациите, за да определи дали е налице недостатък. Не всички констатации, включително констатации за ангажиментите, ще представляват недостатък.

A160. *Примери за количествените и качествени фактори, които фирмата може да вземе под внимание при определяне дали от констатациите произтича недостатък*

Рискове за качеството и отговори

- Ако констатациите се отнасят до отговор:
  - как този отговор е разработен, например, естеството на отговора, честотата на неговото прилагане (ако е приложимо) и относителното значение на отговора за

адресиране на риска или рисковете за качеството и постигане на целта или целите във връзка с качеството, за които се отнася.

- естеството на риска за качеството, до който се отнася отговорът, и степента, в която констатациите сочат, че рискът за качеството не е бил адресиран.
- дали са налице други отговори, които да адресират същия риск за качеството и дали са налице констатации по отношение на тези отговори.

Естество на констатациите и тяхната всеобхватност

- Естеството на констатациите. Например, констатациите, отнасящи се до действията и поведението на ръководството, може да са качествено важни, имайки предвид всеобхватния ефект, който това би могло да има върху системата за управление на качеството като цяло.
- Дали констатациите, в комбинация с други констатации, сочат за тенденция или за системен проблем. Например, сходни констатации за ангажименти, които се появяват при множество ангажименти, може да сочат за системен проблем.

Обхват на дейностите по текущо наблюдение и обхват на констатациите

- Обхватът на дейността по текущо наблюдение, от която са произтекли констатациите, включително броят и размера на избраните извадки.
- Обхватът на констатациите във връзка с избраната извадка, обхваната от дейността по текущо наблюдение, и във връзка с очаквания процент на отклонение. Така например, в случая на проверка на ангажименти, броят на избраните ангажименти, при които са идентифицирани констатациите, в съотношение към общия брой на избраните ангажименти, и очакваният процент на отклонение, определен от фирмата.

A161. Оценяването на констатациите и идентифицирането на недостатъци, както и оценяването на степента на същественост и всеобхватността на идентифициран недостатък, включително разследване на първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък, представляват част от нелинеен процес, изискващ повторение на определени стъпки.

Примери за това как процесът по оценяването на констатациите и идентифицирането на недостатъци, оценяване на идентифицираните недостатъци, включително разследване на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци, е нелинеен и изискващ повторение на определени стъпки

- При разследване на първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък, фирмата може да идентифицира обстоятелство, което има сходни черти с други обстоятелства, където е имало констатации, които не са били счетени за недостатък. В резултат на това, фирмата коригира оценката си за другите констатации и ги класифицира като недостатък.
- При оценяване на степента на същественост и всеобхватността на идентифициран недостатък, фирмата може да идентифицира тенденция или системен проблем, който е в корелационна зависимост с други констатации, които не са счетени за недостатъци. В резултат на това, фирмата коригира оценката си за другите констатации и ги класифицира като недостатъци.

A162. Резултатите от дейностите по текущо наблюдение, резултатите от външни инспекции и друга уместна информация (например, дейности по текущо наблюдение на мрежата от фирми или оплаквания и обвинения) може да разкрият информация относно ефективността на процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците. Така например, резултатите от външни инспекции може да предоставят информация относно системата за управление на качеството, която не е била идентифицирана от процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, която информация може да откроява недостатък в този процес.

Оценяване на идентифицираните недостатъци (Вж. параграф 41)

A163. Факторите, които фирмата би могла да вземе под внимание при оценяване степента на същественост и всеобхватността на идентифициран недостатък, включват:

- естеството на идентифицирания недостатък, включително аспекта от системата на фирмата за управление на качеството, до който се отнася този недостатък и дали недостатъкът е в разработването, внедряването или функционирането на системата за управление на качеството;
- в случай на идентифицирани недостатъци, отнасящи се до отговорите, дали са налице компенсиращи отговори, които да адресират рисковете за качеството, до които се отнася отговорът;
- първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък;
- честотата, с която въпросът, пораждащ идентифицирания недостатък, възниква; и
- величината на идентифицирания недостатък, колко бързо е възникнал той и периодът от време, през който е съществувал и е оказвал ефект върху системата за управление на качеството.

A164. Степента на същественост и всеобхватността на идентифицираните недостатъци оказват влияние върху оценяването на системата за управление на качеството, което се извършва от лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството.

Първопричина за идентифицираните недостатъци (Вж. параграф 41(а))

A165. Целта на разследването на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци е да се разберат стоящите в основата обстоятелства, причинили недостатъците, за да се даде възможност на фирмата:

- да оцени степента на същественост и всеобхватността на идентифицирания недостатък; и
- да отстрани по подходящ начин идентифицирания недостатък.

Извършването на анализ на първопричините предполага лицата, извършващи оценяването да упражнят професионална преценка на базата на наличните доказателства.

A166. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на процедурите, изпълнени, за да се разбере първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък, може да бъдат повлияни също така и от естеството и обстоятелствата на фирмата, като например:

- сложността и оперативните характеристики на фирмата.
- големината на фирмата.

- географското разположение на подразделенията на фирмата.
- как фирмата е структурирана или степента, в която фирмата концентрира или централизира своите процеси или дейности.

Примери за това как естеството на идентифицираните недостатъци и тяхната възможна степен на същественост и естеството на обстоятелствата на фирмата може да окажат влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите за разбиране на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци

- Естеството на идентифицирания недостатък: Процедурите на фирмата за разбиране на първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък може да са по-строги при обстоятелства, когато е бил издаден доклад по ангажимент, отнасящ се до одит на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, който е бил неподходящ или идентифицираният недостатък се отнася до действия и поведение на ръководството по повод на качеството.
- Възможната степен на същественост на идентифицирания недостатък: Процедурите на фирмата за разбиране на първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък може да са по-строги при обстоятелства, когато недостатъкът е идентифициран при множество ангажименти или е налице индикация, че политики или процедури се отличават с висок процент случаи на неспазване.
- Естество и обстоятелства на фирмата:
    - В случай на по-малко сложна фирма в едно местоположение, процедурите на фирмата за разбиране на първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък може да са прости, доколкото информацията, която да осигури разбирането може да е лесно достъпна и концентрирана, а първопричината или първопричините да са по-очевидни.
    - В случай на по-сложна фирма в няколко местоположения, процедурите за разбиране на първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък може да включват използването на лица, специално обучени за разследване на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци и разработване на методология с по-формализирани процедури за идентифициране на първопричината или първопричините.

A167. При разследване на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци, фирмата може да разгледа въпроса защо недостатъците не възникват при други обстоятелства, които са със сходен характер с въпроса, до който се отнася идентифицираният недостатък. Такава информация може да е полезна и при определяне как да бъде отстранен идентифициран недостатък.

Пример за това как недостатъкът не възниква при други обстоятелства със сходен характер и как тази информация помага на фирмата при разследване на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци

Фирмата може да определи, че е налице недостатък, защото подобни констатации са установени при множество ангажименти. Тези констатации обаче не са установени при няколко други ангажимента в рамките на същата тествана популация. Съпоставяйки ангажиментите, фирмата достига до заключение, че първопричината за

идентифицирания недостатък е липсата на подходящо участие на съдружниците, отговорни за ангажиментите, в ключови етапи от ангажиментите.

A168. Идентифицирането на първопричина или първопричини, които са с подходяща степен на конкретизация, може да подкрепи процеса на фирмата по отстраняване на идентифицираните недостатъци.

Пример за идентифициране на първопричина или първопричини, които са с подходяща степен на конкретизация Фирмата може да идентифицира, че екипите по ангажименти, изпълняващи одит на финансови отчети, пропускат да получат достатъчни и уместни одиторски доказателства относно приблизителните счетоводни оценки, когато предположенията на ръководството са с голяма степен на субективност. Макар фирмата да отбелязва, че тези екипи по ангажименти не упражняват подходящ професионален скептицизъм, стоящата в основата първопричина за този проблем може да е свързана с друг въпрос, като например, културна среда, която не насърчава членовете на екипите по ангажименти да подлагат на съмнение лица с по-големи правомощия или недостатъчно ръководство, надзор и преглед на извършената по ангажиментите работа.

A169. В допълнение към разследването на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци, фирмата може също така да разследва първопричината или първопричините за положителни резултати, тъй като това би могло да разкрие възможности фирмата да се усъвършенства или допълнително да подобри системата за управление на качеството.

Предприемане на отговор на идентифицираните недостатъци (Вж. параграф 42)

A170. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на действията по отстраняване на недостатъците може да зависят от широк кръг други фактори, включително:

- първопричината или първопричините.
- степента на същественост и всеобхватността на идентифицирания недостатък и следователно спешността, с която трябва да бъде адресиран.
- ефективността на действията по отстраняване на недостатъците при адресиране на първопричината или първопричините, като например, дали фирмата трябва да приложи повече от едно действие по отстраняване на недостатъците, за да адресира ефективно първопричината или първопричините или трябва да приложи действия по отстраняване на недостатъците като временни мерки, до момента, когато фирмата ще е в състояние да приложи по-ефективни действия по отстраняване на недостатъците.

A171. При някои обстоятелства действието по отстраняване на недостатъци може да включва установяването на допълнителни цели във връзка с качеството или рискове за качеството и отговори може да бъдат добавени или модифицирани, тъй като е определено, че те не са подходящи.

A172. При обстоятелства, когато фирмата определя, че първопричината за идентифициран недостатък се отнася до ресурс, предоставен от доставчик на услуги, фирмата може също така:

- да разгледа въпроса дали да продължи да използва ресурса, предоставен от доставчика на услуги.

- да комуникира въпроса до доставчика на услуги.

Фирмата носи отговорност за адресиране на ефекта от идентифицирания недостатък, отнасящ се до ресурс, предоставен от доставчик на услуги, върху системата за управление на качеството и за предприемането на действия за предотвратяване повторното възникване на този недостатък във връзка със системата на фирмата за управление на качеството. Обикновено обаче фирмата не носи отговорност за поправяне на идентифицирания недостатък от името на доставчика на услуги или за допълнително разследване на първопричината за идентифицирания недостатък при доставчика на услуги.

