

**Допълнение към
Ръководство по
Международни стандарти за
управление на качеството,
одит, преглед, други
ангажменти за изразяване
на сигурност и свързани по
съдържание услуги**

***ИЗДАНИЕ 2023–2024
ЧАСТ IV***

Международната фондация за етика и одит - The International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), Съветът за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС) - International Auditing and Assurance Board (IAASB®) и Международната федерация на счетоводителите - International Federation of Accountants® (IFAC®) не носят отговорност за загуби, претърпени от лице, което действа или се въздържа от предприемане на действия, разчитайки на материалите в настоящото издание, независимо дали тези загуби са причинени от небрежност или по друг начин

International Standards on Auditing, International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Management, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers и други публикации на IAASB са обект на авторско право на IFAC.

Copyright © XXX 2024 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Авторски права © XXX 2024 г. на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Настоящата публикация може да бъде свалена за лична употреба с нетърговска цел (т.е., професионални справки или изследователска работа) от www.iaasb.org. Необходимо е писмено разрешение за превод, възпроизвеждане, съхранение, препредаване или сходна употреба на настоящия документ.

‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Management’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISA for LCE’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQM’, ‘IAPN’ и логото на IAASB са запазени марки на IFAC или регистрирани запазени марки и марки за услуги на IFAC в САЩ и други държави. ‘International Foundation for Ethics and Audit’ и ‘IFEATM’ са запазени марки на IFEA или регистрирани запазени марки и марки за услуги на IFEA в САЩ и други държави.

Структурите и процесите, които осигуряват дейността на IAASB се подпомагат от International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

За информация относно авторските права, запазената марка и разрешенията, моля посетете permissions или се свържете с permissions@ifac.org.



529 Fifth Avenue, New York, NY 10017
T +1 (212) 286-9344 F +1 (212) 286-9570
www.iaasb.org

ISBN: 978-1-60815-585-9

Запазени марки и регистрирани запазени марки и марки за услуги

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

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 2024* на *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, публикувано от *International Federation of Accountants (IFAC)*, през август 2024 г. на английски език, е преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през ноември 2024 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, 2024* 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, 2024* 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 2024* © 2024 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 2024* © 2024 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Оригинално заглавие: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2024 Edition, ISBN: 978-1-60815-585-9.*

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

**ДОПЪЛНЕНИЕ КЪМ РЪКОВОДСТВО ПО
МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА
КАЧЕСТВОТО, ОДИТ, ПРЕГЛЕД, ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ
ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО
СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ**

ЧАСТ IV

СЪДЪРЖАНИЕ

КАЧЕСТВО НА ОДИТА

Рамка за качество на одита: Ключови елементи, които създават среда за
качество на одита

РАМКА ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ

Изменена Международна рамка за ангажименти за изразяване на сигурност

РАМКА ЗА КАЧЕСТВО НА ОДИТА: КЛЮЧОВИ ЕЛЕМЕНТИ, КОИТО СЪЗДАВАТ СРЕДА ЗА КАЧЕСТВО НА ОДИТА

(издадена февруари 2014 г.)

(Настоящата рамка не е актуализирана впоследствие)

Визията на СМОССИС относно Рамката за качеството на одита

Целите на Рамката за качество на одита включват:

- Повишаване информираността относно ключовите елементи на качеството на одита.
- Насърчаване на основните заинтересовани страни да проучват начини за повишаване качеството на одита.
- Спомагане за по-интензивен диалог по темата между основните заинтересовани страни.

СМОССИС очаква Рамката да генерира дискусии и позитивни действия за постигане на непрекъснато повишаване на качеството на одита.

От одиторите се изисква да спазват приложимите одиторски стандарти и стандартите за контрол върху качеството в одиторските фирми, както и етичните и други регулаторни изисквания. Рамката не замества тези стандарти; тя не установява допълнителни стандарти и не предоставя изисквания за изпълнение на ангажиментите за одит.

Предговор

Финансовата информация следва да бъде уместна, своевременна и надеждна, за да отговори на нуждите на потребителите. Националното законодателство и нормативни разпоредби, както и заинтересованите от дейността на предприятието страни, често изискват външен одит на някои елементи на финансовата информация, който да даде увереност на потребителите, че на финансовата информация може да се разчита. За да може външният одит да изпълни своите цели, потребителите на одитираните финансови отчети трябва да са уверени, че одиторът е работил, спазвайки подходящи стандарти и че е бил извършен „качествен одит“.

Терминът „качество на одита“ често се използва в дебатите сред заинтересованите страни, в комуникациите на регулаторните органи, органите за изготвяне и въвеждане на стандартите, одиторските фирми и други лица, както и в научните изследвания и при разработване на политиката. Качеството на одита е сложна тема и както е показано в Приложение 1 няма дефиниция или анализ по този предмет, които да са всеобщо признати.

Поради тази причина, Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС) е разработил Рамка за качество на одита („Рамката“), описваща факторите, свързани с ресурсите на входа, процеса и резултатите на изхода, които допринасят за качеството на одита на ниво ангажимент, на ниво одиторска фирма и на национално ниво по отношение одита на финансови отчети. Рамката демонстрира също така значението на подходящите взаимодействия между заинтересованите страни и значението на различните контекстуални фактори.

СМОССИС счита, че тази Рамка е в обществен интерес, тъй като тя:

- ще насърчи местните одиторски фирми, международните мрежи от одиторски фирми, както и професионалните счетоводни организации да анализират начините, по които биха могли да повишат качеството на одита и по-успешно да комуникират информацията относно качеството на одита;
- ще повиши нивото на информираност и разбиране сред заинтересованите страни относно важните елементи на качеството на одита;
- ще даде възможност на заинтересованите страни да разпознаят тези фактори, които може да заслужават приоритетно внимание с цел повишаване качеството на одита. Така например, Рамката би могла да бъде използвана, за да бъдат информирани лицата, натоварени с общо управление, относно качеството на одита и да бъдат насърчени да обмислят своята роля за неговото повишаване;
- ще подпомогне органите за изготвяне и въвеждане на стандарти, както на международно, така и на национално ниво. Така например,

СМОССИС ще използва Рамката при преразглеждане на Международен стандарт за контрол върху качеството (МСКК) ¹ и Международните одиторски стандарти (МОС). Рамката може да подпомогне и Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (СМСЕС) и Съвета по международни стандарти за образование по счетоводство (СМСОС), когато тези съвети обмислят подобрения в издаваните от тях задължителни документи;

- ще улесни диалога и по-близките работни взаимоотношения между СМОССИС и ключовите заинтересовани страни, както и между самите заинтересовани страни;
- ще стимулира научните изследвания по темата; и
- ще помогне на студентите, изучаващи одита, по-добре да разберат основните принципи на професията, към която се стремят да се присъединят.

¹ Международен стандарт за контрола 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*

СЪДЪРЖАНИЕ

Страница

Общ преглед	5
1 Фактори, отнасящи се до ресурсите на входа	10
2 Фактори, отнасящи се до процеса	14
3 Фактори, отнасящи се до резултатите на изхода	16
4 Ключови взаимодействия в системата на реализация на финансовото отчитане	24
5 Контекстуални фактори	33
Приложение 1 Сложността при дефиниране качеството на одита	
Приложение 2 Качествени характеристики на факторите, отнасящи се до ресурсите на входа и процеса	

Общ преглед

1. Терминът **качество на одита** обхваща ключовите елементи, създаващи среда, която увеличава максимално вероятността от извършване на качествени одити на последователна основа.
2. Целта на одита на финансови отчети е одиторът да формира мнение относно финансовия отчет на базата на получените достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали финансовият отчет не съдържа съществени неправилни отчитания и да издаде доклад в съответствие със своите констатации. Вероятно **качествен одит** ще бъде постигнат от екип по ангажимента, който:
 - нагледно е демонстрирал подходящи ценности, етика и нагласи;
 - е разполагал с достатъчни знания, умения и опит и достатъчно време за изпълнение на одиторската работа;
 - е приложил стриктен одиторски процес и процедури за контрол върху качеството, които са изпълнили изискванията на законодателството, нормативните разпоредби и приложимите стандарти;
 - е предоставил полезни и своевременни доклади; и
 - е взаимодействал по подходящ начин със съответните заинтересовани страни.
3. Отговорността за извършване на качествен одит на финансовите отчети се носи от одиторите. Качество на одита обаче се постига най-успешно в среда, в която е налице подкрепа и подходящо взаимодействие между участниците в системата на реализация на финансовото отчитане.
4. Рамката има за цел повишаване информираността относно ключовите елементи на качеството на одита, насърчавайки по този начин одиторите, одиторските фирми и останалите заинтересовани страни да отправят към самите себе си предизвикателства относно това дали може да бъде направено още нещо за повишаване качеството на одита при конкретните условия.
5. Рамката е приложима по отношение одита на всички предприятия, независимо от техния размер, естество и сложност. Тя е приложима и по отношение на всички одиторски фирми, независимо от тяхната големина, включително одиторски фирми, които са част от мрежа или сдружение. Характеристиките обаче на качеството на одита, описани в настоящата Рамка, се различават по своята значимост и оказват влияние върху качеството на одита по различен начин.
6. От одиторите се изисква да спазват приложимите одиторски стандарти и стандартите за контрол върху качеството на одиторските фирми, както

и етичните и други регулаторни изисквания. По-специално, МСКК 1² адресира отговорностите на фирмата за нейната система за контрол върху качеството на одита. Рамката не замества тези стандарти, не установява допълнителни стандарти, нито предоставя процедурни изисквания за изпълнението на ангажиментите за одит.

7. Макар че качеството на отделния одит ще се влияе от ресурсите на входа, процеса и резултатите на изхода, както и от взаимодействията, описани в настоящата Рамка, сама по себе си Рамката за качество на одита не е достатъчна за целите на оценяването на качеството на отделния одит. Това е така, защото ще трябва да бъдат детайлно разгледани и взети под внимание въпроси, като естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските доказателства, получени в отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания в конкретно предприятие, уместността на съответно направените одиторски преценки, както и изпълнението на изискванията на приложимите стандарти.
8. Рамката разграничава следните елементи:
 - (а) ресурси на входа;
 - (б) процес;
 - (в) резултати на изхода;
 - (г) ключови взаимодействия в системата на реализация на финансовото отчитане;
 - (д) контекстуални фактори (фактори на средата).

² МСКК 1 изисква одиторските фирми да установят и поддържат система за контрол върху качеството, която да предостави разумна степен на сигурност, че фирмата и нейният персонал спазват професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; както и че докладите, издавани от фирмата или от съдружниците, отговорни за ангажимента, са подходящи за съответните обстоятелства.

Рамката може да бъде изобразена по следния начин:



Ресурси на входа

9. Ресурсите на входа се групират в следните групи фактори, отнасящи се до ресурсите на входа:
 - (а) ценностите, етиката и нагласите на одиторите, които на свой ред се влияят от културата, доминираща в одиторската фирма; и
 - (б) знанията, уменията и опитът на одиторите и времето, което им е предоставено за извършване на одита.
10. В рамките на тези фактори, отнасящи се до ресурсите на входа, качествените характеристики са организирани допълнително между такива, които са приложими пряко на:
 - (а) ниво ангажимент за одит;

- (б) ниво одиторска фирма и следователно косвено спрямо всички одити, извършвани от тази одиторска фирма; и
 - (в) национално ниво (или ниво юрисдикция) и следователно косвено спрямо всички одиторски фирми, функциониращи в тази страна и спрямо одитите, които те извършват.
11. Приложение 2 описва в по-големи подробности качествените характеристики на факторите, отнасящи се до ресурсите на входа на ниво ангажимент, на ниво фирма и на национално ниво.
12. Ресурсите на входа, допринасящи за качеството на одита, се влияят от контекста, в който се извършва одитът, взаимодействията с основните заинтересовани страни и резултатите на изхода. Така например, законодателството и нормативните разпоредби (контекст) може да изискват специфични доклади (резултати на изхода), които оказват влияние върху използваните умения (ресурси на входа).

Процес

13. Строгостта на одиторския процес и процедурите за контрол върху качеството оказват влияние върху качеството на одита. Приложение 2 описва в по-големи подробности качествените характеристики на факторите, отнасящи се до процеса на ниво ангажимент, на ниво фирма и на национално ниво.

Резултати на изхода

14. Резултатите на изхода включват доклади и информация, които са формално изготвени и представени от една страна пред друга страна, както и резултати, произтичащи от одиторския процес, които обикновено не се виждат от лицата извън одитираната организация. Така например, тези резултати може да включват подобрения в практиките за финансово отчитане на предприятието и вътрешния контрол върху финансовото отчитане, които може да са резултат от одиторските констатации.
15. Резултатите от одита често се определят от контекста, включително законовите изисквания. Макар някои заинтересовани страни да са в състояние да повлияят върху естеството на резултатите на изхода, при други тези възможности са по-ограничени. В действителност, за някои заинтересовани страни, например, инвеститорите в регистрирани за търгуване на борсата предприятия, одиторският доклад е основният резултат на изхода на процеса.

Ключови взаимодействия в системата на реализация на финансовото отчитане

16. Независимо че всяка отделна заинтересована страна в системата на реализация на финансовото отчитане играе важна роля в съдействието за постигане на висококачествена финансова отчетност, начинът, по който взаимодействат заинтересованите страни може да има особено силен ефект върху качеството на одита. Тези взаимодействия, включително както формални, така и неформални комуникации, ще бъдат повлияни от контекста, в който се извършва одитът и ще дадат възможност за съществуването на динамична взаимовръзка между ресурсите на входа и резултатите на изхода. Така например, обсъжданията между одитора и одитния комитет на регистрирано за търгуване на борсата дружество на етапа на планиране биха могли да повлияят върху използването на специализирани умения (ресурси на входа) и върху формата и съдържанието на одиторския доклад до лицата, натоварени с общо управление (изходящ резултат). И обратно, по отношение на стопански субекти, които не са публични компании, е възможно да е налице непосредствена близост със собствениците по време на одита. При такива обстоятелства може да се осъществяват чести неформални комуникации, които да допринесат за качеството на одита.

Контекстуални фактори (фактори на средата)

17. Съществуват редица фактори на средата, или контекстуални фактори, като законодателството и нормативните разпоредби или корпоративното управление, които имат потенциал да оказват влияние върху естеството и качеството на финансовото отчитане и пряко или косвено върху качеството на одита. При необходимост одиторите предприемат процедури в отговор на тези фактори, когато определят най-добрите начини за събиране на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

1. Фактори, отнасящи се до ресурсите на входа

1. Качествените одити предполагат одитори, които:
 - проявяват подходящи ценности, етика и нагласи; и
 - притежават в достатъчна степен знания, умения и опит и им е предоставено достатъчно време за извършване на одиторската работа.
2. Ключовите характеристики, които влияят върху качеството на одита, са описани по-долу. Тези характеристики са приложими на ниво ангажимент за одит, на ниво одиторска фирма и на национално ниво (или на ниво юрисдикция)³. Всяка характеристика и ниво са описани в отделни раздели.
- 1.1. **Ценности, етика и нагласи – ниво ангажимент** (Вж. параграфи 2-16 на Приложение 2)
3. Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит⁴ носи отговорност за одитния ангажимент и поради това е пряко отговорен за качеството на одита. Наред с поемането на отговорност за извършване на одита, съдружникът, отговорен за ангажимента, играе критично важна роля за гарантиране на това, че екипът по ангажимента проявява ценностите, етиката и нагласите, необходими, за да бъде подкрепен един качествен одит.

Ключовите характеристики са:

- Екипът по ангажимента отчита, че одитът се извършва в защита на по-общия публичен интерес; а също така и важното значение на спазването на етичните изисквания.⁵

³ Юрисдикцията може да е по-голяма или по-малка от съответната страна. В някои части на света определени аспекти на нормативната уредба на одита обхващат няколко страни. В други страни определени аспекти на нормативната уредба на одита се осъществяват от по-малки структури, например, щати или провинции.

⁴ В публичния сектор термините „клиент“, „ангажимент“, „съдружник, отговорен за ангажимента“ и „фирма“ следва да бъдат схващани като отнасящи се и до техните еквиваленти в публичния сектор, съгласно дефинираното в Международен стандарт на върховните одитни институции (МСВОИ) 40, Контрол върху качеството за върховни одитни институции, Раздел 7

⁵ *Етичен кодекс на професионалните счетоводители*, издаван от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМЕС) идентифицира пет фундаментални принципа на професионалната етика за професионални счетоводители: почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение.