Констатации относно конкретен ангажимент (Вж. параграф 45)

A173. При обстоятелства когато са пропуснати процедури или издаденият доклад е неподходящ, действията, предприети от фирмата, може да включват:

- консултиране с подходящите лица относно целесъобразните действия.
- обсъждане на въпроса с ръководството на предприятието или с лицата, натоварени с общо управление.
- изпълнение на пропуснатите процедури.

Предприетите от фирмата действия не я освобождават от отговорността да предприеме допълнителни действия във връзка с констатацията в контекста на системата за управление на качеството, включително оценяване на констатациите, за да се идентифицират недостатъци, а когато е налице недостатък – разследване на първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък.

Продължаваща комуникация във връзка с текущото наблюдение и отстраняването на недостатъците (Вж. параграф 46)

A174. Информацията, комуникирана относно текущото наблюдение и отстраняването на недостатъците, до лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството може да бъде комуникирана на текуща база или периодично. Съответното лице или лица биха могли да използват тази информация по множество различни начини, например:

- като база за допълнителни комуникации до определени лица относно важното значение на качеството.
- за да бъдат държани отговорни лицата за възложените им роли.
- за своевременното идентифициране на ключови опасения относно системата за управление на качеството.

Информацията предоставя също така база за оценяване на системата за управление на качеството и за извеждане на съответните заключения, съгласно изискваното от параграфи 53–54.

Изисквания на мрежата от фирми или услуги, предоставяни от мрежата от фирми (Вж. параграф 48)

A175. При някои обстоятелства фирмата може да принадлежи към мрежа от фирми. Възможно е мрежите от фирми да установяват изисквания относно системата на фирмата за управление на качеството или да предоставят на разположение услуги или ресурси, които фирмата може да избере да внедри или използва в разработването, внедряването и функционирането на нейната система за управление на качеството. Тези изисквания или

услуги може да имат за цел да насърчат последователното изпълнение на качествени ангажименти във всички фирми, които принадлежат към мрежата. Степента, в която мрежата ще предоставя на фирмата цели във връзка с качеството, рискове за качеството и съответни отговори, които да са общи за всички в мрежата, ще зависи от договореностите на фирмата с мрежата от фирми.

Примери за изисквания на мрежата от фирми

- Изисквания фирмата да включи допълнителни цели във връзка с качеството или рискове за качеството в системата си за управление на качеството, които да са общи за всички фирми в рамките на мрежата от фирми.
- Изисквания фирмата да включи отговори в системата на фирмата за управление на качеството, които да са общи за всички фирми в рамките на мрежата. Такива разработени от мрежата отговори може да включват политики или процедури на мрежата, които посочват ролите и отговорностите на ръководството, включително как от фирмата се очаква да възложи правомощия и отговорност в рамките на самата фирма, или ресурси, като например, разработени от мрежата методологии за изпълнение на ангажиментите или ИТ приложения.
- Изисквания фирмата да бъде обект на дейностите на мрежата по текущо наблюдение. Тези дейности по текущо наблюдение може да се отнасят до изискванията на мрежата (например, текущо наблюдение, че фирмата е внедрила методологията на мрежата по подходящ начин), или до системата на фирмата за управление на качеството по принцип.

Примери за услуги, предоставяни от мрежата от фирми

- Услуги или ресурси, които фирмата може да избере да използва в системата си за управление на качеството или при изпълнението на ангажименти, например, доброволни програми за обучение, използване на одитори на компоненти или експерти от мрежата или използване на център за предоставяне на услуги, създаден на ниво мрежа или от друга фирма от мрежата или от група фирми от мрежата.

A176. Мрежата от фирми може да установи отговорности за фирмата при въвеждане на изискванията на мрежата или на услугите, предоставяни от мрежата от фирми.

Примери за отговорностите на фирмата при въвеждане на изискванията на мрежата или на услугите, предоставяни от мрежата от фирми

- От фирмата се изисква да има въведени в действие определена ИТ инфраструктура и ИТ процеси, за да се подкрепи ИТ приложение, предоставено от мрежата, което фирмата използва в системата за управление на качеството.
- От фирмата се изисква да осигури общофирмено обучение по методологията, предоставена от мрежата, включително когато в методологията се правят актуализации.

A177. Разбирането на фирмата за изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, и отговорностите на фирмата, свързани с въвеждането им, може да бъде получено чрез запитвания до мрежата или документация, предоставена от мрежата, относно въпроси, като например:

- общото управление и ръководството на мрежата.
- изпълнените от мрежата процедури при разработване, внедряване и ако е приложимо – функциониране на изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми.
- как мрежата идентифицира и отговаря на промени, които засягат изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, или друга информация, като например, промени в професионалните стандарти или информация, която сочи за недостатък в изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми.

Как мрежата от фирми наблюдава текущо уместността на изискванията на мрежата и на услугите, предоставяни от мрежата, включително чрез дейностите по текущо наблюдение на фирмите от мрежата, и процеса на мрежата за отстраняване на идентифицираните недостатъци.

Изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, в системата на фирмата за управление на качеството (Вж. параграф 49)

A178. Характеристиките на изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, са условие, събитие, обстоятелство, действие или бездействие при идентифициране и оценяване на рисковете за качеството.

> *Пример за изискване на мрежата от фирми или услуга, предоставяна от мрежата от фирми, която поражда риск за качеството*
>
> Мрежата може да изисква фирмата да използва ИТ приложение за приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти, което е стандартизирано във всички фирми от мрежата. Това може да породи риск за качеството, а именно, че ИТ приложението не адресира въпроси в местен закон или нормативна разпоредба, които трябва да бъдат взети под внимание от фирмата при приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти.

A179. Целта на изискванията на мрежата от фирми може да включва насърчаването на последователно изпълнение на качествени ангажименти във всички фирми от мрежата. Мрежата от фирми може да очаква фирмата да внедри изискванията на мрежата, но фирмата може да трябва да ги адаптира или допълни, така че те да са подходящи за естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти.

Примери за това как изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, може да трябва да бъдат адаптирани или допълнени	
Изискване на мрежата от фирми или услуга, предоставяна от мрежата от фирми	Как фирмата адаптира или допълва изискването на мрежата от фирми или услугата, предоставяна от мрежата от фирми
Мрежата изисква фирмата да включи определени рискове за качеството в системата за управление на качеството, така че всички фирми от мрежата да адресират рисковете за качеството.	Като част от идентифициране и оценяване на рисковете за качеството, фирмата включва рисковете за качеството, които са изисквани от мрежата.

	Фирмата разработва и въвежда също така и отговори за адресиране на рисковете за качеството, които се изискват от мрежата.
Мрежата изисква фирмата да разработи и въведе определени отговори.	Като част от разработването и въвеждането на отговорите, фирмата определя: • кои рискове за качеството са адресирани от тези отговори. • как изискваните от мрежата отговори ще бъдат включени в системата на фирмата за управление на качеството, имайки предвид естеството и обстоятелствата на фирмата. Това може да включва приспособяване на отговора, за да се отрази естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти (например, приспособяване на методология, за да бъдат включени въпроси, свързани с определен закон или нормативна разпоредба).
Фирмата използва лица от други фирми от мрежата като одитори на компоненти. В действие са въведени изисквания на мрежата, които водят до висока степен на унифициране на системите за управление на качеството на всички фирми от мрежата. Изискванията на мрежата включват специфични критерии, приложими по отношение на лица, на които е възложена работа върху компонент при одита на групата.	Фирмата установява политики или процедури, които изискват екипът по ангажимента да потвърди с одитора на компонента (т.е., другата фирма от мрежата), че лицата, на които е възложена работа върху компонента, отговарят на специфичните критерии, изложени в изискванията на мрежата от фирми.

A180. При някои обстоятелства, при адаптиране или допълване на изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, фирмата може да идентифицира възможни подобрения на изискванията на мрежата или услугите, предоставяни от мрежата, и да комуникира тези подобрения до мрежата от фирми.

Дейности по текущо наблюдение, осъществявани от мрежата, върху системата на фирмата за управление на качеството (Вж. параграф 50(в))

A181. Резултатите от дейностите по текущо наблюдение на мрежата над системата на фирмата за управление на качеството може да включват информация, като например:

- описание на дейностите по текущо наблюдение, включително тяхното естество, време на изпълнение и обхват;
- констатации, идентифицирани недостатъци и други наблюдения относно системата на фирмата за управление на качеството (например, положителни резултати или възможности фирмата да подобри или допълнително да усъвършенства системата си за управление на качеството); и

- направената от мрежата оценка на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци, оценения ефект от идентифицираните недостатъци и препоръчаните дейности по отстраняване на недостатъците.

Дейности по текущо наблюдение, осъществявани от мрежата във всички фирми от мрежата (Вж. параграф 51(б))

A182. Информацията от мрежата относно цялостните резултати от дейностите на мрежата по текущо наблюдение, осъществявани по отношение на системите за управление на качеството във всички фирми от мрежата, може да представлява обединяване или обобщаване на информацията, описана в параграф A181, включително тенденции и общи области на идентифицирани недостатъци в рамките на цялата мрежа или положителни резултати, които биха могли да бъдат възпроизведени във всички фирми от мрежата. Такава информация може:

- да бъде използвана от фирмата:
  - при идентифициране и оценяване на рисковете за качеството.
  - като част от друга уместна информация, разглеждана от фирмата при определяне дали са налице недостатъци в изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, използвани от фирмата в нейната система за управление на качеството.
- да бъде комуникирана до съдружниците, отговорни за ангажименти за групи, в контекста на преценката на компетентността и способностите на одиторите на компоненти от фирма от мрежата, които са обект на общи изисквания на мрежата от фирми (например, общи цели във връзка с качеството, рискове за качеството и съответни отговори).