- Екипът по ангажимента проявява обективност и почтеност.
- Екипът по ангажимента е независим.
- Екипът по ангажимента проявява професионална компетентност и надлежно внимание.
- Екипът по ангажимента проявява професионален скептицизъм.

1.2. **Ценности, етика и нагласи – ниво фирма** (Вж. параграфи 17-32 на Приложение 2)

4. Културата на одиторската фирма оказва значително влияние върху ценностите, етиката и нагласите на съдружниците, отговорни за одита и други членове на екипа по ангажимента, тъй като средата, в която работи екипът по ангажимента, може да оказва съществено влияние върху мисловните нагласи на съдружниците и служителите и в резултат на това, върху начина, по който те изпълняват своите задължения. Независимо че одитът има за цел да защити обществен интерес, одиторските фирми често са търговски предприятия. Културата на всяка една фирма е важен фактор за определяне начините, по които съдружниците и служителите на фирмата осъществяват дейността си в защита на обществен интерес и същевременно постигат търговските цели на фирмата.
5. Ключовите характеристики във връзка със създаването на култура, при която качеството на одита се цени, са:
 - Въведени са механизми за общо управление, които установяват подходящ „тон, задаван от ръководството” и които имат за цел да защитят независимостта на фирмата;
 - Необходимите личностни характеристики се насърчават посредством системи за атестации и възнаграждения, които подкрепят качеството на одита;
 - Финансовите съображения не подтикваат към действия и решения, които вредят на качеството на одита;
 - Фирмата подчертава значението на осигуряването за съдружниците и служителите на възможности за продължаващо професионално развитие и достъп до висококачествена техническа подкрепа;
 - Фирмата насърчава и популяризира култура на консултиране по трудни въпроси;
 - Съществуват надеждни системи за вземане на решения във връзка с приемане и продължаване взаимоотношенията с клиенти.

1.3. Ценности, етика и нагласи – национално ниво (Вж. параграфи 33-40 на Приложение 2)

6. Действията на националните одитни регулаторни органи оказват важно влияние върху културата във фирмите и върху ценностите, етиката и нагласите на съдружниците, отговорни за одита и други членове на екипа по ангажимента. Ключовите характеристики са:

- Обявяват се етични изисквания, които ясно посочват както стоящите в основата етични принципи, така и приложимите специфични изисквания;
- Регулаторните органи, националните органи за изготвяне и въвеждане на стандарти и професионалните счетоводни организации проявяват активност, за да се гарантира, че етичните принципи се разбират, а изискванията се прилагат по последователен начин;
- Одиторските фирми обменят помежду си информация, имаща значение за решенията във връзка с приемане на клиенти.

1.4. Знания, умения, опит и време – ниво ангажимент (Вж. параграфи 41-58 на Приложение 2)

7. Съдружникът по ангажимента за одит носи отговорност за това да се увери, че екипът по ангажимента, взет като цяло, притежава подходяща компетентност и разполага с достатъчно време, за да може да събере достатъчни и уместни одиторски доказателства преди да издаде одиторското мнение.

8. Ключовите характеристики са:

- Съдружниците и служителите притежават необходимата компетентност;
- Съдружниците и служителите разбират бизнеса на предприятието;
- Съдружниците и служителите правят разумни преценки;
- Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит участва активно в оценяването на риска, както и в планирането, надзора и прегледа на извършената работа;
- Служителите, извършващи детайлна одиторска работа „на място” притежават достатъчен опит, тяхната работа е обект на подходящо ръководство, надзор и преглед и е налице разумна степен на приемственост;
- Съдружниците и служителите разполагат с достатъчно време, за да извършат одита по един ефективен начин;

- Ръководството и лицата, натоварени с общо управление имат достъп до съдружника, отговорен за ангажимента за одит и други опитни членове на екипа по ангажимента.

1.5. Знания, умения, опит и време – ниво фирма (Вж. параграфи 59-70 на Приложение 2)

9. Политиките и процедурите на одиторската фирма оказват влияние върху необходимите знания и опит на съдружниците, отговорни за ангажимента за одит и останалите членове на екипа по ангажимента, както и върху предоставеното им време за извършване на необходимата одиторска работа. Ключовите характеристики са:

- Съдружниците и служителите разполагат с достатъчно време, за да се справят с трудните въпроси в хода на тяхното възникване;
- Екипите по ангажименти са подходящо структурирани;
- Съдружниците и по-старшите служители осигуряват на служителите с по-малък опит своевременни атестации и подходящо наставничество или обучение „на работното място”;
- Съдружниците, отговорни за одита и служителите получават в достатъчна степен обучение по одит, счетоводно отчитане и при необходимост, по специфични въпроси на съответния отрасъл.

- 1.6. **Знания, умения, опит и време – национално ниво** (Вж. параграфи 71-80 на Приложение 2)
10. Дейностите на национално ниво могат да окажат влияние върху компетентността на одиторите. Ключовите характеристики са:
- Налице са надеждни механизми за лицензиране на одиторските фирми /отделните одитори;
 - Образователните изисквания са ясно дефинирани, а обучението е ресурсно обезпечено и резултатно;
 - Съществуват механизми за информиране на одиторите по актуални текущи въпроси и за осигуряване на тяхното обучение във връзка с нови счетоводни, одиторски или регулаторни изисквания;
 - Одиторската професия е добре позиционирана да привлича и задържа лица с подходящи качества.

2. Фактори, отнасящи се до процеса

11. Качествените одити предполагат одитори, прилагащи стриктен одиторски процес и строги процедури за контрол върху качеството, които изпълняват изискванията на законодателството, нормативните разпоредби и приложимите стандарти.
- 2.1. **Одиторски процес и процедури за контрол върху качеството – ниво ангажимент** (Вж. параграфи 81-93 на Приложение 2)
12. Одитът трябва да бъде извършван в съответствие с одиторските стандарти и е обект на процедурите за контрол върху качеството на одиторската фирма, които изпълняват изискванията на МСКК 1. По този начин се осигурява основата за дисциплиниран подход спрямо оценяването на риска, планирането и изпълнението на одиторските процедури и в крайна сметка, формирането и изразяването на мнение. Понякога, методологиите и вътрешните политики и процедури на одиторските фирми предоставят по-конкретни насоки по въпроси, като например, това кой осъществява специфични дейности, изисквания за вътрешни консултации и формати за документацията.
13. Независимо че одиторските стандарти и методологията на одиторската фирма определят в общи линии одиторския процес, начинът, по който този процес се прилага на практика ще бъде адаптиран към конкретния одит. Ключовите характеристики са:
- Екипът по ангажимента спазва изискванията на одиторските стандарти, приложимото законодателство и нормативни разпоредби, както и процедурите на одиторската фирма за контрол върху качеството;

- Екипът по ангажимента използва по подходящ начин информационните технологии;
- Налице е ефективно взаимодействие с останалите лица, участващи в одита;
- Налице са подходящи споразумения с ръководството, така че да бъде постигнат ефикасен и ефективен одиторски процес.

2.2. Одиторски процес и процедури за контрол върху качеството – ниво фирма (Вж. параграфи 94-111 на Приложение 2)

14. Политиките и процедурите на одиторската фирма оказват влияние върху одиторския процес. Ключовите характеристики, които допринасят за качеството на одита са:

- Одиторската методология е адаптирана към новостите в професионалните стандарти и към констатациите от вътрешни прегледи за контрол върху качеството и външни инспекции;
- Одиторската методология насърчава отделните членове на екипа по ангажимента да упражняват професионален скептицизъм и използват подходящи професионални преценки;
- Методологията изисква ефективен надзор и преглед на одиторската работа;
- Методологията изисква подходяща одиторска документация;
- Установени са строги процедури за контрол върху качеството, а качеството на одита се наблюдава текущо, като се предприемат целесъобразни последващи действия;
- При необходимост се извършват ефективни прегледи за контрол върху качеството на ангажимента (ПКА).

2.3. Одиторски процес и процедури за контрол върху качеството – национално ниво (Вж. параграфи 112-119 на Приложение 2)

15. Действията на органите за регулиране на одиторската дейност на национално ниво могат да окажат влияние върху одиторския процес.

16. МОС се издават от СМОССИС. Съветът за международни стандарти по етика за счетоводители (СМСЕС) изготвя и въвежда висококачествени етични стандарти за професионални счетоводители, като разработва надежден и приложим в международен план Етичен кодекс на професионалните счетоводители. Съветът по международни стандарти за образование по счетоводство (СМСОС) развива и повишава качеството на професионалното счетоводно образование—обхващащо техническата компетентност, както и професионалните умения, ценности, етика и нагласи на професионалните счетоводители—като

публикува Международни стандарти за образование (МСО). Тези стандарти са широко приемани на национално ниво. Ключовите характеристики са:

- Издават се одиторски и други стандарти, които ясно посочват съответните цели, както и приложимите конкретни изисквания;
- Органите, отговорни за външни одитни инспекции, преценяват уместните характеристики на качеството на одита, както в рамките на одиторските фирми, така и по отделни ангажименти за одит;
- Съществуват ефективни системи за разследване на твърдения за провал на одита и за предприемане при необходимост на дисциплинарни мерки.

3. Фактори, отнасящи се до резултатите на изхода

17. Различните заинтересовани страни получават различни резултати на изхода от даден одит. Вероятно тези резултати ще бъдат оценявани от гледна точка на тяхната полезност и своевременност и ще бъдат разглеждани като аспекти на качеството на одита. Възможно е те също така:

- да предоставят по-обща аналитична информация относно качеството на одита. Така например, докладите на органите, регулиращи одиторската дейност, вероятно ще описват слабости, които са били идентифицирани в резултат на инспекционните дейности; и
- да оказват пряко влияние върху качеството на одита. Така например, наличието на конкретна отговорност за докладване по даден въпрос, например ефективността на вътрешните контроли, може да доведе до по-активна работа в тази област.

18. Някои заинтересовани страни, особено ръководството, лицата, натоварени с общо управление и определени регулаторни органи, разполагат с по-пряка аналитична информация относно ресурсите на входа, влияещи върху качеството на одита, и поради тази причина са по-добре позиционирани да оценят, поне отчасти, това качество. Резултатите от работата на тези заинтересовани страни, например, данни, предоставени от одитните комитети, могат да осигурят полезна информация относно качеството на одита за външни потребители.

19. Резултатите на изхода може да включват:

Ниво	Резултати
3.1 Ниво ангажимент	От одитора

	3.1.1 Одиторски доклади до потребителите на одитирани финансови отчети 3.1.2 Одиторски доклади до лицата, натоварени с общо управление 3.1.3 Одиторски доклади до ръководството 3.1.4 Одиторски доклади до финансови и пруденциални регулаторни органи От предприятието 3.1.5 Одитирани финансови отчети 3.1.6 Доклади от лицата, натоварени с общо управление, включително одитните комитети От органите, регулиращи одиторската дейност 3.1.7 Информация, предоставена от регулаторните органи относно отделни одити
3.2 Ниво фирма и национално ниво	От одиторската фирма 3.2.1 Доклади за прозрачност 3.2.2 Годишни и други доклади От органите, регулиращи одиторската дейност 3.2.3 Предоставяне на обобщено виждане относно резултатите от инспекциите на одиторските фирми

3.1. Резултати на изхода – ниво ангажимент

3.1.1. *Одиторски доклади до потребителите на одитирани финансови отчети*

20. Основният резултат от одита е одиторското мнение, което предоставя на потребителите увереност в надеждността на одитирания финансов отчет. За повечето потребители липсата на модифицирано одиторско мнение е важен сигнал за надеждността на финансовата информация. Влияние върху това доколко ценен е този сигнал оказват редица фактори, включително репутацията на одиторската фирма,⁶ която е извършила одита, както и предположението за ефективността на използвания одиторски процес.
21. Одиторският доклад осигурява възможност на одитора да предостави информация, която да даде на потребителите известна аналитична картина относно одиторската работа и констатации, а по този начин и относно качеството на извършения одит. Одиторите обаче не винаги се възползват от тази възможност и в течение на годините одиторският доклад бе стандартизиран. С изключение на обстоятелствата, при които одиторското мнение се модифицира, информацията относно одиторската работа и констатации обикновено не се предоставя.
22. Освен чрез увеличаване обема на съдържащата се в одиторския доклад информация, полезността на този доклад може да бъде повишена и ако той включва допълнително изразена сигурност по специфични въпроси съгласно изискванията на законодателството или нормативните разпоредби. В някои случаи такава сигурност може да бъде предоставена, без да се разширява обхватът на одита (например, потвърждение, че ръководството е предоставило на одитора цялата изисквана информация и обяснения). В други случаи е необходимо обхватът на одита да бъде разширен (например, предоставяне на сигурност относно ефективността на вътрешните контроли над финансовото отчитане).
23. Обикновено одиторите в публичния сектор предоставят повече информация относно одита, или в основния одиторски доклад, или в допълнителен доклад, който е публично достъпен. Освен това, одиторите в публичния сектор понякога извършват работата си в среда, в която на гражданите се предоставя достъп до официалните документи.

⁶ Репутацията на одиторската фирма не се разглежда конкретно в Общата рамка, тъй като не е елемент от качеството на одита, а нещо, което може да бъде постигнато чрез последователно провеждане на качествени одити. Редица фактори оказват влияние върху репутацията на фирмата, включително нейният размер, маркетинговата ѝ дейност и степента, в която може да бъде засегната по неблагоприятен начин от съдебни дела или регулаторни мерки.

Тази свобода на информацията може да доведе до оповестяване на по-подробна информация относно извършения одит от страна на одиторите в публичния сектор, например, относно бизнес рисковете и вътрешните контроли на предприятието.

3.1.2. Одиторски доклади до лицата, натоварени с общо управление

24. Одиторските стандарти обикновено изискват одиторът своевременно да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с конкретни въпроси. Така например, МОС⁷ изискват комуникация относно:
- отговорностите на одитора;
 - планирания обхват и време за извършване на одита;
 - информация относно заплахите за обективността на одитора и съответните предпазни мерки, които са били приложени;
 - съществените констатации от одита.
25. Тези въпроси обикновено се разглеждат в писмени доклади до лицата, натоварени с общо управление. Очаква се обаче изискванията на одиторските стандарти да подкрепят по-обстойни и по-детайлни обсъждания между одитора и лицата, натоварени с общо управление. Вероятно лицата, натоварени с общо управление, когато преценяват цялостното качество на одита ще оценят полезността и момента на предоставяне, както на писмените доклади, така и на не толкова формалните комуникации.
26. По отношение качеството и полезността на комуникациите, лицата, натоварени с общо управление може да оценят особено високо одиторските комуникации, които предоставят:
- непредубедена аналитична информация относно представянето на ръководството при изпълнение на задълженията му във връзка с изготвяне на финансовите отчети;
 - аналитична информация относно практиките на финансово отчитане на предприятието, включително функционирането на вътрешните контроли;
 - препоръки за подобряване процеса на финансово отчитане на предприятието; и
 - информация, която им дава възможност ефективно да изпълнят своите отговорности, отнасящи се до общото управление.

⁷ МОС 260 Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление

3.1.3. *Одиторски доклади до ръководството*

27. В течение на одита одиторът провежда и интензивни комуникации с ръководството. Голяма част от тези комуникации са неформални, но в някои случаи одиторът може да реши, или ръководството може да поиска, одиторът да формализира наблюденията си в писмен доклад. При такива обстоятелства ръководството вероятно ще постави акцент върху общото си впечатление за полезността и момента на предоставяне на тези доклади, когато преценява цялостното качество на одита.
28. Наред с комуникациите по финансово-отчетни въпроси, ръководството може да оцени особено високо:
- задълбочената аналитична информация и препоръките за подобрения в конкретни области на стопанската дейност и системите на предприятието;
 - наблюденията и бележките по регулаторни въпроси; и
 - глобалните виждания по съществени въпроси и тенденции в съответния отрасъл.
29. Ръководството, особено в по-малките предприятия, в които е възможно ресурсите да са ограничени, може да цени бизнес съветите на одитора. При такива обстоятелства одиторът трябва да е наясно със заплахите за независимостта, които могат да възникнат.