A183. При някои обстоятелства фирмата може да получи информация от мрежата относно недостатъци, идентифицирани в системата за управление на качеството на фирма от мрежата, която да засяга фирмата. Мрежата може да събира също така информация от фирми от мрежата във връзка с резултатите от външни инспекции над системите за управление на качеството на фирмите от мрежата. В някои случаи закон или нормативна разпоредба в конкретна юрисдикция може да не позволява на мрежата да споделя информация с други фирми от мрежата или да ограничава степента на конкретизация на тази информация.

A184. При обстоятелства, когато фирмата не предоставя информацията относно цялостните резултати от дейностите на мрежата по текущо наблюдение сред всички фирми от мрежата, фирмата може да предприеме допълнителни действия, като например:

- да обсъди въпроса с мрежата от фирми; и
- да определи ефекта за ангажиментите на фирмата и да комуникира този ефект до екипите по ангажименти.

Недостатъци в изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, идентифицирани от фирмата (Вж. параграф 52)

A185. Доколкото изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, използвани от фирмата, съставляват част от системата на фирмата за управление на качеството, те също са обект на изискванията на настоящия МСУК относно текущото наблюдение и отстраняването на недостатъци. Изискванията на мрежата от фирми или

услугите, предоставяни от мрежата от фирми, може да са обект на текущо наблюдение от мрежата, от фирмата или от комбинация от двете.

Пример за случай, когато изискване на мрежата от фирми или услуга, предоставяна от мрежата от фирми, е обект на текущо наблюдение както от мрежата, така и от фирмата

Мрежата може да осъществява дейности по текущо наблюдение на ниво мрежа по отношение на обща методология. Фирмата също наблюдава текущо прилагането на методологията от страна на членовете на екипите по ангажименти посредством извършване на проверки на ангажиментите.

A186. При разработване и прилагане на действията по отстраняване на недостатъците, за да се адресира ефектът от идентифициран недостатък в изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, фирмата може:

- да разбере планираните от мрежата действия по отстраняване на недостатъците, включително дали фирмата има някакви отговорности за прилагане на действията по отстраняване на недостатъците; и
- да прецени дали е необходимо фирмата да предприеме допълнителни действия по отстраняване на недостатъците, за да адресира идентифицирания недостатък и неговата първопричина или първопричини, като например, когато:
  - мрежата от фирми не е предприела подходящи действията по отстраняване на недостатъците; или
  - действията на мрежата от фирми по отстраняване на недостатъците ще отнемат време, за да адресират ефективно идентифицирания недостатък.

Оценяване на системата за управление на качеството (Вж. параграф 53)

A187. Лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството може да бъдат подпомогнати от други лица при извършване на оценяването. Независимо от това, лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството остават отговорни за оценяването.

A188. Моментът, в който се извършва оценяването, може да зависи от обстоятелствата на фирмата и да съвпада с края на финансовата година на фирмата или приключването на годишния цикъл по текущо наблюдение.

A189. Информацията, която осигурява базата за оценяването на системата за управление на качеството включва информацията, комуникирана до лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството в съответствие с параграф 46.

Примери за съразмерност на прилагането, които да демонстрират как информацията, която осигурява базата за оценяването на системата за управление на качеството, може да бъде получена

- При по-малко сложна фирма, лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, може да участват директно в текущото наблюдение и отстраняването на недостатъците и следователно

ще им бъде известна информацията, която подкрепя оценяването на системата за управление на качеството.

- При по-сложна фирма, лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, може да трябва да установят процеси за съпоставяне, обобщаване и комуникиране на информацията, необходима за оценяване на системата за управление на качеството.

Достигане до заключения относно системата за управление на качеството (Вж. параграф 54)

A190. В контекста на настоящия МСУК, функционирането на системата като цяло има за цел да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата за управление на качеството се постигат. При достигане до заключение относно системата за управление на качеството, лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, може, при използване на резултатите от процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, да вземат под внимание следното:

- степента на същественост и всеобхватността на идентифицираните недостатъци и ефекта от тях върху постигането на целите на системата за управление на качеството;
- дали от фирмата са били разработени и приложени действия по отстраняване на недостатъците и дали действията по отстраняване на недостатъците, предприети до момента на оценяването, са ефективни; и
- дали ефектът от идентифицираните недостатъци върху системата за управление на качеството е бил подходящо коригиран, например, дали са били предприети допълнителни действия в съответствие с параграф 45.

A191. Може да съществуват обстоятелства, при които идентифицирани недостатъци, които са съществени (включително идентифицирани недостатъци, които са съществени и всеобхватни) са били подходящо отстранени и ефектът от тях - коригиран към момента на оценяването. В такива случаи, лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, може да достигнат до заключение, че системата за управление на качеството предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата за управление на качеството се постигат.

A192. Идентифициран недостатък може да има всеобхватен ефект върху разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството, когато например:

- недостатъкът засяга няколко компонента или аспекта на системата за управление на качеството.
- недостатъкът е ограничен до конкретен компонент или аспект на системата за управление на качеството, но е фундаментален за системата за управление на качеството.
- недостатъкът засяга няколко бизнес единици или географски местоположения на фирмата.

- недостатъкът е ограничен до бизнес единица или географско местоположение, но тази бизнес единица или географско местоположение са фундаментални за фирмата като цяло.
- недостатъкът засяга съществена част от ангажиментите, които са от определен вид или естество.

Пример за идентифициран недостатък, който може да бъде счетен за съществен, но не и всеобхватен

Фирмата идентифицира недостатък в малък регионален офис на фирмата. Идентифицираният недостатък се отнася до неспазване на много фирмени политики или процедури. Фирмата определя, че културата в регионалния офис, особено действията и поведението на ръководството в регионалния офис, което е прекалено фокусирано върху финансовите приоритети, са допринесли за първопричината за идентифицирания недостатък. Фирмата определя, че ефектът от идентифицирания недостатък е:

- съществен, тъй като се отнася до културата на регионалния офис и цялостното спазване на политиките или процедурите на фирмата;
- но не всеобхватен, тъй като е ограничен до малкия регионален офис.

A193. Лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, може да достигнат до заключение, че системата за управление на качеството не предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата за управление на качеството се постигат при обстоятелства, когато идентифицираните недостатъци са съществени и всеобхватни, действията, предприети за отстраняване на идентифицираните недостатъци са неподходящи и ефектът от идентифицираните недостатъци не е подходящо коригиран.

Пример за идентифициран недостатък, който може да бъде счетен за съществен и всеобхватен

Фирмата идентифицира недостатък в регионален офис, който е най-големият офис на фирмата и предоставя финансова, оперативна и техническа подкрепа за целия регион. Идентифицираният недостатък се отнася до неспазването на много фирмени политики или процедури. Фирмата определя, че културата в регионалния офис, особено действията и поведението на ръководството в регионалния офис, което е прекалено фокусирано върху финансовите приоритети, са допринесли за първопричината за идентифицирания недостатък. Фирмата определя, че ефектът от идентифицирания недостатък е:

- съществен, тъй като се отнася до културата на регионалния офис и цялостното спазване на политиките или процедурите на фирмата; и
- всеобхватен, тъй като регионалният офис е най-големият офис и предоставя подкрепа за много други офиси и неспазването на политиките или процедурите на фирмата може да е имало по-широк ефект върху другите офиси.

A194. Отстраняването на идентифицирани недостатъци, които са съществени и всеобхватни, може да отнеме време на фирмата. Доколкото фирмата продължава да предприема действия за отстраняване на идентифицираните недостатъци, всеобхватността на идентифицираните недостатъци може да бъде намалена и да бъде определено, че идентифицираните недостатъци продължават да са съществени, но вече не са всеобхватни. В такива случаи, лицето или лицата, на които е възложена крайната

отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, може да достигнат до заключение, че с изключение на въпросите, отнасящи се до идентифицираните недостатъци, които имат съществен, но не и всеобхватен ефект върху разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството, системата за управление на качеството предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата за управление на качеството се постигат.

A195. Настоящият МСУК не изисква фирмата да получи независим доклад за изразяване на сигурност относно нейната система за управление на качеството, нито забранява на фирмата да постъпи така.

Предприемане на бързи и подходящи действия и допълнителна комуникация (Вж. параграф 55)

A196. При обстоятелства, когато лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, достигат до заключението, описано в параграф 54(б) или 54(в), бързите и подходящи действия, предприети от фирмата, може да включват:

- предприемане на мерки, които да подкрепят изпълнението на ангажиментите чрез насочване на повече ресурси или разработване на повече насоки и да потвърдят, че издаваните от фирмата доклади са подходящи при конкретните обстоятелства, до момента, когато идентифицираните недостатъци са отстранени, и комуникирането на тези мерки до екипите по ангажименти.
- получаване на юридически съвет.

A197. При някои обстоятелства фирмата може да има независим надзорен орган над фирмата, който упражнява надзор, който не е свързан с изпълнителната функция във фирмата. При такива обстоятелства комуникациите може да включват информирането на независимия надзорен орган.

A198. *Примери за обстоятелства, когато може да е целесъобразно фирмата да комуникира до външни страни във връзка с оценяването на системата за управление на качеството*

- когато фирмата принадлежи към мрежа от фирми.
- когато други фирми от мрежата използват работата, извършена от фирмата, например, в случай на одит на група.
- когато издаден от фирмата доклад е определен от фирмата като неподходящ в резултат на провал на системата за управление на качеството и ръководството или лицата, натоварени с общо управление на предприятието трябва да бъдат информирани.
- когато закон или нормативна разпоредба изисква фирмата да комуникира до надзорен или регулаторен орган.

Оценки на резултатите от дейността (Вж. параграф 56)

A199. Периодичните оценки на резултатите от дейността насърчават отчетността. Когато се разглеждат резултатите от дейността на дадено лице, фирмата може да вземе под внимание:

- резултатите от дейностите на фирмата по текущо наблюдение по отношение на аспекти на системата за управление на качеството, които са свързани с

отговорностите на въпросното лице. При някои обстоятелства фирмата може да постави цели пред лицето и да оцени резултатите от дейностите на фирмата по текущо наблюдение спрямо тези цели.

- действията, предприети от лицето в отговор на идентифицирани недостатъци, които са свързани с отговорностите на това лице, включително своевременността и ефективността на такива действия.

Примери за съразмерност на прилагането, които да демонстрират как фирмата може да осъществи оценяване на резултатите от дейността

- При по-малко сложна фирма, фирмата може да ангажира доставчик на услуги, който да извърши оценяването, или резултатите от дейностите на фирмата по текущо наблюдение може да предоставят индикации за резултатите от дейността на лицето.
- При по-сложна фирма, оценяването на резултатите от дейността може да бъде извършено от независим неизпълнителен член на надзорния орган на фирмата или от специална комисия, под надзора на надзорния орган на фирмата.

A200. Положителната оценка на резултатите от дейността може да бъде възнаградена посредством трудовите възнаграждения, повишение или други стимули, които се фокусират върху ангажираността на въпросното лице с качеството и подсилват отговорността. От друга страна, фирмата може да предприеме корективни действия, за да адресира отрицателна оценка на резултатите от дейността, която би могла да окаже влияние върху постигането от страна на фирмата на целите във връзка с качеството.

Съображения, отнасящи се до публичния сектор

A201. Когато става въпрос за публичния сектор, възможно е да не е практически осъществимо да бъде извършено оценяване на резултатите от дейността на лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството или да бъдат предприети действия за адресиране на резултатите от оценяването на дейността, имайки предвид естеството на назначението на съответното лице. Независимо от това, оценяване на резултатите от дейността може да бъде осъществено по отношение на други лица във фирмата, на които е възложена оперативната отговорност за определени аспекти на системата за управление на качеството.

Документация (Вж. параграфи 57–59)

A202. Документацията осигурява доказателства, че фирмата спазва изискванията на настоящия МСУК, както и законодателството, нормативните разпоредби и приложимите етични изисквания. Тя може да е от полза и при обучение на персонала и екипите по ангажименти, гарантирайки запазването на знанията на организацията и осигурявайки архив от данни за основанията за решенията, вземани от фирмата във връзка със системата й за управление на качеството. Нито е необходимо, нито е практически възможно фирмата да документира всеки разгледан въпрос или всяка направена преценка относно системата на фирмата за управление на качеството. Нещо повече, спазването на настоящия МСУК може да бъде доказано от фирмата чрез нейния компонент, отнасящ се до информацията и комуникациите, документи или други писмени материали или ИТ приложения, които са неразделна част от компонентите на системата за управление на качеството.

A203. Документацията може да приеме формата на формални писмени наръчници, въпросници и формуляри, може да бъде неформално документирана (например, имейл комуникации

или публикуване на уебсайтове), или може да бъде държана на ИТ приложения или други дигитални форми (например, бази данни). Факторите, които биха могли да окажат влияние върху преценките на фирмата относно формата, съдържанието и обема на документацията, включително това с каква честота се актуализира документацията, може да включват:

- сложността на фирмата и броят на офисите;
- естеството и сложността на практиките и организацията на фирмата;
- естеството на ангажиментите, които фирмата изпълнява и естеството на предприятията, за които се изпълняват ангажименти;
- естеството и сложността на въпроса, който се документира, като например, дали той се отнася до аспект на системата за управление на качеството, който се е променил или до област с по-висок риск за качеството, както и сложността на преценките, свързани със съответния въпрос; и
- честотата и мащабът на промените в системата за управление на качеството.

При по-малко сложна фирма, може да не е необходимо да има документация, подкрепяща комуникираните въпроси, тъй като неформалните методи за комуникация може да са ефективни. Независимо от това, по-малко сложна фирма може да определи, че е целесъобразно да документира такива комуникации, за да осигури доказателства, че те са се състояли.

A204. В някои случаи външен надзорен орган може да установи, формално или неформално, изисквания за документацията, например, в резултат на констатациите от външна инспекция. Приложимите етични изисквания също може да включват специфични изисквания, адресиращи документацията, например, Кодексът на СМСЕС изисква документирането на конкретни въпроси, включително определени ситуации, свързани с конфликт на интереси, неспазване изискванията на закони и нормативни разпоредби и независимостта.

A205. От фирмата не се изисква да документира разглеждането на всяко условие, събитие, обстоятелство, действие или бездействие по отношение на всяка цел във връзка с качеството, или всеки риск, който може да породи риск за качеството. При документирането обаче на рисковете за качеството и начина, по който отговорите на фирмата адресират рисковете за качеството, фирмата може да документира причините за оценките, дадени на рисковете за качеството (т.е., разгледаното възникване и ефект върху постигането на една или повече цели във връзка с качеството), за да подкрепи последователното прилагане и функциониране на отговорите.

A206. Документацията може да бъде осигурена от мрежата от фирми, други фирми, част от мрежата, или други структури или организации в рамките на мрежата от фирми.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА КАЧЕСТВОТО 2

ПРЕГЛЕДИ ЗА КАЧЕСТВОТО НА АНГАЖИМЕНТА

(В сила за одити и прегледи на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2022 г.; и в сила за други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, започващи на или след 15 декември 2022 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МСУК	1-4
Системата на фирмата за управление на качеството и ролята на прегледите за качеството на ангажимента	5-9
Задължителен характер на настоящия МСУК	10
Дата на влизане в сила	11
Цел	12
Дефиниции	13
Изисквания	
Прилагане и спазване на приложимите изисквания	14-16
Назначаване и съответствие с установените критерии на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента	17-23
Извършване на прегледа за качеството на ангажимента	24-27
Документация	28-30
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Назначаване и съответствие с установените критерии на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента	A1-A24
Извършване на прегледа за качеството на ангажимента	A25-A49
Документация	A50-A53

Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) 2, *Прегледи за качеството на ангажимента,* следва да бъде разглеждан заедно с МСУК 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги*.

Въведение

Обхват на настоящия МСУК

1. Настоящият Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) разглежда:

   (а) Назначаването и съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента; и

   (б) Отговорностите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, отнасящи се до извършването и документирането на преглед за качеството на ангажимента.

2. Настоящият МСУК е приложим по отношение на всички ангажименти, за които се изисква преглед за качеството на ангажимента да бъде извършен в съответствие с МСУК 1.[1] Настоящият МСУК се базира на предположението, че фирмата е предмет на МСУК 1 или на национални изисквания, които са поне толкова взискателни. Настоящият МСУК трябва да бъде разглеждан заедно с приложимите етични изисквания.

3. Преглед за качеството на ангажимента, извършен в съответствие с настоящия МСУК, представлява специфичен отговор, който е разработен и приложен от фирмата в съответствие с МСУК 1.[2] Преглед за качеството на ангажимента се извършва на ниво ангажимент от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, от името на фирмата.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

4. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на процедурите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, изисквани от настоящия МСУК, варират в зависимост от естеството и обстоятелствата на ангажимента или предприятието. Така например, процедурите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, вероятно биха били по-ограничени по отношение на ангажименти, при които има по-малък брой съществени преценки, направени от екипа по ангажимента.

Системата на фирмата за управление на качеството и ролята на прегледите за качеството на ангажимента

5. МСУК 1 установява отговорностите на фирмата за нейната система за управление на качеството и изисква фирмата да разработи и приложи отговори, за да адресира рисковете за качеството по начин, който се базира и е в отговор на причините за оценката, дадена на рисковете за качеството.[3] Конкретно посочените отговори в МСУК 1 включват установяването на политики или процедури, адресиращи прегледите за качеството на ангажимента в съответствие с настоящия МСУК.

6. Фирмата носи отговорност за разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството. Съгласно МСУК 1, целта на фирмата е да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството по отношение на одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по

---

[1] Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) 1 (Предишен „Международен стандарт за контрол върху качеството“ 1), *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги*, параграф 34(е)

[2] МСУК 1, параграф 34(е)

[3] МСУК 1, параграф 26

съдържание услуги, изпълнявани от фирмата, която да предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че:

(а) фирмата и нейният персонал изпълняват своите отговорности в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и изпълняват ангажиментите в съответствие с такива стандарти и изисквания; и

(б) докладите по ангажименти, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.[4]

7. Както е обяснено в МСУК 1,[5] общественият интерес се обслужва чрез последователното изпълнение на качествени ангажименти. Качествените ангажименти се постигат посредством планиране и изпълнение на ангажиментите и издаване на доклади върху тях в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Постигането на целите на тези стандарти и спазването на изискванията на приложимите закони и нормативни разпоредби включва използването на професионална преценка и когато е приложимо по отношение на вида ангажимент – упражняване на професионален скептицизъм.

8. Прегледът за качеството на ангажимента представлява обективно оценяване на съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията във връзка с тях, до които е достигнал. Оценяването от страна на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, на съществените преценки се осъществява в контекста на професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Прегледът за качеството на ангажимента обаче, няма за цел да представлява оценяване на това дали целият ангажимент съответства на професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания или на политиките и процедурите на фирмата.

9. Лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, не е член на екипа по ангажимента. Извършването на преглед за качеството на ангажимента не променя отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента, за управляване на качеството и за постигане на качество по ангажимента или за ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на извършената от тях работа. От лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, не се изисква да получи доказателства, които да подкрепят мнението или заключението по ангажимента, но екипът по ангажимента би могъл да получи допълнителни доказателства, когато отговаря на въпросите, повдигнати по време на прегледа за качеството на ангажимента.

Задължителен характер на настоящия МСУК

10. Настоящият МСУК съдържа целта на фирмата при съблюдаване на този МСУК, както и изисквания, разработени, за да позволят на фирмата и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да изпълнят така заявената цел. Наред с това, настоящият МСУК съдържа съответните насоки във вид на материали за приложение и други пояснителни материали и встъпителен материал, който предоставя контекст, уместен за подходящото разбиране на настоящия МСУК, както и дефиниции. МСУК 1[6] обяснява термините цел, изисквания, материали за приложение и други пояснителни материали, встъпителен материал и дефиниции.