3.1.4. *Одиторски доклади до финансови и пруденциални регулаторни органи*

30. Националното законодателство и нормативните разпоредби може да изискват одиторът да комуникира с финансови и пруденциални регулаторни органи, или като рутинна дейност, или при специфични обстоятелства. Националните изисквания варират, но е възможно да включват:
- Изразяване на сигурност относно определени аспекти от процеса на финансово отчитане, например, вътрешния контрол;
 - Докладване на въпроси, които регулаторните органи считат, че вероятно ще бъдат от съществено значение за тях;
 - Докладване на незаконни действия, включително подозрения за пране на пари.
31. При такива обстоятелства регулаторните органи вероятно ще поставят акцент върху общото си впечатление за полезността и момента на предоставяне на тези доклади, когато преценяват цялостното качество на одита.

3.1.5. Одитирани финансови отчети

32. Изразяването на сигурност повишава достоверността на финансовото отчитане и потенциално води до подобряване на неговото качество. Така например, одитът може да доведе до това ръководството да направи промени в проекта на финансовия отчет. Тези промени може да са количествени или качествени по своя характер, например, по-ясно излагане на оповестяванията в пояснителните приложения към финансовия отчет. Макар тези промени обикновено да не са видими за потребителите, изправени пред това, което те възприемат като висококачествен финансов отчет, потребителите биха могли да заключат, че е бил извършен качествен одит. Вероятно и обратното ще е вярно, т.е. изправени пред финансов отчет, който съдържа аритметични грешки, несъответствия или оповестявания, които са трудни за разбиране, при отсъствието на квалифициран одиторски доклад, потребителите биха могли да заключат, че е бил извършен одит с ниско качество.
33. В някои юрисдикции от предприятията се изисква да преизчислят и изложат повторно одитиран финансов отчет, за който е установено, че съдържа съществени неправилни отчитания. Необходимостта предприятието да преизчисли финансовия си отчет може, в зависимост от причините за преизчисляването, да накара потребителите да считат, че одитът е завършил с провал.

3.1.6. Доклади от лицата, натоварени с общо управление, включително одитните комитети

34. В редица страни лицата, натоварени с общо управление—в частност, одитните комитети на регистрирани за търгуване на борсата компании—имат специфична отговорност за определена степен на надзор над одитора или над някои аспекти на одиторския процес. Независимо че потребителите вероятно ще заключат, че активното участие на висококачествен одитен комитет ще има положителен ефект върху качеството на одита, съществуват значителни различия в степента, в която одитните комитети комуникират с потребителите начина, по който са изпълнили тези свои задължения.
35. Налице е потенциал за по-пълно оповестяване на дейността на одитните комитети, което би било благоприятно, както за действителното качество на одита, така и за общото възприятие на потребителите за това качество. В резултат на това, някои страни активно проучват въпроса дали в годишните доклади да се включи повече информация относно дейността на одитните комитети във връзка с външния одит.

3.1.7. *Информация, предоставена от регулаторните органи относно отделни одити*

36. В някои страни органите, регулиращи одиторската дейност, предоставят на съответните одитни комитети резултатите от инспекциите на отделните одити, макар тази информация обикновено да не се огласява публично.

3.2. **Резултати на изхода – ниво фирма и национално ниво**

3.2.1. *Доклади за прозрачност*

37. Одиторските фирми може да предоставят обща информация относно качеството на одита. Редица страни са въвели изисквания одиторските фирми да предоставят доклади за прозрачност, които осигуряват информация за общото управление и системите за контрол върху качеството в одиторската фирма.⁸ Публичното огласяване на тази информация може да помогне на тези потребители на одитирани финансови отчети, които не са свързани с одиторския процес, да разберат характеристиките на отделните одиторски фирми и основните фактори за качеството на одита в тези фирми. Когато основните заинтересовани страни не могат пряко да оценят качеството на одита, тази информация може да помогне на предприятията при избора на нова одиторска фирма.
38. Докладите за прозрачност предоставят също така и възможност одиторските фирми да се откроят на фона на останалите, като акцентират върху конкретни аспекти на своите политики и подходи спрямо одита и така да се конкурират по определени аспекти на качеството на одита. Публикуването примерно на информация относно фирмените политики и практики за контрол върху качеството, за гарантиране на независимост или относно общото управление на фирмата, осигурява ясен стимул всички лица в одиторската фирма да се придържат както към духа, така и към буквата на ангажиментите, поети от съответната фирма.

3.2.2. *Годишни и други доклади*

39. Някои одиторски фирми издават годишни доклади. Годишните доклади предоставят възможност на тези организации да опишат ключовите

⁸ По отношение на държавите членки на Европейския съюз, например, Директивата относно задължителния одит изисква фирмите, които одитират предприятия от обществен интерес, да оповестяват ежегодно конкретно посочена информация, обхващаща правно-организационната структура на одиторските фирми, мрежата, от която те евентуално са част, системите за корпоративно управление и контрол върху качеството, финансова информация и информация относно базата за определяне възнагражденията на съдружниците.

показатели за изпълнение във връзка с качеството на одита, както и инициативите, предприети за неговото повишаване. Тази информация може да им помогне да се открият сред останалите фирми от гледна точка на качеството на одита.

40. Наред с това, одитните органи в публичния сектор може да издават и други доклади, в които да се правят общи заключения относно цялата гама одити, извършвани от тях, идентифицирайки общи слабости в управлението, счетоводството или отчитането. Тези доклади може да съдържат препоръки за промени в общото законодателство и нормативните разпоредби, засягащи държавните предприятия.

3.2.3. Предоставяне на обобщено виждане относно резултатите от инспекциите на одиторските фирми

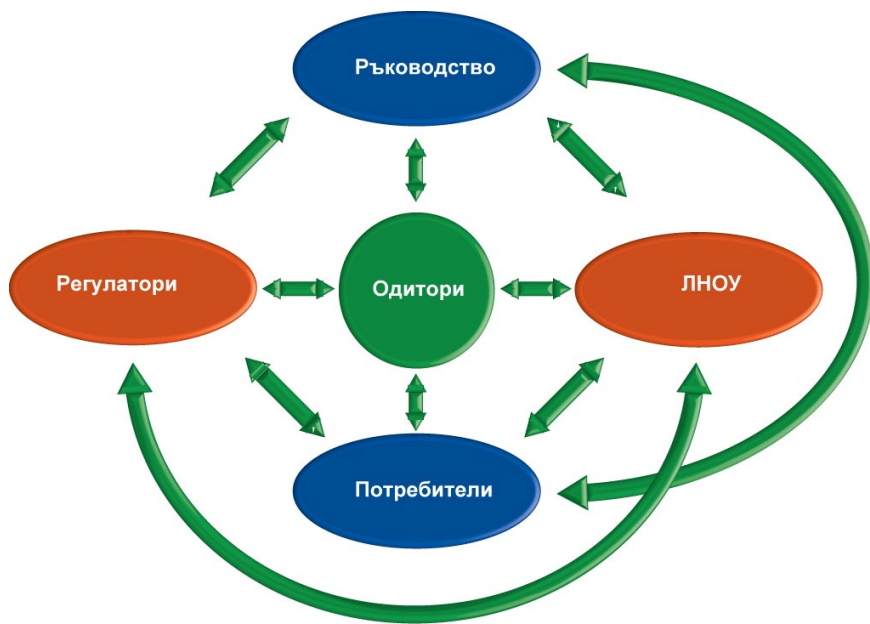
41. В много страни одитните регулаторни органи докладват ежегодно относно резултатите от дейностите във връзка с одитните инспекции. Степента на детайлност в тези доклади е различна. В някои страни докладите обобщават резултатите от инспекциите на всички одиторски фирми, докато в други се публикуват доклади относно отделни одиторски фирми.
42. Публикуването на доклади относно инспекциите на отделни одиторски фирми може да играе важна роля във връзка с повишаване качеството на одита, включително общото възприятие за качеството на одита на основните заинтересовани страни (особено инвеститорите и потребителите на одиторските доклади). Дебатът за това дали е от полза органите, регулиращи одиторската дейност, да докладват публично относно отделни одиторски фирми се намира в деликатно равновесие. Някои считат, че осигуряването на прозрачност относно констатациите от инспекциите на отделните одиторски фирми ще помогне на лицата, натоварени с общо управление, да изпълняват своите задължения и ще има положителен ефект върху качеството на одита, предоставяйки на фирмите стимул да демонстрират ежегодни подобрения в качеството на своята работа. Други считат, че публичното докладване във връзка с констатации, касаещи конкретни одиторски фирми, може да накара одиторските фирми да възприемат по-отбранителни позиции в реакциите си на констатациите от инспекциите, което би било в ущърб на качеството на одита.

4. Ключови взаимодействия в системата на реализация на финансовото отчитане

43. В доклада си от 2008 г., озаглавен *Система на реализация на финансовото отчитане: настоящи виждания и посоки за развитие*,⁹ Международната федерация на счетоводителите (МФС) описва системата на реализация на финансовото отчитане като „хората и процесите, участващи в изготвянето, одобрението, одита, анализа и използването на финансовите отчети”.
44. МФС отбелязва, че всички звена в системата трябва да са с високо качество и да са тясно свързани, за да осигурят висококачествено финансово отчитане. Макар всяко отделно звено в тази система да играе важна роля в приноса за висококачествено финансово отчитане, характерът на връзките или взаимодействията между звената може да има специфичен ефект върху качеството на одита.
45. Именно посредством тези взаимодействия, включително както формални, така и неформални комуникации, участниците в системата на реализация могат да оказват влияние върху поведението и вижданията на други лица и така да допринасят за повишаване качеството на одита. Естеството и обхватът на взаимодействията ще бъдат повлияни както от целите на участващите лица, така и от контекста, в който се осъществяват тези взаимодействия.
46. Взаимодействията, описани в следващите раздели, са взаимодействия на двустранна основа. Ползи за качеството на одита обаче могат да възникнат и от съвместните срещи, които одиторите и основните заинтересовани страни провеждат, за да обсъдят въпроси, имащи отношение към качеството на одита.

⁹ Докладът е достъпен на адрес: web.ifac.org/media/publications/9/financial-reporting-supply/financial-reporting-supply.pdf.

47. Някои от по-важните взаимодействия¹⁰ във връзка с качеството на одита са описани по-долу.



4.1. Взаимодействия между одиторите и ръководството¹¹

48. Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансовия отчет и за такава система на вътрешен контрол, каквато е необходима, за да се гарантира, че информацията за изготвянето на финансовите отчети е надеждна и е своевременно налична. Ръководството носи отговорност и за гарантиране, че финансовите отчети съответстват на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане и когато това е приложимо представят стоящите в основата сделки и събития по начин, посредством който се постига достоверно представяне.
49. Пълният и своевременно достъп до уместната информация и лица, както в предприятието, така и извън него, помага на одитора при събирането

¹⁰ Този раздел разглежда единствено външните взаимодействия, т.е. взаимодействията извън рамките на екипа по ангажимента за одит. Взаимодействията в рамките на екипа по ангажимента за одит са предмет на разглеждане в Раздел 1: Ресурси на входа.

¹¹ В множество по-малки предприятия разграничението между ръководството и лицата, натоварени с общо управление, е слабо изразено. Обикновено собственикът-управител изпълнява и двете роли.

на одиторски доказателства. Откритите и конструктивни взаимоотношения помагат на одитора да идентифицира, оцени и изпълни одиторски процедури в отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания, особено по отношение на сложни или необичайни сделки и операции или въпроси, предполагащи значителни преценки или несигурност. При липсата на сътрудничество и открит диалог, малко вероятно е качествен одит да може да бъде ефективно извършен.

50. За да допринесе за ефективността на одита, вероятно одиторът ще обсъди на ранен етап от одита потребностите от информация и ще съгласува подходящ график. Вероятно одиторът ще обсъжда също така с ръководството одиторските констатации в хода на одита, така че ръководството да може своевременно да предостави обяснения и при необходимост да направи допълнителен анализ.

51. Откритите и конструктивни взаимоотношения между одиторите и ръководството спомагат и за създаване на среда, в която ръководството може да извлече полза от наблюденията на одиторите по въпроси, като:

- възможни подобрения в практиките за финансово отчитане на предприятието;
- възможни подобрения във вътрешния контрол върху финансовото отчитане;
- нови финансово-отчетни изисквания;
- виждания и концепции по отраслови въпроси;
- наблюдения и бележки по правни и регулаторни въпроси.

52. Откритите и конструктивни взаимоотношения между одиторите и ръководството трябва да бъдат разграничени от взаимоотношения на прекалена фамилиарност, които могат да възникнат, когато одиторите прекарват продължителни периоди от време през годината при един и същ клиент за одит. Особено важно за качеството на одита е одиторите да останат скептично настроени и обективни и да бъдат готови да оспорят надеждността на предоставяната им информация.

4.2. Взаимодействия между одиторите и лицата, натоварени с общо управление

53. Лицата, натоварени с общо управление носят отговорност за надзора над направленията за стратегическо развитие на предприятието и неговите задължения, свързани с отчетността. Това включва осъществяване на надзор над процеса на финансово отчитане на предприятието. В регистрираните за търгуване на борсата компании и други големи предприятия голяма част от работата, свързана с надзора

над процеса на финансово отчитане на предприятието често се осъществява от одитен комитет.

54. Ефективните двустранни комуникации с одиторите могат да помогнат на лицата, натоварени с общо управление да изпълнят своите задължения. По-специално, лицата, натоварени с общо управление биха могли да извлекат полза от вижданията на одитора по такива въпроси като рисковете от финансово-отчетен характер, пред които е изправено предприятието, основните области на финансовия отчет, в които са направени преценки от страна на ръководството, както и аналитична информация относно качеството на процеса на финансово отчитане на предприятието, включително слабости в неговите вътрешни финансови контроли. Тази информация може да помогне на лицата, натоварени с общо управление, да направят заключения относно достоверното представяне на финансовия отчет, особено ако одиторът има опасения, във връзка с които ръководството не е предприело мерки.
55. От одитора се изисква да комуникира с лицата, натоварени с общо управление (включително с одитния комитет, когато съществува такъв) относно въпроси, свързани с планирането и съществените констатации. В някои случаи ефективната комуникация ще бъде улеснена, ако поне една среща, или част от среща, се проведе в отсъствието на ръководството. Вероятно при по-малките предприятия комуникацията между одитора и лицата, натоварени с общо управление, в много случаи ще бъде по-честа и по-малко формална.
56. Лицата, натоварени с общо управление са в състояние да повлияят върху качеството на одита, като:
- предоставят виждания относно рисковете от финансово-отчетен характер и области от бизнеса, изискващи специално внимание от страна на одитора;
 - разгледат въпроса дали са отделени достатъчно ресурси за одита, за да може той да бъде извършен по ефективен начин и дали одиторското възнаграждение справедливо отразява това;
 - разгледат въпросите, свързани с независимостта и преценят начините за тяхното разрешаване;
 - направят преценка на това как ръководството е било подложено на критично разглеждане от страна на одитора по време на одита, особено във връзка с оценяването на риска от измами, приблизителните оценки и предположенията на ръководството, както и избора на счетоводни политики; и
 - създадат среда, в която ръководството не се съпротивлява на това да бъде обект на критична оценка от страна на одиторите и не

изпада в прекалено защитна позиция при обсъждането на трудни или спорни въпроси.

4.3. Взаимодействия между одиторите и потребителите на финансови отчети

57. В някои страни регулаторната рамка предоставя на потребителите възможност да взаимодействат до известна степен с одиторите. Така например, в някои юрисдикции се изисква предложенията за назначаване, преназначаване или смяна на одитора на предприятието да бъдат одобрявани от акционерите на предприятието на общо събрание. Възможно е акционерите да имат и право да отправят по време на общото събрание въпроси към одитора по съществени аспекти, отнасящи се до одита. Тези взаимодействия могат да предоставят допълнителна мотивация за одиторите да извършват качествен одит.

58. Потребителите могат да поискат да проверят и основанията за смяна на одитора. Тази проверка ще бъде улеснена, когато информацията, отнасяща се до причините за промените, своевременно се огласява публично.