---

[4] МСУК 1, параграф 14

[5] МСУК 1, параграф 15

[6] МСУК 1, параграфи 12 и А6–А9

Дата на влизане в сила

11. Настоящият МСУК е в сила за:

    (а) одити и прегледи на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2022 г.; и

    (б) други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, започващи на или след 15 декември 2022 г.

Цел

12. Целта на фирмата, чрез назначаване на съответстващо на установените критерии лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента, е да извърши обективно оценяване на съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията във връзка с тях, до които е достигнал.

Дефиниции

13. За целите на настоящия МСУК, следните термини имат значението, дадено им по-долу:

    (а) Преглед за качеството на ангажимента – Обективно оценяване на съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията във връзка с тях, до които е достигнал, извършено от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и завършено на или преди датата на доклада за ангажимента.

    (б) Лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента – Съдружник, друго лице във фирмата или външно лице, назначено от фирмата да извърши преглед за качеството на ангажимента.

    (в) Приложими етични изисквания – Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими по отношение на професионалния счетоводител, когато извършва преглед за качеството на ангажимента. Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на издавания от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМСЕС“), отнасящи се до одит или преглед на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни. (Вж. параграфи А12–А15)

Изисквания

Прилагане и спазване на приложимите изисквания

14. Фирмата и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва да притежават разбиране за настоящия МСУК, включително материалите за приложение и другите пояснителни материали, за да разберат целта на настоящия МСУК и да прилагат по правилен начин отнасящите се до тях изисквания.

15. Фирмата или съобразно случая - лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва да изпълнява всяко едно изискване на настоящия МСУК, освен ако дадено изискване не е приложимо при конкретните обстоятелства на ангажимента.

16. Очаква се правилното прилагане на изискванията да осигури достатъчна база за постигане целта на настоящия стандарт. В случай обаче, че фирмата или лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, определи, че прилагането на съответните

изисквания не осигурява достатъчна база за постигане целта на настоящия стандарт, фирмата или съобразно случая - лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента – следва да предприеме допълнителни действия, за да постигне тази цел.

Назначаване и съответствие с установените критерии на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента

17. Фирмата следва да установи политики или процедури, които да изискват възлагане на отговорност за назначаването на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента, на лице или лица, притежаващи компетентността, способностите и подходящия авторитет да изпълнят тази отговорност. Тези политики или процедури следва да изискват това лице или лица да назначат лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. (Вж. параграфи А1–А3)

18. Фирмата следва да установи политики или процедури, които да излагат критериите за съответствие с установените изисквания за назначаване като лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента. Тези политики или процедури следва да изискват лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да не е член на екипа по ангажимента и: (Вж. параграф А4)

    (а) да притежава компетентността и способностите, включително достатъчно време, както и подходящ авторитет да извърши прегледа за качеството на ангажимента; (Вж. параграфи А5–А11)

    (б) да спазва приложимите етични изисквания, включително във връзка със заплахи за обективността и независимостта на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента; и (Вж. параграфи А12–А15)

    (в) да спазва разпоредбите на закон или нормативна разпоредба, ако има такива, които имат отношение към съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. (Вж. параграф А16)

19. Политиките или процедурите на фирмата, установени в съответствие с параграф 18(б), следва да адресират също заплахи за обективността, породени от това за лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да бъде назначено лице, което преди това е изпълнявало ролята на съдружник, отговорен за ангажимента. Такива политики или процедури следва да посочват буферен период на изчакване от две години или по-дълъг период, ако това се изисква от приложимите етични изисквания, преди съдружникът, отговорен за ангажимента, да може да поеме ролята на лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента. (Вж. параграфи А17–А18)

20. Фирмата следва да установи политики или процедури, които да излагат критериите за съответствие с установените изисквания по отношение на лица, които оказват съдействие на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. Тези политики или процедури следва да изискват такива лица да не са членове на екипа по ангажимента и:

    (а) да притежават компетентността и способностите, включително достатъчно време, да изпълнят възложените им задължения; и (Вж. параграф А19)

    (б) да спазват приложимите етични изисквания, включително във връзка със заплахи за тяхната обективност и независимост и ако е приложимо – разпоредбите на закон или нормативна разпоредба. (Вж. параграфи А20–А21)

21. Фирмата следва да установи политики или процедури, които:

    (а) да изискват лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да поеме

цялостната отговорност за извършването на прегледа за качеството на ангажимента; и

(б) да адресират отговорността на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, за определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над лицата, оказващи съдействие при прегледа, и прегледа на извършената от тях работа. (Вж. параграф А22)

Нарушаване от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента на установените критерии за извършване на преглед за качеството на ангажимента

22. Фирмата следва да установи политики или процедури, които да адресират обстоятелства, при които лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента е нарушило установените критерии за извършване на преглед за качеството на ангажимента, и целесъобразните действия, които да бъдат предприети от фирмата, включително процеса по идентифициране и назначаване на заместник при такива обстоятелства. (Вж. параграф А23)

23. Когато на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, станат известни обстоятелства, които нарушават установените критерии за извършване преглед за качеството на ангажимента, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва да уведоми подходящото лице или лица във фирмата и: (Вж. параграф А24)

(а) ако прегледът за качеството на ангажимента не е започнал – да откаже назначението да извърши прегледа за качеството на ангажимента; или

(б) ако прегледът за качеството на ангажимента е започнал – да преустанови извършването на прегледа за качеството на ангажимента.

Извършване на прегледа за качеството на ангажимента

24. Фирмата следва да установи политики или процедури във връзка с извършването на прегледа за качеството на ангажимента, които да адресират:

(а) отговорностите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да изпълни процедури в съответствие с параграфи 25–26 в подходящи моменти по време на ангажимента, за да осигури подходяща база за обективно оценяване на съществените преценки, направени от екипа по ангажимента и заключенията във връзка с тях, до които е достигнато;

(б) отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с прегледа за качеството на ангажимента, включително това, че на съдружника, отговорен за ангажимента, не се разрешава да постави дата на доклада за ангажимента, докато не получи уведомление от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, в съответствие с параграф 27, че прегледът за качеството на ангажимента е приключен; и (Вж. параграфи А25–А26)

(в) обстоятелства, при които естеството и обхватът на обсъжданията на екипа по ангажимента с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, относно съществена преценка пораждат заплаха за обективността на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, както и целесъобразните действия, които да бъдат предприети при такива обстоятелства. (Вж. параграф А27)

25. При извършване на прегледа за качеството на ангажимента, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва: (Вж. параграфи А28–А33)

(а) да прочете и получи разбиране за информацията, комуникирана от: (Вж. параграф А34)

(i) екипа по ангажимента във връзка с естеството и обстоятелствата на ангажимента и предприятието; и

(ii) фирмата във връзка с процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, особено идентифицирани недостатъци, които може да се отнасят до, или да засягат, областите, включващи съществени преценки, направени от екипа по ангажимента.

(б) да обсъди със съдружника, отговорен за ангажимента, и ако е приложимо – с други членове на екипа по ангажимента, съществените въпроси и съществените преценки, направени при планирането, изпълнението и докладването по ангажимента. (Вж. параграфи А35–А38)

(в) на базата на информацията, получена съгласно (а) и (б) по-горе, да извърши преглед на подбрана документация по ангажимента, отнасяща се до съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, и да оцени: (Вж. параграфи А39–А43)

(i) базата за тези съществени преценки, включително, когато е приложимо по отношение на вида ангажимент, упражняването на професионален скептицизъм от екипа по ангажимента;

(ii) дали документацията по ангажимента подкрепя заключенията, до които е достигнато; и

(iii) дали заключенията, до които е достигнато, са подходящи.

(г) по отношение на одити на финансови отчети, да оцени базата за определянето от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, че приложимите етични изисквания, отнасящи се до независимостта, са изпълнени. (Вж. параграф А44)

(д) да оцени дали по трудни или спорни въпроси, или въпроси, по които има различия в мнението, са осъществени подходящи консултации и заключенията, произтичащи от тези консултации. (Вж. параграф А45)

(е) по отношение на одити на финансови отчети, да оцени базата за определянето от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, че участието на съдружника, отговорен за ангажимента, е било достатъчно и подходящо по време на целия ангажимент за одит, така че съдружникът, отговорен за ангажимента, да разполага с основанието да определи, че направените съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента. (Вж. параграф А46)

(ж) да извърши преглед:

(i) по отношение на одити на финансови отчети, на финансовия отчет и одиторския доклад върху него, включително, ако е приложимо, описанието на ключовите одиторски въпроси; (Вж. параграф А47)

(ii) по отношение на ангажименти за преглед, на финансовия отчет или финансовата информация и доклада за ангажимента върху тях; или (Вж. параграф А47)

(iii) по отношение на други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, на доклада по ангажимента и когато е приложимо – информацията за предмета. (Вж. параграф А48)

26. Лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва да уведоми съдружника, отговорен за ангажимента, ако лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, има опасения, че съществените преценки, направени от екипа по ангажимента или заключенията, до които е достигнато във връзка с тези преценки, не са подходящи. В случай че такива опасения не бъдат разрешени, така че лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да бъде удовлетворено, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента следва да уведоми подходящото лице или лица във фирмата, че прегледът за качеството на ангажимента не може да бъде приключен. (Вж. параграф А49)

Приключване на прегледа за качеството на ангажимента

27. Лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва да определи дали изискванията в настоящия МСУК по отношение извършването на прегледа за качеството на ангажимента са изпълнени и дали прегледът за качеството на ангажимента е приключен. Ако това е така, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва да уведоми съдружника, отговорен за ангажимента, че прегледът за качеството на ангажимента е приключен.

Документация

28. Фирмата следва да установи политики или процедури, които да изискват лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да поеме отговорността за документиране на прегледа за качеството на ангажимента. (Вж. параграф А50)

29. Фирмата следва да установи политики или процедури, които да изискват документиране на прегледа за качеството на ангажимента в съответствие с параграф 30 и тази документация да бъде включена в документацията по ангажимента.

30. Лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва да определи, че документацията от прегледа за качеството на ангажимента е достатъчна, за да даде възможност на опитен практикуващ професионален счетоводител, без предходна връзка с ангажимента, да разбере естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, изпълнени от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и когато е приложимо, от лицата, които са оказали съдействие на това лице, както и заключенията, до които е достигнато при извършване на прегледа. Лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва също така да определи, че документацията от прегледа за качеството на ангажимента съдържа: (Вж. параграфи А51–А53)

(а) Името на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и на лицата, оказали съдействие при прегледа за качеството на ангажимента;

(б) Идентифициране на документацията за ангажимента, която е била обект на преглед;

(в) Базата за определяне на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, в съответствие с параграф 27;

(г) Уведомленията, изисквани в съответствие с параграфи 26 и 27; и

(д) Датата на приключване на прегледа за качеството на ангажимента.

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Назначаване и съответствие с установените критерии на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента

Възлагане на отговорност за назначаването на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента (Вж. параграф 17)

A1. Компетентността и способностите, които имат отношение към възможността на дадено лице да изпълни отговорността да бъде назначено за лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да включват подходящи познания относно:

- отговорностите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента;
- критериите в параграфи 18 и 19 относно съответствието с установените изисквания на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента; и
- естеството и обстоятелствата на ангажимента или предприятието, обект на преглед за качеството на ангажимента, включително състава на екипа по ангажимента.

A2. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват, че лицето, което носи отговорност за назначаването на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента, не трябва да е член на екипа по ангажимента, по отношение на който ще бъде извършен преглед за качеството на ангажимента. При определени обстоятелства обаче (например, когато става въпрос за по-малка фирма или самостоятелно практикуващ професионален счетоводител), може да не е практически осъществимо лице, различно от член на екипа по ангажимента, да назначава лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента.

A3. Фирмата може да възложи на повече от едно лице да носи отговорност за назначаването на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента. Така например, политиките или процедурите на фирмата може да посочват различен процес за назначаване на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента, при одит на регистрирани за търгуване на борсата предприятия в сравнение с одит на предприятия, които не са регистрирани за търгуване на борсата или други ангажименти, с различни лица, носещи отговорност за всеки един от тези процеси.

Съответствие с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента (Вж. параграф 18)

A4. При някои обстоятелства, например, когато става въпрос за по-малка фирма или самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, може да няма съдружник или друго лице във фирмата, което да съответства на установените критерии да извърши прегледа за качеството на ангажимента. При такива обстоятелства фирмата може да сключи договор или да получи услугите на лица, външни за фирмата, които да извършат прегледа за качеството на ангажимента. Външното за фирмата лице може да е съдружник или служител на фирма, част от мрежата от фирми, структура или организация в рамките на мрежата от фирми или доставчик на услуги. Когато се използва такова лице, са приложими разпоредбите в МСУК 1, адресиращи изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми или от доставчици на услуги.

Критерии за съответствие с установените изисквания за лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента

Компетентност и способности, включително достатъчно време (Вж. параграф 18(а))

А5. МСУК 1 описва характеристиките, свързани с компетентността, интегрирането и прилагането на техническата компетентност, професионални умения и професионална етика, ценности и нагласи.[7] Въпросите, които фирмата може да вземе под внимание при определяне, че дадено лице притежава необходимата компетентност да извърши преглед за качеството на ангажимента, включват, например:

- разбиране за професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и за фирмените политики или процедури, имащи отношение към ангажимента;
- познания за отрасъла на предприятието;
- разбиране и съответния опит по отношение на ангажименти със сходно естество и сложност; и
- разбиране за отговорностите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, при извършване и документиране на прегледа за качеството на ангажимента, което би могло да бъде постигнато или разширено посредством получаване на подходящо обучение от фирмата.

А6. Условията, събитията, обстоятелствата, действията или бездействията, вземани под внимание от фирмата при определяне, че прегледът за качеството на ангажимента е целесъобразен отговор за адресиране на един или повече рискове за качеството[8] може да са важно съображение, когато фирмата определя компетентността и способностите, изисквани за да се извърши преглед за качеството на ангажимента по отношение на конкретния ангажимент. Други съображения, които фирмата би могла да вземе под внимание при определяне дали лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, притежава компетентността и способностите, включително достатъчно време, необходими, за да се оценят съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, и заключенията във връзка с тях, до които е достигнато, включват, например:

- естеството на предприятието.
- специализацията и сложността на отрасъла или регулаторната среда, в която предприятието осъществява своята дейност.
- степента, в която ангажиментът се отнася до въпроси, изискващи специализирани експертни знания и умения (например, във връзка с информационни технологии (ИТ) или специализирани области на одит или счетоводство), или научна или инженерна експертиза, каквато например би могла да е необходима при определени ангажименти за изразяване на сигурност. Вижте също параграф А19.

А7. При оценяване компетентността и способностите на лице, което може да бъде назначено за лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента, констатациите, произтичащи от дейностите на фирмата по текущо наблюдение (например, констатации от проверката на ангажименти, при които лицето е било член на екипа по ангажимента или лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента) или резултатите от външни инспекции също е възможно да представляват уместни съображения.

---

[7] МСУК 1, параграф А88

[8] МСУК 1, параграф А134

A8. Липсата на подходяща компетентност или способности засяга възможността на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да упражни подходяща професионална преценка при извършване на прегледа. Така например, лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента, на което липсва уместен опит в съответния отрасъл, може да не притежава способността или увереността, необходима, за да се оценят и когато е уместно – да се оспорят направените съществени преценки и упражняването на професионален скептицизъм от страна на екипа по ангажимента във връзка със сложен, специфичен за съответния отрасъл, счетоводен или одиторски въпрос.

Подходящ авторитет (Вж. параграф 18(а))

A9. Действията на ниво фирма спомагат за установяването на авторитета на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. Така например, създавайки култура на уважение към ролята на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, по-малко вероятно е лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да бъде подложено на натиск от съдружника, отговорен за ангажимента, или други служители да повлияят по неправомерен начин върху крайния резултат от прегледа за качеството на ангажимента. В някои случаи авторитетът на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да бъде повишен посредством политиките или процедурите на фирмата за адресиране на различия в мнението, които биха могли да включват действия, които лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да предприеме, когато възникне разногласие между лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и екипа по ангажимента.

A10. Авторитетът на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да бъде намален, когато:

- културата във фирмата насърчава уважение само към персонал на по-високо ниво в йерархията в рамките на фирмата.
- лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, е в йерархична подчиненост на съдружника, отговорен за ангажимента, когато например съдружникът, отговорен за ангажимента, е на ръководна позиция във фирмата или носи отговорност за определяне на възнаграждението на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента.

Съображения, отнасящи се до публичния сектор

A11. В публичния сектор одитор (например, генерален одитор / главен финансов инспектор или друго подходящо квалифицирано лице, назначено от името на генералния одитор / главния финансов инспектор) може да действа в роля, еквивалентна на ролята на съдружника, отговорен за ангажимента, с цялостна отговорност за одитите в публичния сектор. При такива обстоятелства изборът на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да включва разглеждане на необходимостта от независимост и способността на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да осигури обективно оценяване.

Приложими етични изисквания (Вж. параграфи 13(в), 18(б))

A12. Приложимите етични изисквания, които са приложими при извършването на преглед за качеството на ангажимента, може да са различни в зависимост от естеството и обстоятелствата на ангажимента или предприятието. Различни разпоредби на приложимите етични изисквания може да са приложими само по отношение на отделни професионални счетоводители, като например, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, а не по отношение на самата фирма.

A13. Приложимите етични изисквания може да включват специфични изисквания за независимост, които биха били приложими по отношение на отделни професионални счетоводители, като например, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. Приложимите етични изисквания може да включват също така разпоредби, които адресират заплахите за независимостта, породени от продължителното асоцииране с клиент за одит или изразяване на сигурност. Прилагането на такива разпоредби, разглеждащи продължителното асоцииране, се отличава от изисквания буферен период на изчакване в съответствие с параграф 19, но може да трябва да бъде взето под внимание при прилагането на този период.

Заплахи за обективността на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента

A14. Заплахи за обективността на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да бъдат създадени от широк кръг факти и обстоятелства. Така например:

- Заплаха от преглед на собствената работа може да бъде създадена, когато лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, преди това е участвало в съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, особено в качеството на съдружник, отговорен за ангажимента, или друг член на екипа по ангажимента.
- Заплаха от фамилиарност или заплаха, свързана с личен интерес може да възникне, когато лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, е най-близък член на семейството или близък родственик на съдружника, отговорен за ангажимента, или на друг член на екипа по ангажимента, или чрез близки лични взаимоотношения с членове на екипа по ангажимента.
- Заплаха от сплашване може да бъде създадена, когато върху лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, се упражнява действителен или схващан като такъв натиск (например, когато съдружникът, отговорен за ангажимента, е агресивна или доминираща личност или лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, е в йерархична подчиненост на съдружника, отговорен за ангажимента).

A15. Приложимите етични изисквания може да включват изисквания и насоки за идентифициране, оценяване и адресиране на заплахи за обективността. Така например, Кодексът на СМСЕС предоставя конкретни насоки, включително примери за:

- обстоятелства, при които заплахи за обективността може да бъдат създадени, когато професионалният счетоводител е назначен за лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента;
- фактори, които са уместни при оценяване нивото на такива заплахи; и
- действия, включително предпазни мерки, които биха могли да адресират такива заплахи.

Закон или нормативна разпоредба, имащи отношение към съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента (Вж. параграф 18(в))

A16. Закон или нормативна разпоредба може да предписва допълнителни изисквания относно съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. Така например, в някои юрисдикции, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да трябва да притежава определена квалификация или да бъде лицензирано, за да е в състояние да извърши прегледа за качеството на ангажимента.