59. Одиторите в публичния сектор често имат пряк контакт с основните потребители на финансовите отчети. Не е необичайно одиторите да правят презентации относно констатациите си пред законодателния орган или министерствата (по отношение правителствени агенции на държавни компании), както и да им предоставят:

- непредубедена и политически неутрална аналитична информация относно дейността и финансово-отчетните практики на предприятието; и
- конструктивни и своевременни препоръки в областите, свързани с резултатите от дейността (включително ефективното използване на ресурсите) и спазването на приложимите изисквания.

Тези презентации могат да повишат информираността на одиторите за очакванията на основните потребители на финансовите отчети, а от друга страна да предоставят на основните потребители възможност да оценят качеството на одита.

60. Лицата, упражняващи одиторската професия, в частност професионалните счетоводни организации, биха могли да организират форуми, конференции и други срещи и дискусии на високо равнище, на които одиторите да могат да влязат в контакт с групи потребители на финансови отчети, за да обсъдят въпроси, имащи отношение към качеството на одита.

4.4. Взаимодействия между одиторите и регулаторните органи

61. Съществуват различни видове регулаторни органи, които казват влияние върху одита: органи, регулиращи финансовите пазари, участниците на финансовите пазари или финансовото отчитане („финансови регулаторни органи”); органи, регулиращи определени видове предприятия, например, банки и застрахователни компании („пруденциални регулаторни органи”); и регулаторни органи, осъществяващи пряк надзор над някои одиторски фирми („органи за регулиране на одиторската дейност”). В някои страни съществува повече от един финансов или пруденциален регулаторен орган и ще бъде от полза те да координират дейността си във връзка с качеството на одита.

4.4.1. Финансови и пруденциални регулаторни органи

62. В някои аспекти финансовите и пруденциални регулаторни органи и одиторите имат допълващи се задачи, макар че фокусът на тези задачи може да е различен. Следователно подходящото споделяне на информация между тези страни може както да подобри регулаторния процес, така и да допринесе за качеството на одита.

63. Одитът е важен за финансовите и пруденциални регулаторни органи. Обикновено тези регулаторни органи изискват финансовите отчети на съответните предприятия да бъдат одитирани, като понякога разширяват обхвата на одита, така че той да включи въпроси като ефективността на фирмената система за вътрешен финансов контрол. Освен това, тези регулаторни органи понякога изискват одиторите да изразят сигурност по специфични въпроси.

64. Наред с формалните отговорности за докладване, финансовите и пруденциални регулаторни органи могат да поискат да бъдат информирани по въпроси, които са привлекли вниманието на одитора в процеса на извършване на одита. Когато става въпрос за органи, регулиращи дейността на банките, това може да включва въпроси, като:

- информация, която може да е индикация за неизпълнение на някое от изискванията за банков лиценз;
- информация, която може да е индикация за съществено нарушение на законодателството или нормативните разпоредби;
- съществени неблагоприятни промени в рисковете на банковата дейност и въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие.

65. Понякога финансовите и пруденциални регулаторни органи разполагат с информация, която, в случай че е известна на одитора би оказала

влияние върху обхвата на одита и евентуално върху заключенията или мнението на одитора.

4.4.2. Органи за регулиране на одиторската дейност¹²

66. Формирането в много страни на независими органи за регулиране на одиторската дейност, натоварени със задачата за инспектиране на одиторските фирми и отделните ангажименти за одит, предоставя възможност както за повишаване качеството на одита, така и за неговата по-голяма прозрачност за потребителите.
67. Откритите комуникации между одиторските фирми и органите за регулиране на одиторската дейност ще спомогнат за това регулаторните органи да осъществяват своята дейност по един ефективен начин. Освен това, ясното комуникиране на констатациите от инспекциите на одиторската дейност ще даде възможност на одиторските фирми по-добре да разберат първопричини за идентифицираните недостатъци и да предприемат положителни ответни мерки.
68. Диалогът между органите за регулиране на одиторската дейност в различните страни с цел насърчаване на последователността при подходите спрямо инспекциите потенциално ще повиши качеството на одита в глобален мащаб.¹³

4.5. Взаимодействия между ръководството и лицата, натоварени с общо управление

69. Силната ангажираност с честността и почтеността в предприятието се отразява положително върху качеството и надеждността на процеса на финансово отчитане. Тази култура, която се създава и възпитава от лицата, натоварени с общо управление, работещи съвместно със старшите членове на ръководството, насърчава разработването и

¹² В публичния сектор одитните органи обикновено не са обект на по-висшестоящ външен регулаторен надзор. Те се отчитат пред парламента, законодателни или други равностойни на тях органи, които могат при необходимост да поставят под въпрос качеството на одитната дейност.

¹³ В международен контекст, дейността на Международния форум на независимите органи за регулиране на одиторската дейност (IFIAR) спомага за споделяне на знания и насърчава по-голямата координация сред органите, регулиращи одиторската дейност. Изготвените от Международния форум на независимите органи за регулиране на одиторската дейност (IFIAR) *Основни принципи за независимите органи за регулиране на одиторската дейност* съдържат постановката, че „Целта на принципите е да се подпомогне сътрудничеството между регулаторните органи и да се насърчи по-голямата последователност в надзора над одиторите.“ Допълнителна информация относно дейността на този форум може да бъде намерена на неговия уебсайт на адрес: www.ifiar.org

поддържането на подходящи счетоводни политики и процедури, както и отрития обмен на информация, който е необходим за финансово отчитане с високо качество.

70. За да постигнат това, лицата, натоварени с общо управление зависят от прозрачните и конструктивни взаимоотношения с ръководството, подпомагайки го да изпълнява своите задължения за надзор върху процеса на финансово отчитане. Това изисква желание у ръководството да дискутира с лицата, натоварени с общо управление въпроси, като:

- идентифицирани и потенциално съществени въпроси, свързани с финансовото отчитане и регулации;
- предположенията зад същественият счетоводни преценки, използвани в процеса на финансово отчитане;
- области, в които процесът на финансово отчитане може да бъде заздравен.

71. Ако одиторът има опасения относно взаимоотношенията между ръководството и лицата, натоварени с общо управление, одиторът трябва да запази повишено внимание по отношение на съществени недостатъци във вътрешния контрол, грешки в процеса на финансово отчитане и рискове от измама. Ще бъде важно също така одиторът да се опита да разбере причините за слабостите във взаимоотношенията, тъй като естеството на одиторските процедури в отговор на оценените рискове ще зависи от конкретните обстоятелства. Така например, отговорът на одитора, когато лицата, натоварени с общо управление се съмняват в почтеността на ръководството ще се различава от този в случаи, в които ръководството има резерви по отношение компетентността на лицата, натоварени с общо управление.

72. В най-лошия случай, когато одиторът има сериозни опасения относно взаимоотношенията между ръководството и лицата, натоварени с общо управление, одиторът преценява дали може да бъде извършен ефикасен и ефективен одит и следователно дали да продължи взаимоотношението с клиента.

4.6. Взаимодействия между ръководството и регулаторните органи

73. Степента, в която финансовите регулаторни органи взаимодействат с ръководството във връзка с финансовото отчитане е различна в различните страни и отрасли. Някои финансови регулаторни органи установяват и налагат изпълнението на рамката за финансово отчитане и могат да повдигат въпроси пред ръководството относно определени аспекти на финансовите отчети. Това на свой ред може да накара ръководството да повдигне въпроси пред одитора, което пък може да окаже влияние върху качеството на одита през следващи години. Нещо

повече, в някои сектори, например, банковото дело, пруденциалните регулаторни органи могат да осъществяват преки надзорни дейности, които предполагат взаимодействие с ръководството. Одиторът получава разбиране за тези взаимодействия, тъй като те са източник на важна информация и общи впечатления.

4.7. Взаимодействия между ръководството и потребителите на финансови отчети

74. Наред с издаването на самите финансови отчети, ръководството може да взаимодейства с потребителите, в частност с инвеститорите, по редица други начини, включително чрез публикуване на прессъобщения, в които се съобщава за важни сделки или събития, и чрез провеждане на кратки събеседвания с анализаторите и други срещи с инвеститорите. Взаимодействията между ръководството и потребителите предоставят възможност за повишаване разбирането на потребителите за финансовия отчет. Освен това, двустранните взаимодействия, например срещите между ръководството и инвеститорите, могат да осигурят допълнителна мотивация за ръководството да постигне висококачествено финансово отчитане.

75. Погледнато по-общо, потребителите, като например институционалните инвеститори, могат да подсилят значимостта на качеството на одита, като проявяват активен интерес за проучване съвместно с ръководството на въпроси, по които одиторът се е произнесъл публично – например, като е модифицирал одиторското си мнение или е публикувал изявление до акционерите, в което обяснява важни въпроси.

4.8. Взаимодействия между лицата, натоварени с общо управление и регулаторните органи

76. Както и в случая с ръководството, степента, в която регулаторните органи взаимодействат с лицата, натоварени с общо управление, е различна в различните страни и отрасли.

77. Макар до момента да е имало малко взаимодействия между органите, регулиращи одиторската дейност и лицата, натоварени с общо управление, потенциалът за това е налице. Така например, в някои юрисдикции органите, регулиращи одиторската дейност комуникират, или изискват одиторите да комуникират, констатациите от инспекциите на отделни ангажменти за одит с лицата, натоварени с общо управление на съответните предприятия. Освен това, одитните инспектори биха могли да потърсят вижданията на лицата, натоварени с общо управление относно качеството на отделни ангажменти за одит като част от инспекционната си дейност.

4.9. Взаимодействия между лицата, натоварени с общо управление и потребителите на финансови отчети

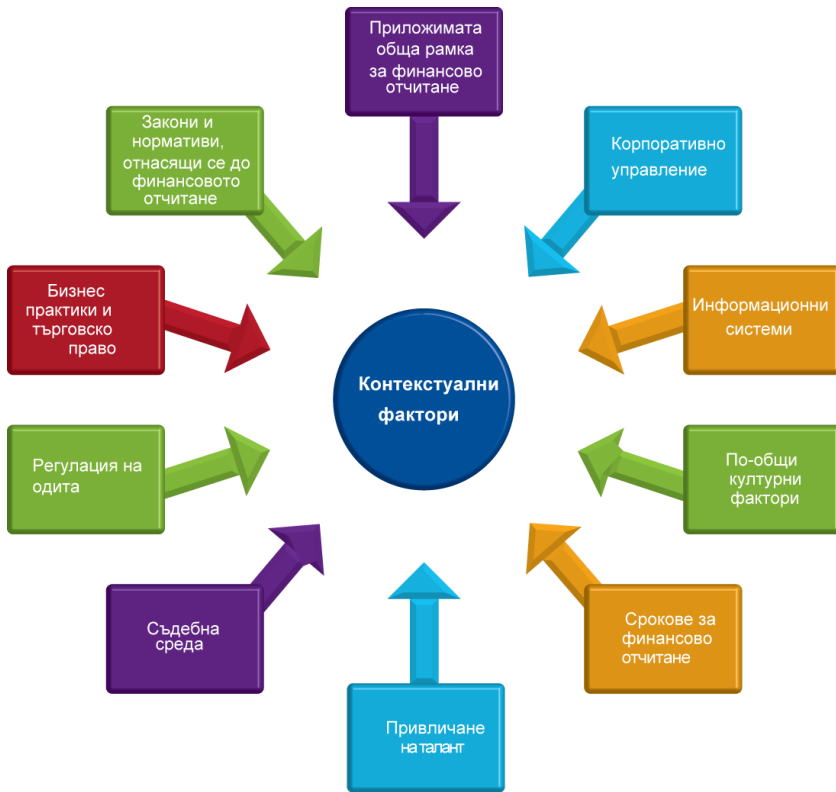
78. В редица страни, лицата, натоварени с общо управление, включително одитните комитети, там, където те съществуват, имат специфични отговорности за определена степен на надзор над одиторите или над някои аспекти на одитния процес. Общите впечатления на потребителите от качеството на одита вероятно ще бъдат подобрени в резултат на активното участие на висококачествен и прозрачен одитен комитет. Съществува обаче голямо разнообразие по отношение степента, в която лицата, натоварени с общо управление комуникират с потребителите начина, по който са изпълнили своите задължения.

4.10. Взаимодействия между регулаторните органи и потребителите на финансови отчети

79. Външни инспекции на качеството на одита се провеждат в нарастващ брой страни като част от механизма за независим надзор над одиторската дейност. Органите, регулиращи одиторската дейност, обикновено докладват публично своята дейност в обобщен вид и това може да даде на потребителите общо впечатление за качеството на одита. Някои надзорни органи докладват публично констатациите си, отнасящи се до отделни одиторски фирми и така предоставят на потребителите по-конкретна информация.

5. Контекстуални фактори

80. Средата, в която се осъществяват финансовото отчитане и одитът, са различна в различните страни. В някои страни бизнес практиките може да са неформални, а търговското право – относително по-слабо развито. В такива страни външното финансово отчитане може да е ограничено, а отнасящите се до него очаквания на потребителите – ниски. С процеса на развитие на страната и по-специално с процеса на увеличаване размера на стопанските субекти и необходимостта от получаване на средства от капиталовите пазари, средата става по-сложна. Финансовото отчитане става по-важно и очакванията на потребителите към неговата бързина и надеждност постоянна нарастват. В резултат, законодателството, изискванията към финансовото отчитане и процесите на корпоративно управление еволюират.
81. Взети заедно, тези фактори на средата – или контекстуални фактори – притежават потенциала да влияят върху естеството и качеството на финансовото отчитане и, пряко или косвено, върху качеството на одита. При необходимост одиторите реагират на тези фактори, когато решават по какъв начин най-успешно да съберат достатъчни и уместни одиторски доказателства.
82. Контекстуалните фактори включват:



5.1. Бизнес практики и търговско право

83. Степента на съблюдаване на установените норми и правила при осъществяване на стопанската дейност ще се влияе от националните обичаи и търговското право. В някои държави, например, може да е обичайно предприятията да сключват сделки с насрещната страна на неформална база, разчитайки на взаимоотношения на доверие. В дадена външна среда търгуващите помежду си страни включват основно свързани лица, например, предприятия, притежавани от членове на семейството на ръководството или предприятия, контролирани от държавата.
84. Търговското право влияе върху степента на съблюдаване на установените норми и правила при осъществяване на стопанската дейност. По-специално, договорното право определя момента в хода на реализация на сделките, в който се установяват правата и се пораждат съответните задължения. Когато търговското законодателство е по-

слабо развито, за ръководството може да представлява определено предизвикателство да установи претенциите към собствеността и да оцени адекватността на провизиите за задълженията.

85. При определени обстоятелства, условията на сделките и операциите може да са неясни или недокументирани, а споразуменията да са обект на устни изменения. При такива обстоятелства ще бъде трудно да бъдат разграничени отговорностите, а ефективността на системите за вътрешен контрол ще бъде намалена, създавайки възможности за измама и корупция. Липсата на адекватна документация при такива обстоятелства ще представлява значително предизвикателство пред лицата, натоварени с общо управление при получаване на разбиране за икономическата същност на сделките и операциите и при определяне дали те са били напълно и подходящо отчетени счетоводно.
86. Нагласите спрямо спазването на изискванията на данъчното законодателство също варират. При дадена външна среда, ръководството може да се стреми да сведе до минимум данъчните задължения посредством мерки, като отлагане на фактурирането, дори при изпълнени задължения. При друг набор от външни условия, може да бъде съхраняван повече от един комплект счетоводна документация – един, показващ „икономическото” положение и друг – „данъчното” положение – което може да породи объркване. Вероятно подобни обстоятелства ще доведат до сложност и ще изискват отчисляване на резерви за условни данъчни задължения, което от своя страна е свързано със значителна несигурност на оценяването.

5.2. Законодателство и нормативни разпоредби, отнасящи се до финансовото отчитане

87. Законодателство и нормативните разпоредби, отнасящи се до финансовото отчитане по принцип се разработват в отговор на отговорността на бизнеса за отчитане пред заинтересованите страни. По отношение на регистрираните за търгуване на борсата дружества, където липсва близост между собствениците и ръководството, нормативните разпоредби и финансово-отчетните оповестявания имат за цел да защитят интересите на акционерите, които нямат достъп до вътрешна финансова информация. И обратно, обхватът на нормативните разпоредби и финансово-отчетните оповестявания в други предприятия вероятно ще бъде фиксиран на по-ниско ниво, имайки предвид, че е възможно заинтересованите страни да участват в оперативното управление на бизнеса и по този начин да имат достъп до вътрешна информация.
88. Наред с това, че предоставят рамка, в която да се осъществява стопанската дейност, законодателство и нормативните разпоредби могат директно да влияят върху естеството и обхвата на финансово-

отчетната информация, предоставяна на конкретни групи заинтересовани страни, особено ако принудителното изпълнение на тези разпоредби се осигурява по стриктен начин. При такива обстоятелства, законодателство и нормативните разпоредби могат по един полезен начин:

- да дефинират отговорностите на ръководството по отношение на финансовото отчитане;
- да предвидят предприемането на наказателни мерки срещу ръководството за финансово отчитане с цел измама;
- да насърчат спазването на изискванията за финансово отчитане посредством механизми за наблюдение и изпълнение;
- да наложат на ръководството задължения напълно да сътрудничат на одиторите, включително да им предоставят цялата необходима информация и достъп; и
- да предвидят наказателни мерки срещу ръководството за предоставяне на подвеждаща информация на одиторите.

89. Дори и най-строгото законодателство и нормативни разпоредби, обаче, няма да елиминират напълно лошото отношение към спазването на изискванията или неетичните бизнес практики. Съществуват съответно ограничения относно това до каква степен законовата и регулаторна рамка би могла да повлияе върху поведението на ръководството.

5.3. Приложимата рамка за финансово отчитане

90. Рамката за финансово отчитане е критично важен фактор за качеството на финансовото отчитане. Ясната рамка подпомага ръководството при вземането на счетоводни решения и осигурява последователност на прилагането. Прекалено сложната рамка за финансово отчитане, обаче, може да затрудни ръководството да разбере счетоводните изисквания, а лицата, натоварени с общо управление да осигурят ефективен надзор над процеса по финансово отчитане.
91. Тези трудности се задълбочават от честите промени в изискванията за финансово отчитане и оповестяване, които могат, поне в краткосрочен аспект, да повишат потенциала за по-голяма непоследователност в начините, по които стандартите се прилагат от страна на различните предприятия.
92. Естеството и сложността на рамката за финансово отчитане могат да повлияят и върху общото впечатление за качеството на одита. Някои считат, че рамка за финансово отчитане, която е базирана на принципи в прекалено голяма степен, позволява на ръководството твърде много свобода на действие да осчетоводява сделки и операции по начин, който

отговаря на целите на ръководството и прави трудно оспорването на това осчетоводяване от страна на одиторите. Други лица обаче считат, че прекалено силният акцент върху правилата насърчава подход към финансовото отчитане, базиран на стриктното спазване на изискванията, което може да означава, че за одиторите ще бъде трудно да се фокусират върху същността на сделките и операциите и да подложат на критична оценка достоверното представяне във финансовия отчет.

93. През последните години развитията във финансовото отчитане се фокусират изключително върху удовлетворяване нуждите на потребителите от финансова информация, която да е по-„уместна”, дори да е възможно тази информация да е по-субективна и по-малко „надеждна”. Това доведе по-специално до тенденция към по-широко използване на оценките по справедлива стойност и други приблизителни оценки, които може да се характеризират със значителна несигурност на оценяването. Оповестяванията относно направените съществени предположения и несигурността на оценяването (например, анализи на чувствителността) са неразделна част от достоверното представяне на такива суми във финансовия отчет. Някои от тези оповестявания обаче са качествени по своя характер, например хеджирането и стратегиите за управление на риска. В резултата на това, някои поставят под съмнение доколко тази информация може да бъде одитирана, тъй като тя подлежи в по-малка степен на обективна проверка и потвърждение в сравнение с позиции от финансовия отчет, като например паричните средства. Предизвикателствата пред одитора включват следното:

- да се гарантира, че подходящ обем време на старшите членове на екипа по ангажимента е отделен за ръководството, надзора и прегледа на одиторската работа, вместо непропорционално като продължителност време да се изразходва за справяне със счетоводни сложности;
- да се събере необходимата информация и се направят подходящите преценки, когато решенията за признаване, оценяване или оповестяване може да се основават в значителна степен на използването на преценки от страна на ръководството при прилагане на съответните финансово-отчетни изисквания, особено когато те включват предположения, вероятности, очакване за бъдещи събития или използване на сложни модели;
- да се потвърди намерението на ръководството, особено ако ръководството не се е изправяло пред идентични обстоятелства в миналото, когато приложимата рамка за финансово отчитане предвижда алтернативно счетоводно третиране в зависимост от предвидените действия на предприятието (например, дали

инвестицията се държи за търгуване или намерението е да се държи до падеж);

- да се проверят и потвърдят справедливите стойности на финансови инструменти, когато не е налице активен пазар и оценките се базират на ненаблюдаеми входящи данни. При такива обстоятелства изчисляването на справедливата стойност може да включва използване на сложни модели и предположения, основаващи се в голяма степен на преценки, които в много случаи изискват специализирани експертни знания и умения;
- обикновено рамките за финансово отчитане не излагат изисквания и насоки ръководството да получава подходящи доказателства в подкрепа на направените от него преценки по отношение на счетоводното отчитане и тяхното документиране.

94. Степента, в която се изискват счетоводни приблизителни оценки, предполагащи значителна несигурност на оценяването, вероятно ще бъде различна в зависимост от отрасъла, в който функционира предприятието и общата икономическа среда:

- При някои стопански дейности бизнес цикълът е кратък и стоките или услугите се произвеждат и продават относително бързо. При тези стопански дейности съществува сравнително тясна корелационна връзка между печалбите и паричните средства. При други бизнес цикълът е много по-дълъг и е налице необходимост от повече приблизително оценяване;
- Някои стопански субекти, например банките, активно търгуват с финансови инструменти, докато други ги използват само спорадично;
- Вероятно в периоди на неблагоприятни икономически условия ще се изискват приблизителни оценки на реализируемите стойности и резервите за обезценка. При такива обстоятелства вероятно ще са налице и завишени рискове относно това дали търговските партньори, както и самата компания, са действащи предприятия.

5.4. Информационни системи

95. Надеждните информационни системи са необходими, за да подкрепят висококачественото финансово отчитане. Някои юрисдикции имат специални законови изисквания и стандарти, отнасящи се до счетоводните и други системи на предприятието и вътрешния контрол върху тях. Много обаче нямат. Възможно е да съществуват също така и конкретни закони и нормативни разпоредби, отнасящи се до

преценката, която одиторът трябва да направи на информационните системи, но дори и да няма такива, естеството и качеството на информационните системи на предприятието ще окажат влияние върху характера, времето на изпълнение и обхвата на получаваните одиторски доказателства.

96. Стопанската дейност, осъществявана от по-малките предприятия, понякога е по-малко сложна, с малък на брой източници на доход и дейности. В такива случаи счетоводните системи обикновено са опростени и използват относително не толкова сложни технологии, като понякога формалните вътрешни контроли може да са ограничени.
97. Макар да е възможно базовите счетоводни системи на много предприятия да са добре контролирани и надеждни, изискванията за финансово отчитане във все по-голяма степен налагат осигуряване на допълнителна информация, особено по отношение на пояснителните приложения към финансовия отчет. Информация по въпроси, като справедливата стойност на активите и нефинансови ключови показатели за изпълнение, често ще трябва да бъде получавана чрез самостоятелно обособена дейност или от системи, които обикновено не са част от счетоводната система. Тази информация може да не е толкова добре контролирана, колкото информацията от счетоводните системи и това може да окаже влияние върху качеството на цялостното финансово отчитане.
98. Обикновено информационните системи са компютъризирани. Макар по принцип компютърните системи да обработват акуратно информацията, те могат да са обект на системни слабости, проблеми със сигурността и осигуряване на продължаващото им безпроблемно функциониране. Ефективните механизми за корпоративно управление често ще изискват вътрешните одитори да изразяват сигурност пред лицата, натоварени с общо управление или съответно ръководството относно надеждността на информационните системи на предприятието.
99. Значението на информационните системи надхвърля финансовото отчитане и стопанските субекти във все по-голяма степен стават зависими от сложни системи и стоящите в основата им технологии. Така например:
 - много производители зависят от автоматизирани процеси, за да управляват производството при своевременност на доставките и поддържане на минимални складови наличности;
 - много търговци на дребно зависят от автоматизирани системи за наличности и дистрибуция;
 - някои търговци на дребно работят само онлайн;

- повечето финансови институции и телекомуникационни компании, както и множество важни предприятия от публичния сектор, разчитат на автоматизирани системи за осъществяване и обработка на висок обем транзакции с бързина и точност, често в глобален мащаб.

100. Скривовите в автоматизираните системи в рамките на зависещите от информационните технологии предприятия могат да доведат до значителни разходи за бизнеса, а в най-лошия случай и до неговия фалит.

5.5. Корпоративно управление

101. Независимо от подробните изисквания на приложимата рамка за финансово отчитане, качеството на финансовото отчитане се подсилва от мотивацията на ръководството да оповестява точна и надеждна финансова информация и от познанията и уменията му да извърши това.

102. Надзорът над ръководството от страна на лицата, натоварени с общо управление, установява очаквания за поведение и осигурява мотивация за ръководството да изпълни своите задължения. Стабилните практики за корпоративно управление могат да имат положителен ефект върху надеждността на финансовата информация, която изготвя предприятието.

103. В много предприятия, особено в по-големите, съществуват одитни комитети, които биха могли да допринесат за надеждността на корпоративното управление, особено когато членовете им са независими от ръководството и разполагат с подходяща степен на финансова грамотност. Различията в надеждността на механизмите за корпоративно управление могат да окажат влияние върху подхода, възприет по отношение на одита и взаимодействията с ръководството и лицата, натоварени с общо управление.

104. Ефективното общо управление е също толкова важно и за по-малките предприятия, макар да е възможно профилът на собствеността да означава, че формалните структури за корпоративно управление не са толкова уместни, а одитните комитети са по-рядко срещани. В множество малки предприятия разграничението между ръководството и лицата, натоварени с общо управление е слабо изразено; собственикът-управител изпълнява и двете роли.

105. Общото възприятие на потребителите за качеството на финансовото отчитане на предприятието вероятно ще бъде подобро, ако потребителите считат, че одитният комитет е съставен от членове, които са независими от ръководството и разполагат с подходяща степен на финансова грамотност. Вероятно доверието ще се повиши, в случай че потребителите бъдат информирани, евентуално във вид на годишен

доклад, за дейностите, осъществени от одитния комитет, основните въпроси, адресирани от него, както и за причините за направените от тях заключения.

106. Като част от структурите си за общо управление и вътрешен контрол множество по-големи предприятия създават звено за вътрешен одит. Макар целите и мащабът на звената за вътрешен одит да варират в значителни граници, обикновено те включват дейности по изразяване на сигурност и консултиране, чиято цел е да оценят и подобрят ефективността на процесите за общо управление, оценка на риска и вътрешния контрол на предприятието. Лицата, натоварени с общо управление могат да осъществяват надзор над звеното за вътрешен одит и вероятно ще бъдат заинтересовани да установят, че е налице подходящо взаимодействие между работата на външния одитор и звеното за вътрешен одит.
107. Във връзка с външния одит, отношението на ръководителите на предприятието, обикновено директорите на компанията, е от фундаментално значение. Някои може да разглеждат външния одит единствено като регулаторна необходимост, разходите за която трябва да бъдат сведени до минимум. Други може да ценят одита като стриктен процес, който им дава увереност, че публикуваната финансова информация е надеждна, както и възможност да получат задълбочени коментари от запознат с материята независим наблюдател относно рисковете, пред които е изправено предприятието, контролната му среда и процеса му на финансово отчитане. Лицата, натоварени с общо управление на предприятието могат да окажат положително влияние върху качеството на одита, като демонстрират активен интерес към работата на одиторите и като предприемат мерки, когато считат, че не е осигурено подходящо качество.
108. В по-големите предприятия, особено регистрирани за търгуване на борсата дружества, често съществуват одитни комитети, които осъществяват надзор над взаимоотношенията между предприятието и одитора. Това може да включва назначаването на одитора, оценяването на неговата независимост (включително предоставянето на услуги, различни от одита), както и одобрение на одиторските възнаграждения. Доколкото те са мотивирани да повишат максимално качеството на одита, а не да сведат до минимум разходите, одитните комитети осигуряват начин да се спомогне за гарантиране на това, че за одита са отделени достатъчни и подходящи ресурси.
109. Някои одитни комитети имат също така отговорност да разглеждат пряко качеството на одита, извършвайки това като част от процедурата по преназначаване на одиторите или когато преценяват одиторските възнаграждения. Процесът може да бъде улеснен, ако одитният комитет има формална процедура и критерии за описание на характерните черти

на качеството на одита. Преценката, която одитният комитет прави на качеството на одита, ще бъде повлияна от взаимодействието с одитора (вж. параграфи 53 до 56) и особено от оценката на приложения професионален скептицизъм.

110. Обичайно съществува взаимовръзка между качеството на одита от една страна и качеството и количеството на ресурсите, използвани за неговото провеждане, от друга; обикновено това се отразява в одиторското възнаграждение. Ниското одиторско възнаграждение обаче никога не може да бъде оправдание за неадекватното ресурсно обезпечаване на одита и неполучаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Важно е одитните комитети да разгледат въпроса дали е планирано достатъчно одиторско време. Това е особено важно, когато одиторските възнаграждения се договарят директно с ръководството. Често ръководството оказва силно влияние върху определянето на одиторските възнаграждения и е възможно да има различна гледна точка относно качеството на одита в сравнение с тази на одитния комитет.

5.6. По-обща културни фактори

111. Националната култура може пряко да влияе върху нагласите и действията на всички заинтересовани страни, участващи в системата на реализация на финансовото отчитане, а косвено да окаже влияние и върху естеството и обхвата на счетоводните изисквания и приложимото законодателство и нормативни разпоредби.

112. Културните измерения включват:

- (а) Отношението към властта – степента на неравенство в обществото (дистанцията (разстояние) от властта) е различна и това може да повлияе върху начина, по който лицата на по-ниски позиции в йерархията взаимодействат с тези на по-високи позиции и обратно.
- (б) Избягване на несигурността (неопределеността) – начинът, по който лицата се справят с несигурността е различен и това може да повлияе върху тяхното желание за структурираност и техния отговор на неструктурирани ситуации.
- (в) Колективистично поведение – степента, в която обществото очаква отделните лица да действат колективно или независимо едно от друго.
- (г) Прозрачност – оценката, която обществото дава на правилния баланс между прозрачност и конфиденциалност.

113. Тези културни измерения вероятно ще окажат влияние върху обективността и професионалния скептицизъм, както и върху начина,

по който лицата работят заедно, правят преценки и комуникират с други лица.

114. Различията в бизнес практиките и културните фактори могат да представляват практически предизвикателства както към мултинационалните предприятия, така и към техните одитори. Ръководството на групата може да реши да предприеме конкретни действия, за да смекчи ефекта от тези предизвикателства чрез въвеждане и поддържане на общогрупови контроли върху финансовото отчитане. Тези действия могат да включват, например:

- последователни политики и процедури във всички страни, в които групата осъществява дейност;
- общогрупови програми, например, кодекси за поведение и програми за предотвратяване на измами;
- оценяване от страна на вътрешните одитори на точността и пълнотата на получената от компонентите финансова информация;
- централен мониторинг на дейността на компонентите и техните финансови резултати;
- регулярни посещения от страна на ръководството на групата;
- командироване на служители.

Разбирането за различията в бизнес практиките и по-общите културни фактори помага на груповия одитор при планиране и провеждане на одита на групата в различни юрисдикции.

5.6.1. *Отношението към властта*

115. При някои култури е налице широк диапазон в разпределението на властта между хората в йерархична структура, което вероятно ще оказва влияние върху поведението и комуникациите. Така например, при някои култури може да бъде счетено за признак на неуважение, ако служители с по-малък опит поставят под съмнение или оспорват вижданията на по-старши лица. Преклонението пред властта може да окаже влияние както върху желанието на по-малко опитните счетоводители в предприятието да изразяват опасения пред лицата, осъществяващи надзор над тяхната дейност, така и върху работните взаимоотношения в рамките на екипа по ангажимента.