Буферен период на изчакване за лице, което преди това е било съдружник, отговорен за ангажимента (Вж. параграф 19)

A17. При повтарящи се ангажименти, въпросите, по които се правят съществени преценки, често пъти не варират. Ето защо, съществените преценки, направени в предходни периоди, може да продължават да оказват влияние върху преценките на екипа по ангажимента в последващи периоди. Следователно способността на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да извърши обективно оценяване на съществените преценки се влияе, когато лицето преди това е участвало при тези преценки като съдружник, отговорен за ангажимента. При такива обстоятелства е важно в действие да бъдат въведени подходящи предпазни мерки, които да намалят заплахите за обективността, в частност заплахата от преглед на собствената работа, до приемливо ниво. Съответно, настоящият МСУК изисква фирмата да установи политики или процедури, които да посочват буферен период на изчакване, по време на който съдружникът, отговорен за ангажимента, не може да бъде назначаван за лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента.

A18. Политиките или процедурите на фирмата може да адресират също така въпроса дали буферен период на изчакване е целесъобразен за лице, различно от съдружника, отговорен за ангажимента, преди да бъде в съответствие с установените критерии да бъде назначен като лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента по този конкретен ангажимент. В това отношение, фирмата може да вземе под внимание ролята на това лице и предходното му участие при съществените преценки, направени по ангажимента. Така например, фирмата може да определи, че съдружникът, отговорен за ангажимента, носещ отговорност за изпълнението на одиторски процедури върху финансовата информация на компонент при ангажимент за одит на група, може да не съответства на установените критерии да бъде назначен за лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента за групата, поради участието на този съдружник в съществените преценки, оказващи влияние върху ангажимента за одит на групата.

Обстоятелства, при които лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, използва оказващи му съдействие помощници (Вж. параграфи 20–21)

A19. При определени обстоятелства може да е целесъобразно лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да бъде подпомогнато от лице или екип от лица с подходящи експертни знания и умения. Така например, високо специализирани познания, умения или експертиза може да са полезни при разбирането на определени сделки или операции, осъществени от предприятието, за да се помогне на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да оцени съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, във връзка с тези сделки или операции.

A20. Насоките в параграф A14 може да са от полза за фирмата при установяване на политики или процедури, които да адресират заплахите за обективността на лица, оказващи съдействие на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента.

A21. Когато лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, е подпомогнато от външно за фирмата лице, отговорностите на това лице, включително тези, отнасящи се до спазването на приложимите етични изисквания, може да бъдат изложени в договора или друго споразумение между фирмата и това лице.

A22. Политиките или процедурите на фирмата може да включват отговорности на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента:

- да прецени дали оказващите му съдействие помощници разбират дадените им указания и дали работата се извършва в съответствие с планирания подход спрямо прегледа за качеството на ангажимента; и
- да адресира въпросите, повдигнати от оказващите му съдействие помощници, преценявайки тяхната значимост и модифицирайки по подходящ начин планирания подход.

Нарушаване от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента на установените критерии за извършване на преглед за качеството на ангажимент (Вж. параграфи 22–23)

A23. Факторите, които може да са уместни за фирмата, когато преценява дали съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да извърши прегледа е нарушено, включват:

- дали промени в обстоятелствата на ангажимента не водят в резултат до това лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да не разполага вече с подходящата компетентност и способности да извърши прегледа;
- дали промени в другите отговорности на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, не сочат, че лицето вече не разполага с достатъчно време да извърши прегледа; или
- уведомление от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, в съответствие с параграф 23.

A24. При обстоятелства, когато съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да извърши прегледа за качеството на ангажимента, е нарушено, политиките или процедурите на фирмата може да определят процес, съгласно който се идентифицират други съответстващи на установените критерии лица. Политиките или процедурите на фирмата може да адресират също така отговорността на лицето, назначено да замести лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да изпълни процедури, достатъчни, за да се удовлетворят изискванията на настоящия МСУК по отношение извършването на прегледа за качеството на ангажимента. Такива политики или процедури може допълнително да адресират необходимостта от консултации при тези обстоятелства.

Извършване на прегледа за качеството на ангажимента (Вж. параграфи 24–27)

Отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с прегледа за качеството на ангажимента (Вж. параграф 24(б))

A25. МОС 220 (преработен)[9] установява изисквания по отношение на съдружника, отговорен за ангажимента, при ангажименти за одит, за които се изисква преглед за качеството на ангажимента, включително:

- да определи, че е назначено лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента;
- да сътрудничи с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и да информира останалите членове на екипа по ангажимента за тяхната отговорност да сътрудничат;

[9] Международен одиторски стандарт (МОС) 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, параграф 36

- да обсъди съществените въпроси и съществените преценки, възникващи по време на ангажимента за одит, включително тези, идентифицирани при прегледа за качеството на ангажимента, с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента; и
- да не поставя дата на одиторския доклад преди приключване на прегледа за качеството на ангажимента.

A26. МСАИС 3000 (преработен)[10] също установява изисквания по отношение на съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с прегледа за качеството на ангажимента.

Обсъждания между лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и екипа по ангажимента (Вж. параграф 24(в))

A27. Честата комуникация между екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, по време на целия ангажимент може да допринесе за ефективния и своевременен преглед за качеството на ангажимента. Заплаха за обективността на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, обаче, може да бъде създадена в зависимост от времето и обхвата на обсъжданията с екипа по ангажимента относно съществена преценка. Политиките или процедурите на фирмата може да определят действията, които да бъдат предприети от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, или от екипа по ангажимента, за да се избегнат ситуации, при които лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, взема, или би могло да бъде възприето като вземащо, решения от името на екипа по ангажимента. Например, в тези обстоятелствата фирмата може да изисква консултации във връзка с такива съществени преценки с друг уместен персонал в съответствие с политиките или процедурите на фирмата за провеждане на консултации.

Процедури, изпълнявани от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента (Вж. параграфи 25–27)

A28. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, изпълнявани от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, като акцентират също така върху важното значение на това лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да използва професионална преценка при извършване на прегледа.

A29. Времето на изпълнение на процедурите, изпълнявани от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да зависи от естеството и обстоятелствата на ангажимента или предприятието, включително естеството на въпросите, обект на преглед. Своевременният преглед на документацията по ангажимента от страна на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, по време на всички етапи от ангажимента (например, планиране, изпълнение и докладване) позволява въпросите да бъдат бързо разрешавани по начин, удовлетворяващ лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, на или преди датата на доклада по ангажимента. Така например, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да изпълни процедури във връзка с общата стратегия и план за ангажимента при завършване на фазата на планиране. Своевременното извършване на прегледа за качеството на ангажимента може да заздрави упражняването на професионална преценка и когато е приложимо по отношение на вида ангажимент – професионален

[10] Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 (преработен), *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация*, параграф 36

скептицизъм от страна на екипа по ангажимента при планирането и изпълнението на ангажимента.

A30. Естеството и обхватът на процедурите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, при конкретен ангажимент може да зависят, наред с други фактори, от:

- причините за оценките, дадени на рисковете за качеството,[11] например, ангажименти, изпълнявани за предприятия в нововъзникващи отрасли или със сложни сделки или операции.
- идентифицираните недостатъци, както и действията по отстраняване на недостатъците, които да адресират идентифицираните недостатъци, свързани с процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, както и отнасящите се до тези въпроси насоки, издадени от фирмата, които може да сочат за области, в които лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, трябва да изпълни по-разширени процедури.
- сложността на ангажимента.
- естеството и големината на предприятието, включително дали предприятието е регистрирано за търгуване на борсата.
- имащите отношение към ангажимента констатации, като например, резултатите от инспекции, осъществени от външен надзорен орган в предходен период, или други опасения, повдигнати във връзка с качеството на работата на екипа по ангажимента.
- информацията, получена от процеса на фирмата по приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти.
- по отношение на ангажименти за изразяване на сигурност, идентифицираните и оценени от екипа по ангажимента рискове от съществено неправилно отчитане при ангажимента и съответните отговори на екипа по ангажимента.
- дали членовете на екипа по ангажимента са сътрудничили на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. Политиките или процедурите на фирмата може да адресират действията, които лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, предприема при обстоятелства, когато екипът по ангажимента не е сътрудничил с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, например, информиране на подходящото лице във фирмата, така че да могат да бъдат предприети подходящи действия за разрешаване на въпроса.

A31. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на процедурите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да трябва да бъдат променяни на базата на обстоятелствата при извършване на прегледа за качеството на ангажимента.

Съображения, отнасящи се до одита на група

A32. Извършването на преглед за качеството на ангажимента по отношение на одита на финансови отчети на група може да включва допълнителни съображения относно лицето, назначено като лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента за одит на групата, в зависимост от големината и сложността на групата. Параграф 21(а) изисква политиките или процедурите на фирмата да изискват лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да поеме цялостната отговорност за извършването на прегледа за качеството на ангажимента. Извършвайки това, по отношение на одити на по-големи или по-сложни групи, лицето,

[11] МСУК 1, параграф А49

извършващо преглед за качеството на ангажимента за групата, може да трябва да обсъди съществените въпроси и съществените преценки с ключови членове на екипа по ангажимента, различни от екипа по ангажимента за групата (например, лицата, отговорни за изпълнението на одиторски процедури върху финансовата информация на компонент). При такива обстоятелства, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да бъде подпомогнато от лица в съответствие с параграф 20. Насоките в параграф А22 може да са от полза, когато лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента при одита на група, използва оказващи му съдействия помощници.

А33. В някои случаи, лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да бъде назначено при одит на предприятие или бизнес единица, която е част от група, например, когато такъв одит се изисква от закон, нормативна разпоредба или на друго основание. При такива обстоятелства комуникацията между лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента за одит на групата, и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента за одит на това предприятие или бизнес единица, може да помогне на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента за групата, да изпълни отговорностите в съответствие с параграф 21(а). Така например, случаят може да е такъв, когато предприятието или бизнес единицата са идентифицирани като компонент за целите на одита на групата и съществени преценки, свързани с одита на групата, са направени на нивото на компонента.