116. Одитът е процес, който предполага екип по ангажимента, работещ съвместно и комуникиращ както в посока нагоре, така и в посока надолу, по йерархичната структура на екипа. Одитът изисква и скептична мисловна нагласа. При култури с широк диапазон в разпределението на властта може да е трудно за одиторите с по-малък

опит да отправят директни въпроси към лицата на властови позиции. При такива ситуации одиторите могат да решат да разширят проверката на документите, вместо директно да подложат на критично разглеждане действията на ръководството посредством проучващи запитвания.

5.6.2. Избягване на несигурността (неопределеността)

117. Някои култури имат по-голяма способност да толерират несигурността (неопределеността) в сравнение с други. Това може да окаже влияние върху отношението към поемането на риск и към неговата противоположност – консерватизма. Вероятно консерватизмът ще окаже влияние върху бизнес стратегиите и вътрешното поведение на ръководството, както и върху счетоводните преценки, вътрешноприсъщи на финансовото отчитане.

118. Избягването на несигурността (неопределеността) вероятно ще окаже влияние и върху оценката на риска от страна на одиторите и върху обема на доказателствата, които те ще определят като достатъчни и уместни.

5.6.3. Колективистично поведение

119. Някои култури отдават по-голяма социална ценност на колективистичното поведение, като например, лоялността към държавата, работодателя или семейството. При такива обстоятелства е по-вероятно лицата да се придържат към групови норми и процеси. В други общества се ценят индивидуалните виждания и подходи и макар да е възможно това да насърчи професионалния скептицизъм, вероятно ще доведе и до по-голямо многообразие в поведението и резултатите.

5.6.4. Прозрачност

120. Друг аспект на културата, който би могъл да окаже влияние върху финансовото отчитане и върху ефективността на взаимодействието на одитора с ръководството, е степента на очакванията за опазване на личните данни и конфиденциалност в стопанските дела. Липсата на откритост и прозрачност от страна на ръководството може да затрудни одиторите при получаването на необходимото разбиране за предприятието, за да идентифицират и оценят по подходящ начин рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет.

5.7. Регулиране на одиторската дейност

121. Регулирането включва лицензиране на фирмите и лицата, за да могат те да извършват одит, определяне на стандарти, инспектиране на одита от гледна точка на неговото качество, както и налагане на дисциплинарни мерки в случай на неизпълнение на изискванията на стандартите или провал на одита (невъзможност да бъдат получени одиторски

доказателства поради недостатъци в работата на одитора). Обикновено тези функции се изпълняват на национално ниво от независими регулаторни органи, професионални счетоводни организации или комбинация от двете.

122. Законодателството, както и одиторските и етични стандарти, осигуряват фундамента за много аспекти на регулирането. Макар одиторските и етични стандарти да се предписват на национално ниво, във все по-голяма степен националните стандарти черпят от международните стандарти, изготвяни и въвеждани от СМОССИС и СМСЕС.
123. Изискванията на одиторските и други приложими стандарти са най-ефективни, ако тяхното принудително изпълнение е осигурено по подходящ начин. Това включва правния статут на стандартите, инспектиране на одиторската дейност, разследване на твърденията за провал на одита и предприемане при необходимост на дисциплинарни мерки.
124. Инспектирането на одиторската дейност обикновено се осъществява на национално ниво от отделна одиторска фирма (партньорски преглед), професионална счетоводна организация (на която в някои случаи са делегирани отговорности от страна на регулаторен орган) или от независими органи за регулиране на одиторската дейност. Във все по-голяма степен законодателството и нормативните разпоредби предвиждат инспекциите на одита на регистрираните за търгуване на борсата предприятия и понякога тези на други предприятия от обществен интерес да бъдат осъществявани от независим орган за регулиране на одиторската дейност.
125. Инспекциите на одита осигуряват важен механизъм за оценяване спазването от страна на одиторите на одиторските стандарти и в зависимост от правомощията други аспекти на качеството на одита. Действията, предприемани от одиторските фирми за адресиране на слабости, идентифицирани от одитните инспектори, могат да доведат до повишаване качеството на одита. В течение на определен период информация за констатациите от одитните инспекции трябва да бъде събрана и подадена обратно към органите за изготвяне и въвеждане на стандартите.
126. Резултатите от одитните инспекции често биват публикувани. Публикуването на резултатите от одитните инспекции ще доведе до по-голяма информираност на заинтересованите страни относно въпросите, свързани с качеството на одита.
127. Освен да действат като стимул за одиторските фирми да спазват приложимите стандарти, ефективните механизми за налагане на дисциплинарни мерки повишават доверието на останалите

заинтересовани страни в качеството на одита. Ефективните механизми за налагане на дисциплинарни мерки включват предоставянето на лицата, носещи отговорност за функциите по разследване и налагане на дисциплинарни мерки, на ясни правомощия и достатъчни ресурси за изпълнение на тяхната работа.

5.8. Съдебна среда

128. В допълнение към преките разходи, понесени във връзка с провеждане на одита, съществува възможност от одиторската фирма да се изисква да обезщети страна в съдебно производство за последствията от провал на одита. Рискът от съдебни дела и неговото влияние върху качеството на одита е различен в различните страни.

129. Някои считат, че рискът от съдебни дела повишава качеството на одита, тъй като ще накара одитора да сведе до минимум шанса от провал на одита. Други считат, че рискът от съдебни дела има неблагоприятен ефект върху качеството на одита, тъй като води до мисловни нагласи за формално спазване на изискванията, а не до желание за обмисляне на начини за адресиране на одиторския риск с иновативни средства, и служи като отрицателен стимул талантливите специалисти да се присъединяват или остават в одиторската професия.

5.9. Привличане на талант

130. Одитът е трудоемка и отговорна интелектуална дейност, изискваща използване на добри преценки, критично мислене и значителни по обем специализирани познания за бизнеса, финансовото отчитане и одита. Макар професията да полага усилия да осигури на одиторите необходимата компетентност, ефективността на този процес неминуемо ще бъде повлияна от качествата на отделните лица, присъединяващи се към професионалната гилдия.

131. В много страни завършващите университетите са важен източник на новопостъпващи членове на професията, като голяма част от тези лица ще са се специализирали в счетоводното отчитане или бизнеса. Тази подготовка може да осигури както уместни знания, така и подходящи етични нагласи.

132. Подборът и наемането на одиторски персонал с подходящи качества са от съществено значение за качеството на одита. Привлекателността на счетоводната професия трябва да бъде комуникирана на потенциалните кандидати на възможно най-ранен етап. Привлекателността на одиторската професия обаче е различна в различните страни и се влияе от фактори, като репутацията и статута на професията, както и от по-преки фактори, като сравнителните нива на заплащане и общото възприятие за вероятните усилия на работното място. В случай че е налице недостиг на подходящо образовани потенциални кандидати,

може да е трудно да бъдат подбрани и назначени лица с необходимите качества.

5.10. Срокове за финансовото отчитане

133. Сроковете, в рамките на които трябва да бъде приключен одитът могат да повлияят на процесите на финансово отчитане и на начина, по който ръководството и лицата, натоварени с общо управление одобряват финансовия отчет. Все по-широкото използване на режими за ускорено отчитане в много юрисдикции също ограничава степента, в която одиторът може да извършва детайлни дейности след края на отчетния период. В резултат на това, става все по-необходимо одиторът да разчита на системите за вътрешен контрол и да изпълнява одиторски процедури преди края на периода.
134. Сроковете за изготвяне на финансовата информация се влияят също и от необходимостта регистрираните за търгуване на борсата предприятия да публикуват на ранен етап приблизителни оценки за очакваната печалба или предварителни резултати. В някои юрисдикции от одиторите се изисква да одобрят тези публикации или да извършат специфични дейности във връзка с тях. Преимуществото ще бъде, че одиторът ще се чувства спокоен по отношение на финансовите резултати преди информацията да бъде публикувана, но това добавя допълнителен натиск от гледна точка на сроковете.
135. Сроковете за отчитане може да са по-малко обременяващи при одита на малки предприятия в сравнение с регистрираните за търгуване на борсата компании, позволявайки по този начин на одитора да се възползва от доказателствата, получени от събития и сделки след датата на баланса. Освен това, малките предприятия по-рядко публикуват приблизителни оценки за очакваната печалба преди приключване на одита. Не е необичайно обаче малките предприятия да предоставят годишни, месечни или тримесечни неаудирани финансови отчети на банки и други лица и организации, осигуряващи капитал.

Приложение 1

Сложността при дефиниране качеството на одита

1. Терминът „качество на одита” често се използва в дебатите сред заинтересованите страни, в комуникациите на регулаторните органи, органите за изготвяне и въвеждане на стандартите, одиторските фирми и други лица, както и в научните изследвания и при разработване на политиката. Качеството на одита е сложна тема и няма дефиниция или анализ по този предмет, които да са постигнали всеобщо признание.
2. Целта на одита е да повиши степента на доверие на предвидените потребители във финансовия отчет. Това се постига като одиторите събират достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да изразят мнение относно това дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. В много случаи изразеното мнение е относно това дали финансовият отчет „представя достоверно във всички съществени аспекти” или „дава вярна и честна представа” за финансовото състояние на предприятието към края на периода и за неговите резултати и парични потоци за този период в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.
3. Макар националното законодателство и счетоводните стандарти да предоставят критерии за „достоверно представяне”, много аспекти на процеса на финансово отчитане, и следователно на одита на финансовия отчет, включват преценки.
4. Одиторските стандарти осигуряват важен фундамент в подкрепа на качеството на одита. По-специално, МОС, издавани от СМОССИС, описват целите на одитора¹ и установяват минимални изисквания. Голямата част от изискванията в МОС обаче, или предоставят рамка за

¹ Вж. параграф 11 от МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти:*

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 те се дължат на измама или грешка, като тя му дава възможност да изрази мнение дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; и
- (б) Издаване на доклад върху финансовия отчет и комуникиране както това се изисква от МОС, в съответствие с констатациите на одитора.

преценките, които се правят в хода на одита, или се нуждаят от преценка, за да могат да бъдат подходящо приложени.

5. Следователно одитът е дисциплина, разчитаща на компетентни лица, които използват своя опит и проявяват почтеност, обективност и професионален скептицизъм, които да им дадат възможност да направят подходящи преценки, подкрепени от фактите и обстоятелствата, свързани с ангажимента. Качества като настойчивост и неподатливост на влияния са също важни, за да се гарантира, че необходимите промени във финансовия отчет ще бъдат направени или в случай че не бъдат направени, одиторският доклад ще бъде подходящо квалифициран.
6. В допълнение към това, че определени аспекти на финансовия отчет зависят от използването на субективни преценки, редица фактори затрудняват описването и оценяването на качеството на одита, включително:
 - наличието или отсъствието на съществени неправилни отчитания в одитирания финансов отчет осигурява само отчасти информация за качеството на одита;
 - одитите са различни и това какво се приема за достатъчни и уместни одиторски доказателства, подкрепящи одиторското мнение, е до известна степен въпрос на преценка;
 - вижданията за качеството на одита са различни при различните заинтересовани страни;
 - налице е ограничена прозрачност относно извършената от одитора работа и констатациите от одита.

Наличието или отсъствието на съществени неправилни отчитания в одитирания финансов отчет осигурява само отчасти информация за качеството на одита

7. Имайки предвид целта на одита, наличието на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, които не са били разкрити от одита, може да е признак за провал на одита. От друга страна обаче липсата на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет не може сама по себе си да бъде единственият измерител за качеството на одита, тъй като може да не е имало съществени неправилни отчитания, които да бъдат разкривани.
8. Дори наличието на неразкрито съществено неправилно отчитане във финансовия отчет не е задължителна индикация за лошо качество на одита, тъй като одитът има за цел да предостави разумна, а не абсолютна, степен на сигурност, че финансовият отчет не съдържа съществени неправилни отчитания. Разликата между разумна и

абсолютна степен на сигурност е особено важна, когато неправилните отчитания са резултат от случаи на измама, прикрити чрез фалшифициране на документи, тайни договорки или предоставяне на умишлено въвеждащи в заблуждение изявления.

9. Концепцията за одита отразява вътрешноприсъщите ограничения на одита и е разработена с цел получаване на разумна, а не на абсолютна, степен на сигурност, което означава, че съществува възможност за неразкрити съществени неправилни отчитания. Ако впоследствие бъдат идентифицирани съществени неправилни отчитания, които не са били разкрити от одита, може да е трудно да се определи дали те не са били разкрити в резултат на цялостната концепция за одита или в резултат на слабости, засягащи качеството на въпросния одит.
10. Концепциите за „достатъчни и уместни одиторски доказателства” и „разумна степен на сигурност” са тясно свързани. Те не могат да бъдат прецизно дефинирани, но и двете концепции трябва да бъдат разглеждани в контекста на приложимите стандарти и установената практика.

Одитите са различни и това какво се приема за достатъчни и уместни одиторски доказателства, подкрепящи одиторското мнение, е до известна степен въпрос на преценка

11. Няма две предприятия, които да са абсолютно еднакви и поради тази причина одиторската работа и необходимите преценки задължително ще се различават. Следователно това, което се счита за „достатъчни и уместни одиторски доказателства”, е до известна степен въпрос на професионална преценка, отразяваща размера, естеството и сложността на предприятието, отрасъла и съответната регулаторна рамка, в която функционира предприятието, както и оценката на одитора за рисковете, отнасящи се това изготвеният от ръководството финансов отчет да съдържа съществени неправилни отчитания.
12. Обикновено одиторските фирми са търговски предприятия и рентабилността на одиторската фирма често е свързана с взаимовръзката между начислените одиторски такси и разходите за събиране на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Това може да доведе до впечатление у трети страни, че независимо от прилагането на одиторски стандарти и спазването на етични изисквания, възможно е одиторските фирми да са стимулирани в краткосрочен аспект да ограничават извършваната работа, отчитайки същевременно, че в дългосрочен план е необходимо устойчиво качество на одита, което да защити репутация на одиторската фирма и да я предпази от причиняващи ѝ загуби регулаторни или законови мерки. По отношение на публичния сектор, макар одитните органи в публичния сектор да не са търговски предприятия, бюджетните ограничения могат да ги

изправят пред допълнителни предизвикателства във връзка с гарантирането, че обемът на извършената работа е подходящ при конкретните обстоятелства.

Вижданията за качеството на одита са различни при различните заинтересовани страни

13. Вижданията за качеството на одита са различни при различните заинтересовани страни. Това само по себе си не е за учудване, тъй като степента на прякото им участие в одита и достъпът им до информацията във връзка с одита варират в широки граници; ценността, която се приписва на одита, също е различна при различните заинтересовани страни.
14. Заинтересованите лица в регистрираните за търгуване на борсата предприятия нямат достъп до комуникациите във връзка с одита, освен до тези, които са на разположение на широката публика. От друга страна, заинтересованите лица в други предприятия често може да разполагат с директен достъп до одиторите и да получават както формални, така и неформални комуникации, което пряко влияе върху вижданията им за качеството на одита.
15. Някои потребители на финансови отчети може да разглеждат качеството на одита като максимално увеличаване обема на събраните одиторски доказателства и максимално поставяне под въпрос на действията на ръководството. Разглеждането на качеството на одита единствено от тази гледна точка би навело на мисълта, че качеството на одита ще бъде толкова по-високо, колкото повече ресурси (както в количествено, така и в качествено отношение) бъдат насочени към одита.
16. Ръководството може да е заинтересовано разходите за одита да бъдат ограничени, одитът да бъде завършен в максимално кратки срокове, а смущенията в оперативната дейност на предприятието да бъдат сведени до минимум. Разглеждайки качеството на одита от тази гледна точка, ръководството може да счита, че ресурсите, насочени към одита, следва да бъдат сведени до минимум.
17. Балансирането на тези различаващи се виждания подсказва, че качественият одит предполага ефикасен одит, който да бъде извършен своевременно, ефективно и срещу разумно възнаграждение. Думите „ефикасен“, „ефективно“, „своевременно“ и „разумно“, обаче, са съпътствани от субективизъм. Лицата, натоварени с общо управление, включително одитните комитети, често са добре позиционирани да преценяват тези въпроси. Поради тази причина, в много страни одитните комитети са натоварени с отговорност да разглеждат

качеството на одита и да одобряват, или препоръчват за одобрение, назначаването на одитора и одиторските възнаграждения.

Налице е ограничена прозрачност относно извършената от одитора работа и констатациите от одита

18. Много услуги са относително прозрачни за лицата, за които се извършват и потребителите могат да оценяват пряко тяхното качество. Множество заинтересовани страни, обаче, включително акционерите в регистрирани за търгуване на борсата компании и лицата, предоставящи финансиране за предприятието, обикновено не разполагат с подробна аналитична информация за работата, извършена по време на одита и идентифицираните и адресирани въпроси. Поради тези причини, потребителите на финансовите отчети, които са външни за одитираното предприятие, често не могат да оценят пряко качеството на одита.
19. Информация за одиторската работа и констатациите от одита може да бъде предоставена в одиторския доклад. От друга страна обаче, много одиторски доклади са стандартизирани и с изключение на относително рядко срещаните случаи, в които одиторското мнение е модифицирано, информация за работата и констатациите на одитора обикновено не се предоставя.
20. Потребителите поставиха пред СМОССИС въпроса дали в одиторския доклад не следва да бъде предоставяна повече информация и в отговор СМОССИС предложи промени в структурата, формулировките и съдържанието на одиторския доклад, включително по отношение одита на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, включването на „ключови одиторски въпроси”. СМОССИС се надява, че промените в одиторския доклад и по-специално включването на ключови одиторски въпроси ще осигури полезна информация за потребителите на финансови отчети, която да подобри разбирането им за тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одита, са били от най-голямо значение при одита.
21. СМОССИС се надява, че инициативата на Съвета във връзка с одиторското докладване ще осигури на потребителите важна аналитична информация относно качеството на одита, особено ако е налице възможност за допълнително обсъждане на тези въпроси с одитните комитети или с одитора. От друга страна СМОССИС признава, че тази допълнителна информация неизбежно ще представлява само малка част от общата информация, известна на одитора, която може да е важна за по-доброто оценяване на качеството на одита.

Приложение 2

Качествени характеристики на факторите, отнасящи се до ресурсите на входа и процеса

1. Настоящото Приложение съдържа допълнителни описания на качествените характеристики на факторите, отнасящи се до ресурсите на входа и процеса. Тези качествени характеристики са приложими на ниво ангажимент, на ниво одиторска фирма и на национално ниво (или на ниво юрисдикция).

Фактори, свързани с ресурсите на входа

- 1.1 **Ценности, етика и нагласи – ниво ангажимент**
2. Ключовите характеристики са:
 - Екипът по ангажимента отчита, че одитът се извършва в защита на по-общия публичен интерес; а също така и важното значение на спазването на етичните изисквания;
 - Екипът по ангажимента проявява обективност и почтеност;
 - Екипът по ангажимента е независим;
 - Екипът по ангажимента проявява професионална компетентност и надлежно внимание;
 - Екипът по ангажимента проявява професионален скептицизъм.
- 1.1.1 *Екипът по ангажимента отчита, че одитът се извършва в защита на по-общия публичен интерес; а също така и важното значение на спазването на етичните изисквания*
3. Екипът по ангажимента се ангажира с провеждане на одита в интерес на заинтересованите от развитието на предприятието страни и в защита на по-общия публичен интерес. Вероятно характерът и обхватът на обществения интерес ще са различни в съответствие с естеството на предприятието. При всички одити обаче екипът по ангажимента трябва да осигури подходяща степен на критична оценка на ръководството, ясно да изрази вижданията си и да разглежда въпросите, докато не достигне до подходящи заключения.
- 1.1.2 *Екипът по ангажимента проявява обективност и почтеност*
4. Принципът на обективността налага на одиторите задължение да не компрометират своята професионална или бизнес преценка поради

предубеденост, конфликт на интереси или неправомерно влияние от трети лица.¹

5. Необходимостта в частност одиторите да бъдат обективни произтича от факта, че много от важните въпроси, касаещи изготвянето на финансовия отчет, предполагат преценка. Малко позиции, включени във финансовия отчет, могат да бъдат сигурно измерени, докато много повече изискват приблизително оценяване и следователно преценка. Одиторите трябва да бъдат обективни, когато правят оценка на преценките на ръководството, за да намалят риска финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания поради предубеденост на ръководството, независимо дали преднамерена или по невнимание.
6. Почтеността е предварително условие за всички лица, които действат в защита на обществения интерес. Важно е екипът по ангажимента да действа, и да бъде възприеман като действащ, с почтеност, което изисква не само честност, но е широк кръг свързани с нея качества, като справедливост, откровеност и смелост.

1.1.3 *Екипът по ангажимента е независим*

7. Независимостта е необходима, за да предпази отделните членове на екипа по ангажимента и одиторската фирма от влияния, които биха могли да компрометират професионалните преценки, като им помага да действат почтено и да проявяват обективност и професионален скептицизъм. Независимостта е необходима и за избягването 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 отделен член от екипа по ангажимента са компрометирани.
8. Заплахите за независимостта на одитора може да включват:
 - Финансови интереси между одитора и одитираното предприятие. Притежаването на финансово участие в клиент за одит може да породи заплаха, свързана с личен интерес.
 - Бизнес взаимоотношения между одитора и одитираното предприятие. Тясно бизнес взаимоотношение между одиторската фирма, или член на екипа по ангажимента, или най-близки членове на семейството му, и предприятието могат да породят заплаха, свързана с личен интерес или заплаха от сплашване.

¹ *Етичен кодекс на професионалните счетоводители на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекс на СМСЕС), параграф 120.1*

- Предоставяне на услуги, различни от извършването на одит, на клиент за одит. Традиционно одиторските фирми предоставят на клиентите си за одит широк кръг услуги, различни от извършването на одит, които съответстват на техните умения и експертни знания. Предоставяне на услуги, различни от извършването на одит, обаче, може да породи заплахи за независимостта. Заплахите, които се създават, най-често са заплахата от преглед на собствената работа, заплахата, свързана с личен интерес и заплахата от застъпничество.
 - Съдружниците и персоналят може да считат, че техните възнаграждения, и практически кариерното им развитие в одиторската фирма, зависят от запазването на клиент за одит, пораждайки по този начин заплахата от фамилиарност или заплахата, свързана с личен интерес.
 - Ситуации, при които бивш член на екипа по ангажимента или съдружник във фирмата стават част от одитираното предприятие на позиция, позволяваща им да упражняват съществено влияние върху изготвянето на счетоводната документация и финансовия отчет. Заплахите, които се създават, най-често са заплахата от фамилиарност, заплахата, свързана с личен интерес и заплахата от сплашване.
9. Заплахата от фамилиарност може да бъде създадена и чрез използване на един и същ старши персонал по ангажимент за одит в течение на продължителен период от време. От друга страна, натрупаните предходни познания за предприятието и неговия бизнес вероятно ще допринесат за качеството на одита, тъй като ще подсилят оценката на одитора за рисковете и съответно предприетите в отговор на тях процедури. Това може да доведе и до по-голяма ефективност и задълбочени препоръки за подобрения в конкретни области от стопанската дейност на предприятието.
10. Потенциалните ползи за качеството на одита трябва да бъдат балансирани със заплахите за независимостта на одитора, които могат да възникнат от детайлното познаване от страна на старшия персонал на предприятието и неговия бизнес в резултат на участие в одита в продължение на редица години. За да адресира тази заплахата, Кодексът на СМЕС изисква ключовите съдружници по одита на предприятия от обществен интерес да бъдат сменяни (т.е. да са „обект на ротация“) след седем години; етичните или законови изисквания в някои страни изискват по-кратък период за ротация. Някои считат, че в допълнение към ротацията на съдружниците, отговорни за ангажимента за одит, общото възприятие за независимостта на одиторите ще бъде подобро, ако самата одиторска фирма периодично се сменя. Други считат, че

запазването на една и съща фирма вероятно ще подпомогне одиторите в разбирането на бизнеса и системите на предприятието и ще доведе до резултатен отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, както и до ефективност на одита.

11. Вземането под внимание на заплахите и предпазните мерки при определяне независимостта на одитите в публичния сектор е също толкова важно, както и при одитите в частния сектор. Някои от потенциалните заплахи обаче може да се различават. Така например, по-малко вероятно е одиторите в публичния сектор да имат пряк финансов интерес или участие в предприятията, които одитират.
12. Одиторът често се разглежда като ценен бизнес и данъчен консултант на предприятието и обикновено се осъществяват чести и преки комуникации с висшето ръководство, което води до добра информираност на одитора за бизнес развитията. Това осигурява на одитора добри познания, както за процеса на финансово отчитане на клиента, така и за неговия отрасъл, но може да представлява също и заплахата за независимостта.
- 1.1.4 *Екипът по ангажимента проявява професионална компетентност и надлежно внимание*
13. Професионалната компетентност и надлежно внимание предполагат всички членове на екипа по ангажимента:
 - да развиват и поддържат на подходящо ниво професионални знания и умения;
 - да действат внимателно, старателно и своевременно; и
 - да действат с усърдие и задълбоченост в съответствие с приложимите технически и професионални стандарти.
- 1.1.5 *Екипът по ангажимента проявява професионален скептицизъм*
14. Професионалният скептицизъм е нагласа, която включва прилагането на критично мислене в контекста на подходящото разбиране за предприятието, неговата стопанска дейност и средата, в която то функционира. Това разбиране, заедно с по-общите бизнес познания и опит, позволява на одитора да оцени рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на предприятието, да прецени достатъчността и уместността на одиторските доказателства и да достигне до подходящи заключения.
15. Професионалният скептицизъм е важен аспект от преценките на одитора по отношение на планирането, изпълнението и оценяването на резултатите от одита. Ако одиторите не са подготвени да подложат на критична оценка твърденията на ръководството (включително в

случаите, в които ръководството е използвало експерт), те няма да действат като фактор за възпиране на измамите, нито ще бъдат в състояние да заключат с увереност, че финансовият отчет на предприятието е достоверно представен в съответствие с рамката за финансово отчитане.

16. **Професионалният скептицизъм предполага всички членове на екипа по ангажимента:**

- да мислят критично и да подлагат на критична оценка твърденията на ръководството;
- да оценяват критично информацията и обясненията, получени в хода на тяхната работа;
- да се стремят да разберат мотивацията на ръководството за евентуални неправилни отчитания във финансовия отчет;
- да не правят прибързани изводи;
- да подлагат на критична оценка преценките, направени от други членове на екипа по ангажимента;
- да притежават увереност, за да подложат на критична оценка действията на ръководството и упоритост, за да доведат в края на краищата нещата до съответното заключение; и
- да запазят повишено внимание по отношение на доказателства, които не съответстват на останалите събрани доказателства или поставят под съмнение надеждността на определени документи или отговорите на отправени проучващи запитвания.

1.2 **Ценности, етика и нагласи – ниво фирма**

17. **Ключовите характеристики са:**

- Въведени са механизми за общо управление, които установяват подходящ „тон, задаван от ръководството” и които имат за цел да защитят независимостта на фирмата;
- Необходимите личностни характеристики се насърчават посредством системи за атестации и възнаграждения, които подкрепят качеството на одита;
- Финансовите съображения не подтикваат към действия и решения, които вредят на качеството на одита;
- Фирмата подчертава значението на осигуряването за съдружниците и служителите на възможности за продължаващо професионално развитие и достъп до висококачествена техническа подкрепа;

- Фирмата насърчава и популяризира култура на консултиране по трудни въпроси;
- Съществуват надеждни системи за вземане на решения във връзка с приемане и продължаване взаимоотношенията с клиенти.

1.2.1 *Въведени са механизми за общо управление, които установяват подходящ „тон, задаван от ръководството” и които имат за цел да защитят независимостта на фирмата*

18. Важно е одиторската фирма да е въвела надеждни механизми за вътрешно управление, които да защитят характера на функцията на одита, свързана с обществения интерес, и да предотвратят възможността търговските интереси на фирмата да повлияят по неблагоприятен начин върху качеството на одита, например, като неправомерно се стимулират и насърчават други области на практическа дейност (например, данъчно облагане, корпоративни финанси и консултантска дейност) в ущърб на качеството на одита.

19. Ръководителите на фирмата играят основна роля за насърчаване на култура, която подчертава функцията на одита в защита на обществения интерес и важното значение в тази връзка на качеството на одита, включително избягването на ситуации, които биха могли да компрометират обективността или независимостта на фирмата. Редовното комуникиране на очакванията за поведението създава подходяща среда във фирмата, включваща насърчаване спазването на принципите, стоящи в основата на етичните изисквания, приложими по отношение на одиторите.

20. Самостоятелно практикуващите професионални счетоводители упражняват пряк контрол върху културата на своята фирма, а в малките и средни практики (МСПрак.) е възможно малък брой съдружници да упражняват много пряко влияние върху факторите, отнасящи се до ресурсите на входа, например механизми за управление, консултиране и дейности по текущо наблюдение. В зависимост от тона, задаван от ръководството, това може да бъде силна или слаба страна в условията на малката фирма.

1.2.2 *Необходимите личностни характеристики се насърчават посредством системи за атестации и възнаграждения, които подкрепят качеството на одита*

21. Системите за атестации и възнаграждения могат да възпитават и развиват подходящи личностни характеристики и поведение, включително почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание. Това включва залагане на тези характеристики в критериите за подбор на кандидати, процесите за кариерно изграждане

и процедурите за определяне на възнагражденията, както и програми за обучение, използващи подходящи рамки за компетентност.

22. Рамките за компетентност могат най-успешно да бъдат разработени чрез рефериране към областите на компетентност в МСО, което би стимулирало хармонизирането на рамките между различните одиторски фирми.
 23. Фирмата регулярно оценява съдружниците и служителите спрямо компетенциите, разработени в подкрепа на качеството на одита. Одиторските фирми гарантират, че в процеса на оценяване на съдружниците и служителите няма да бъдат налагани наказания за изразяване на ясни и обосновани позиции по одиторски въпроси дори ако това би могло да застраши взаимоотношенията с клиент. Направените заключения се използват в подкрепа на решенията за кариерно израстване и за определяне на възнаграждения, както и за други действия, които биха могли да бъдат предприети от фирмите, когато представянето на съдружниците и служителите не отговаря на очакваните стандарти.
- 1.2.3 *Финансовите съображения не подтикваат към действия и решения, които вредят на качеството на одита*
24. Финансови съображения, както на ниво фирма (например, финансовата цел, която фирмата си поставя по отношение маржа на печалбата да бъде постигана за сметка на одиторската работа и готовността за инвестиране в обучение и помощни системи за одита), така и на ниво ангажимент (например, взаимовръзката между одиторското възнаграждение и съответните разходи за извършената дейност) не следва да възпрепятстват извършването на надежден одит, който да съответства на обществения интерес.
 25. За сметка на качеството на одита, не следва също така:
 - да бъде поставян акцент върху спечелване на ангажименти за одит и запазване на клиенти за одит, особено при нереалистично ниски възнаграждения;
 - да бъде поставян акцент върху продажбата на услуги, различни от извършването на одит, на клиенти, които фирмата одитира; или
 - да бъдат орязвани разходи (включително чрез съкращаване броя на съдружниците и служителите) в одиторската практика (например, в период на икономически спад).

1.2.4 *Фирмата подчертава значението на осигуряването за съдружниците и служителите на възможности за продължаващо професионално развитие и достъп до висококачествена техническа подкрепа*

26. Одитът изисква познания в значителен брой технически области, включително финансово отчитане, одиторски и етични стандарти, както и корпоративно и данъчно законодателство и нормативни разпоредби. Важно е одиторските фирми да разполагат с механизми за техническа подкрепа, които да помогнат на отделните съдружници и служители да бъдат в течение на новостите в тези области и да осигурят съдействие в по-сложните сфери.
27. Качеството на одита може да бъде повишено и ако бъде разработена информационна инфраструктура, която да позволява на фирмата да подкрепя одиторските преценки (например, чрез изграждане на бази данни във връзка с бизнеса и съответния отрасъл), да проследява и адресира по подходящ начин въпроси, свързани с независимостта, както и да планира и ефективно да управлява ротацията на съдружниците по ангажименти за одит.
28. Големината на одиторските фирми и наличната техническа подкрепа може да варира в широки граници. При по-малки практики с по-малък брой служители и клиентска база, чиято дейност се отличава с относително по-ниска степен на сложност, е възможно да бъдат разработени сравнително опростени политики и процедури за контрол върху качеството. По-малките практики обаче, може да са изправени пред предизвикателства във връзка с консултирането, като е възможно да използват външни консултанти, които да осигурят технически експертни знания и умения, или да разчитат на услуги по техническа подкрепа, предоставяни от местни професионални счетоводни организации.