Информация, комуникирана от екипа по ангажимента и фирмата (Вж. параграф 25(а))

А34. Получаването на разбиране за информацията, комуникирана от екипа по ангажимента и фирмата в съответствие с параграф 25(а), може да помогне на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да разбере съществените преценки, които може да се очакват по отношение на ангажимента. Такова разбиране може също така да осигури на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, база за обсъждания с екипа по ангажимента относно съществените въпроси и съществените преценки, направени при планирането, изпълнението и докладването по ангажимента. Така например, идентифициран от фирмата недостатък може да се отнася до съществените преценки, направени от други екипи по ангажименти във връзка с определени приблизителни счетоводни оценки по отношение на конкретен отрасъл. Когато случаят е такъв, тази информация може да има отношение към съществените преценки, направени по ангажимента, във връзка с тези приблизителни счетоводни оценки, и следователно може да предостави на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, база за обсъждания с екипа по ангажимента в съответствие с параграф 25(б).

Съществени въпроси и съществени преценки (Вж. параграф 25(б)–25(в))

А35. При одит на финансови отчети МОС 220 (преработен)[12] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да направи преглед на одиторската документация, отнасяща се до съществените въпроси[13] и съществените преценки, включително тези, отнасящи се до трудни или спорни въпроси, идентифицирани по време на ангажимента и заключенията, до които е достигнато.

А36. При одит на финансови отчети МОС 220 (преработен)[14] предоставя примери за съществени преценки, които може да бъдат идентифицирани от съдружника, отговорен за ангажимента, и които се отнасят до общата одиторска стратегия и одиторски план за осъществяване на

---

[12] МОС 220 (преработен), параграф 31

[13] МОС 230, *Одиторска документация*, параграф 8(в)

[14] МОС 220 (преработен), параграф А92

ангажимента, изпълнението на ангажимента и цялостните заключения, до които е достигнал екипът по ангажимента.

A37. При ангажименти, различни от одит на финансови отчети, съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, може да зависят от естеството и обстоятелствата на ангажимента или предприятието. Така например, при ангажимент за изразяване на сигурност, изпълнен в съответствие с МСАИС 3000 (преработен), определянето от страна на екипа по ангажимента дали критериите, които трябва да бъдат приложени при изготвяне на информацията за предмета, са подходящи за ангажимента, може да включва или изисква съществена преценка.

A38. При извършване на прегледа за качеството на ангажимента, на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да станат известни други области, където би се очаквало екипът по ангажимента да направи съществени преценки, за които може да е необходима допълнителна информация относно изпълнените от екипа по ангажимента процедури или базата за заключенията, до които е достигнато. При тези обстоятелства обсъжданията с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да доведат до това, екипът по ангажимента да достигне до заключение, че трябва да бъдат изпълнени допълнителни процедури.

A39. Информацията, получена в съответствие с параграфи 25(а) и 25(б), и прегледът на подбрана документация по ангажимента, подпомага лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, при оценяване основанията на екипа по ангажимента относно съществените преценки. Други съображения, които може да са уместни за оценката на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, включват, например:

- запазване на повишено внимание за промени в естеството или обстоятелствата на ангажимента или предприятието, които биха могли да доведат до промени в съществените преценки, направени от екипа по ангажимента;
- използване на непредубедено виждане при оценяване отговорите на екипа по ангажимента; и
- проследяване на несъответствия, идентифицирани при прегледа на документацията по ангажимента, или непоследователни отговори на екипа по ангажимента на въпроси, отнасящи се до направените съществени преценки.

A40. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват документацията по ангажимента, която да бъде обект на прегледа на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. В допълнение, такива политики или процедури може да посочват, че лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, използва професионална преценка при подбора на допълнителна документация по ангажимента, която да бъде прегледана във връзка със съществените преценки, направени от екипа по ангажимента.

A41. Обсъжданията относно съществените преценки със съдружника, отговорен за ангажимента, и ако е приложимо – с други членове на екипа по ангажимента, заедно с документацията на екипа по ангажимента, може да помогнат на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, при оценяване упражняването на професионален скептицизъм, когато е приложимо по отношение на ангажимента, от екипа по ангажимента във връзка с тези съществени преценки.

A42. При одит на финансови отчети МОС 220 (преработен)[15] предоставя примери за пречките пред упражняването на професионален скептицизъм на ниво ангажимент, неволна предубеденост на одитора, която би могла да възпрепятства упражняването на професионален скептицизъм и възможните действия, които екипът по ангажимента би могъл да предприеме, за да смекчи пречките пред упражняването на професионален скептицизъм на ниво ангажимент.

A43. При одит на финансови отчети изискванията и уместните материали за приложение в МОС 315 (преработен 2019 г.),[16] МОС 540 (преработен)[17] и други МОС също предоставят примери за области при одита, в които одиторът упражнява професионален скептицизъм, или примери за случаи, в които подходящата документация може да помогне да бъдат осигурени доказателства относно начина, по който одиторът е упражнил професионален скептицизъм. Такива насоки могат да помогнат също така и на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, при оценяване упражняването на професионален скептицизъм от екипа по ангажимента.

Дали приложимите етични изисквания, отнасящи се до независимостта, са били изпълнени (Вж. параграф 25(г))

A44. МОС 220 (преработен)[18] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, преди да постави дата на одиторския доклад, да поеме отговорност за определяне дали приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, са били изпълнени.

Дали по трудни или спорни въпроси или въпроси, по които има различия в мнението, са проведени консултации (Вж. параграф 25(д))

A45. МСУК 1[19] адресира консултациите по трудни или спорни въпроси и различия в мнението в рамките на екипа по ангажимента или между екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, или лица, изпълняващи дейности в рамките на системата на фирмата за управление на качеството.

Достатъчно и подходящо участие в ангажимента на съдружника, отговорен за ангажимента (Вж. параграф 25(е))

A46. МОС 220 (преработен)[20] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, преди да датира одиторския доклад, да определи, че участието на съдружника, отговорен за ангажимента, е било достатъчно и подходящо по време на целия ангажимент за одит, така че съдружникът, отговорен за ангажимента да има основанието да определи, че направените съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента. МОС 220 (преработен)[21] посочва също, че документирането на участието на съдружника, отговорен за ангажимента, може да бъде осъществено по различни начини. Обсъжданията с екипа по ангажимента и преглед

---

[15] МОС 220 (преработен), параграфи А34-А36

[16] МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*, параграф А238

[17] МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*, параграф А11

[18] МОС 220 (преработен), параграф 21

[19] МСУК 1, параграфи 31(г), 31(д) и А79-А82

[20] МОС 220 (преработен), параграф 40(а)

[21] МОС 220 (преработен), параграф А118

на такава документация по ангажимента може да подпомогне оценяването от страна на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, на основанието за определянето от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, че участието му в ангажимента е било достатъчно и подходящо.

Преглед на финансовите отчети и докладите по ангажименти (Вж. параграф 25(ж))

A47. При одит на финансови отчети прегледът, осъществяван от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, на финансовия отчет и одиторския доклад върху него може да включва разглеждане на въпроса дали представянето и оповестяването на въпроси, свързани със съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, са в съответствие с разбирането на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, за тези въпроси на базата на преглед на подбрана документация по ангажимента и обсъждания с екипа по ангажимента. При прегледа на финансовия отчет, на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да станат известни други области, в които би се очаквало екипът по ангажимента да направи съществени преценки, за които области може да е необходима допълнителна информация относно процедурите на екипа по ангажимента или заключенията, направени от него. Насоките в настоящия параграф са приложими също и по отношение на ангажименти за преглед и свързания с това доклад по ангажимента.

A48. При други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги прегледът, осъществяван от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, на доклада по ангажимента и когато е приложимо – информацията за предмета, може да включва съображения, сходни с тези, описани в параграф A47 (например, дали представянето или описанието на въпроси, свързани със съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, са в съответствие с разбирането на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, за тези въпроси на базата на процедурите, изпълнени във връзка с прегледа).

Нерешени опасения на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента (Вж. параграф 26)

A49. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват лицето или лицата във фирмата, които да бъдат уведомени, ако лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, има нерешени опасения, че съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, или заключенията във връзка с тях, до които е достигнато, не са подходящи. Такова лице или лица може да включват лицето, на което е възложена отговорността за назначаване на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента. По отношение на такива нерешени опасения, политиките или процедурите на фирмата може да изискват също така консултации в рамките на фирмата или извън нея (например, с професионална организация или регулаторен орган).

Документация (Вж. параграфи 28–30)

A50. Параграфи 57 до 60 от МСУК 1 адресират документирането от страна на фирмата на нейната система за управление на качеството. Следователно прегледът за качеството на ангажимента, извършен в съответствие с настоящия МСУК, е обект на изискванията за документацията в МСУК 1.

A51. Формата, съдържанието и обхватът на документацията за прегледа за качеството на ангажимента може да зависят от фактори, като:

- естеството и сложността на ангажимента;
- естеството на предприятието;
- естеството и сложността на въпросите, предмет на прегледа за качеството на ангажимента; и
- обема на прегледаната документация по ангажимента.

A52. Извършването и уведомлението за приключване на прегледа за качеството на ангажимента може да бъде документирано по различни начини. Така например, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да документира прегледа на документацията по ангажимента електронно в ИТ приложението за изпълнение на ангажимента. Като алтернатива, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да документира прегледа посредством меморандум. Процедурите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да бъдат документирани също и по различни начини, например, в протоколите за обсъжданията по време на заседанията на екипа по ангажимента, на които е присъствало и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента.

A53. Параграф 24(б) изисква политиките или процедурите на фирмата да не разрешават на съдружника, отговорен за ангажимента, да поставя дата на доклада по ангажимента преди приключване на прегледа за качеството на ангажимента, което включва разрешаването на въпросите, повдигнати от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. При условие, че всички изисквания по отношение извършването на прегледа за качеството на ангажимента са изпълнени, документирането на прегледа може да бъде финализирано след датата на доклада по ангажимента, но преди окомплектоването на окончателното досие по ангажимента. Политиките или процедурите на фирмата обаче може да посочват, че документирането на прегледа за качеството на ангажимента трябва да бъде финализирано на или преди датата на доклада по ангажимента.