1.2.5 *Фирмата насърчава и популяризира култура на консултиране по трудни въпроси*

29. Културата на провеждане на консултации е важна за всички одиторски фирми, включително и за самостоятелно практикуващите професионални счетоводители. Одитът често изисква вземане на трудни решения и използване на преценки. Служителите обсъждат тези въпроси в рамките на екипа по ангажимента, както и със съдружника, отговорен за ангажимента за одит. Съдружниците, отговорни за ангажиментите за одит, обсъждат трудните решения и преценки с други съдружници или с технически експерти, като внимателно преценяват получените съвети. За да може този процес да функционира ефективно, е важно да съществува култура на провеждане на консултации, а въпросните лица да разполагат с достатъчно време, за да се справят по подходящ начин с тези проблеми в хода на тяхното възникване.

30. Когато вътрешните ресурси са ограничени, външни технически ресурси могат да бъдат осигурени посредством съответните професионални счетоводни организации, взаимоотношенията с други фирми или други външни организации, разполагащи с подходящи ресурси.
- 1.2.6 *Съществуват надеждни системи за вземане на решения във връзка с приемане и продължаване взаимоотношенията с клиенти*
31. Важно е одиторските фирми, преди да приемат ангажимент за одит, а след това - ежегодно, да преценяват дали са компетентни да изпълнят ангажимента и дали разполагат с необходимите за това способности и ресурси. Това включва преценка относно това дали фирмата може да изпълни приложимите етични изисквания.
32. Макар одиторите да трябва да упражняват професионален скептицизъм, одитът предполага и известна степен на доверие в ръководството. По дефиниция, на ръководство, на което липсва почтеност, не може да се разчита. Следователно добрите системи за приемане и продължаване взаимоотношения с клиенти оценяват дали е налице информация, която да подсказва, че на ръководството на клиента липсва почтеност до такава степен, че извършването на качествен одит не е възможно. Поради тези причини изграждането на стриктна система за приемане и продължаване взаимоотношения с клиенти е важно, за да може одиторската фирма да избягва ангажименти, при които съществува голям шанс от измама или незаконни действия, като по този начин се запазва репутацията, че фирмата извършва одити с високо качество.
- 1.3 **Ценности, етика и нагласи – национално ниво**
33. Ключовите характеристики са:
- Обявяват се етични изисквания, които ясно посочват както стоящите в основата етични принципи, така и приложимите специфични изисквания;
 - Регулаторните органи, националните органи за изготвяне и въвеждане на стандарти и професионалните счетоводни организации проявяват активност, за да се гарантира, че етичните принципи се разбират, а изискванията се прилагат по последователен начин;
 - Одиторските фирми обменят помежду си информация, имаща значение за решенията във връзка с приемане на клиенти.

1.3.1 *Обявяват се етични изисквания, които ясно посочват както стоящите в основата етични принципи, така и приложимите специфични изисквания*

34. Етичните изисквания може да са наложени от законодателството или нормативните разпоредби или да бъдат направени задължителни чрез професионалните счетоводни организации. МФС изисква организациите членки да предприемат действия за приемане и прилагане в своите юрисдикции на Кодекса на СМСЕС, или да съдействат за неговото прилагане, в зависимост от отговорностите на организацията членка в съответната страна. В някои страни към Кодекса на СМСЕС са прибавени допълнителни национални изисквания, а одиторските фирми и одитните органи в публичния сектор могат да решат да наложат по-високи изисквания по отношение на своите съдружници и служители.
35. Етичните изисквания не могат да адресират всички възможни ситуации. Поради тази причина одиторите придобиват разбиране както за изискванията, така и за стоящите в основата им фундаментални принципи, за да разберат как да прилагат изискванията на практика. Разбирането за начина, по който да бъдат прилагани принципите, може да бъде развито чрез вътрешни комуникации в одиторската фирма, чрез наставничество или обучение на работното място, както и когато служителите наблюдават действията на техни по-опитни колеги.
36. Кодексът на СМСЕС установява и изисква одиторът да спазва следните фундаментални принципи на професионалната етика:²
- Почтеност – да бъде пряк и честен във всички професионални и бизнес отношения. Почтеността също така предполага справедливо отношение и правдивост.³
 - Обективност – да не позволява предубеденост, конфликт на интереси или неправомерно влияние от страна на други лица да доведат до незачитане на професионалните или бизнес преценки.
 - Професионална компетентност и надлежно внимание – да поддържа професионалните си знания и умения на ниво, необходимо за да гарантира, че клиентът или работодателят получава компетентна професионална услуга, базирана на съвременното развитие на практиката, законодателството и методологията и че действа с усърдие и задълбоченост, както и в съответствие с приложимите методологически и професионални стандарти.

² Кодекс на СМСЕС, параграф 100.5

³ Кодекс на СМСЕС, Раздел 110.1

- Конфиденциалност – да зачита конфиденциалността на информацията, придобита в резултат на професионални или бизнес отношения, като не оповестява подобна информация на трети лица без подходящо и изрично пълномощие, освен ако има законово или професионално право или задължение да я оповести, нито пък използва информацията в своя лична или на трети лица изгода.
 - Професионално поведение – да спазва изискванията на съответните закони и нормативни разпоредби и да избягва всяко действие, което дискредитира професията.
37. Наред с това, Кодексът на СМЕС съдържа допълнителни изисквания относно независимостта на одиторите и описва подхода, който одиторите следва да възприемат, включително:
- Идентифициране на заплахите за независимостта;
 - Оценяване на значимостта на идентифицираните заплахи; и
 - Прилагане при необходимост на предпазни мерки за елиминиране на заплахите или за свеждането им до приемливо ниво.
38. Кодексът на СМЕС посочва, че когато одиторите решат, че подходящи предпазни мерки не са налице или не могат да бъдат приложени, така че заплахите да бъдат елиминирани или сведени до приемливо ниво, професионалният счетоводител следва да отстрани обстоятелството или взаимоотношението, пораждащо заплахите, или да откаже или прекрати ангажимента за одит⁴. При някои ситуации, Кодексът на СМЕС отчита, че създадените заплахи ще са толкова съществени, че никакви предпазни мерки не биха могли да сведат заплахата до приемливо ниво; на одитора съответно се забранява да извърши одита.
- 1.3.2 *Регулаторните органи, националните органи за изготвяне и въвеждане на стандарти и професионалните счетоводни организации проявяват активност, за да се гарантира, че етичните принципи се разбират, а изискванията се прилагат по последователен начин*
39. Последователното прилагане на етичните изисквания, както и на стоящите в основата им принципи, се улеснява от насоките, обучението и подкрепата, предоставяни от регулаторните органи, националните

⁴ Кодекс на СМЕС, параграф 290.7. Обикновено обаче одитните органи в публичния сектор не могат да се откажат от ангажимента за одит.

органи за изготвяне и въвеждане на стандарти, професионалните счетоводни организации и други лица. Това може да включва издаване на материали с насоки, например, отговори на често задавани въпроси, както и организиране на презентации и работни конференции.

1.3.3 Одиторските фирми обменят помежду си информация, имаща значение за решенията във връзка с приемане на клиенти

40. Отделните одиторски фирми вземат решения относно това дали да приемат нов или да продължат взаимоотношенията със съществуващ клиент за одит. Фирмите могат да решат да не продължават взаимоотношенията с клиент за одит, в случай че имат опасения във връзка с практиките за финансово отчитане или почтеността на ръководството. При такива обстоятелства е важно останалите одиторски фирми, които са поканени да участват в тръжната процедура във връзка с одита, да са запознати с тази информация.

1.4 Знания, умения, опит и време – ниво ангажимент

41. Ключовите характеристики са:

- Съдружниците и служителите притежават необходимата компетентност;
- Съдружниците и служителите разбират бизнеса на предприятието;
- Съдружниците и служителите правят разумни преценки;
- Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит участва активно в оценяването на риска, както и в планирането, надзора и прегледа на извършената работа;
- Служителите, извършващи детайлна одиторска работа „на място” притежават достатъчен опит, тяхната работа е обект на подходящо ръководство, надзор и преглед и е налице разумна степен на приемственост;
- Съдружниците и служителите разполагат с достатъчно време, за да извършат одита по един ефективен начин;
- Ръководството и лицата, натоварени с общо управление имат достъп до съдружника, отговорен за ангажимента за одит и други опитни членове на екипа по ангажимента.

1.4.1 Съдружниците и служителите притежават необходимата компетентност

42. Макар че не може да се очаква от всички членове на екипа да имат едно и също ниво на знания и опит, отговорност на съдружника по

ангажимента за одит е да гарантира, че екипът като цяло притежава необходимата компетентност и че при необходимост се ангажират външни специалисти, или експерти, така че да се отговори на потребностите на конкретния ангажимент. Така например, експертни знания и умения може да са необходими във връзка с такива въпроси, като:

- оценяване на сложни финансови инструменти, земя и сгради, нематериални активи, придобити в бизнес комбинация активи или поети в бизнес комбинация пасиви, както и активи, които може да са обезценени;
- актюерско изчисляване на задължения, свързани със застрахователни договори или планове за доходи на наети лица;
- приблизително оценяване на резерви от нефт или газ;
- оценяване на задължения свързани с опазването на околната среда и разходи за разчистване на площадки;
- тълкуване на договори, закони или нормативни разпоредби;
- анализ на сложни или необичайни въпроси, свързани със спазване на данъчното законодателство;
- информационните системи на предприятието, особено ако се счита, че предприятието е зависимо от информационните технологии в значителна степен.

43. Експертните знания и умения могат да бъдат осигурени или в рамките на самата одиторска фирма, или от външни източници. Ако участват специалисти или експерти е важно, както и по отношение на останалите членове на екипа по ангажимента, тяхната работа да бъде обект на подходящо ръководство, надзор и преглед.

44. Подходящото развиване на професионални знания и умения започва с началното професионално развитие на кандидата за професионален счетоводител.⁵ Впоследствие, по-нататъшната специализация на професионалния счетоводител да изпълнява ролята на одитор се

⁵ Областите на компетентност и резултатите от процеса по усвояване на знания за кандидатите за професионални счетоводители са предмет на разглеждане в МСО 2 *Начално професионално развитие – техническа компетентност*; МСО 3 *Начално професионално развитие – професионални умения*; и МСО 4 *Начално професионално развитие – професионални ценности, етика и нагласи*; а областите на компетентност и резултатите от процеса по усвояване на знания за съдружници по ангажименти са предмет на разглеждане в МСО 8 *Професионално развитие за съдружници по ангажименти, отговарящи за одита на финансови отчети*.

постига посредством продължаващо професионално развитие и допълнителен опит с одиторска работа. Продължаващото професионално развитие на професионалната компетентност и усвояването на знания през целия живот са от особена важност, за да могат одиторите да продължат да отговарят на очакванията на своите клиенти и обществото като цяло.⁶

1.4.2 *Съдружниците и служителите разбират бизнеса на предприятието*

45. Доброто разбиране за предприятието, неговия бизнес и отрасли, в който то осъществява дейността си, е ключово, за да бъде одиторът в състояние да оцени рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, да фокусира по подходящ начин одиторските процедури и да направи оценка на констатациите от тях. Това разбиране е необходимо и за упражняването на професионален скептицизъм и за способността да се извършват подходящи одиторски преценки.
46. Познанията за отрасли, включително разбирането за приложимите нормативни разпоредби и съответните счетоводни въпроси, може да са особено важни по отношение на клиенти, които са примерно в сектора на финансовите услуги. Важно е обаче областите на познание да не са толкова стеснени, че да попречат на одитора да види по-общите проблеми. Одиторите могат да придобият общи бизнес познания от изпълнението на работа, която не се отнася пряко до одита, както и от взаимоотношенията с различни клиенти в различни отрасли. Това би им позволило да отстъпят крачка назад от спецификата на бизнеса на конкретното предприятие и да направят аналитична оценка на базата на по-общите си познания за стопанските въпроси, рисковете и системите за контрол.
47. Одитите на по-малки предприятия често се извършват на място от опитен персонал, ангажиран с предприятието в течение на редица години. Независимо че този персонал обикновено притежава добри познания за бизнеса на предприятието, възможно е да са налице заплахи за неговата обективност и професионален скептицизъм.

1.4.3 *Съдружниците и служителите правят разумни преценки*

48. Одиторите използват своя опит и ценности, като почтеност, обективност и професионален скептицизъм, за да правят разумни

⁶ СМСОС е в процес на преработка на МСО 8. Вероятно Съветът ще отчете необходимостта от непрекъснато повишаване компетентността на одитора първоначално чрез идентифициране на резултатите от процеса по усвояване на знания и впоследствие чрез включване на изискване за продължаващо професионално развитие в областите на компетентност, необходими на съдружниците по ангажименти, носещи отговорност за одита на финансови отчети.

професионални преценки, които са подкрепени от фактите и обстоятелствата на ангажмента.

49. Професионалните преценки предполагат съдружници и служители, които:

- идентифицират въпросите;
- прилагат познанията си за бизнеса, финансовото счетоводство и отчитане и за информационните технологии;
- проучват темата и разглеждат различни подходи и концепции;
- оценяват алтернативите в светлината на съответните факти и обстоятелства;
- преценяват дали при достигане до заключението е следван подходящ процес и дали са налице достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да го подкрепят;
- при необходимост се консултират; и
- документират заключението и логическите основания за него.

1.4.4 *Съдружникът, отговорен за ангажмента за одит участва активно в оценяването на риска, както и в планирането, надзора и прегледа на извършената работа*

50. Доколкото съдружниците по ангажмента носят отговорност за одитите, които извършват, важно е тези съдружници да участват пряко в планирането на одита, оценяването на събраните доказателства и достигането до окончателните заключения.

51. Независимо че голяма част от детайлната одиторска работа може да бъде делегирана на служители с по-малък опит, достъпността на съдружниците, отговорни за ангажмента за одит, им позволява своевременно да дадат своя принос в хода на извършване на одита.

52. Някои считат, че оповестяване в одиторския доклад на името на съдружника, отговорен за ангажмента, следва да се изисква за всички предприятия, тъй като това ще внуши на съдружника, отговорен за ангажмента по-силно усещане за персонална отговорност, а това лице носи крайната отговорност за провеждане на одита. В много юрисдикции това вече е задължително, обикновено чрез изискване на персонален подпис. Други считат, че такова изискване няма да има никакъв ефект върху чувството за отговорност на съдружника по ангажмента. Евентуалните трудности, свързани с подобно изискване, включват впечатление за ограничаване отговорността на фирмата и възможност в определени юрисдикции от съдружника, отговорен за ангажмента, да бъде търсена по-голяма правна отговорност.

1.4.5 *Служителите, извършващи детайлна одиторска работа „на място” притежават достатъчен опит, тяхната работа е обект на подходящо ръководство, надзор и преглед и е налице разумна степен на приемственост*

53. Структурата на много одиторски фирми, особено на по-големите сред тях, е йерархична, – често описвана като „пирамидална” структура – като съставът на много екипи по ангажменти за отделните ангажменти отразява тази структура. В резултат на това, голяма част от детайлната одиторска работата „на място” вероятно ще бъде извършена от служители, които притежават относително малък опит; на практика, възможно е много от тях все още да са в процес на придобиване на счетоводна квалификация. От друга страна, по принцип е необходим опит, за да може служителите да направят разумни професионални преценки.

54. Освен това, участието в одита на едни и същи служители, година след година, вероятно ще им помогне да разберат по-добре бизнеса и системите на предприятието и на това често се гледа с добро око от страна на ръководството и лицата, натоварени с общо управление. Някои считат, че това вероятно ще доведе до ефективни процедури в отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, както и до ефективност на одита. Продължителното участие обаче може да доведе до липса на професионален скептицизъм и заплахи за независимостта на одитора.

55. В много страни одитните органи в публичния сектор трябва да се придържат към стриктни граници за това какви средства могат да изразходват във връзка с ресурсното кадрово обезпечаване. Възможно е да съществуват и нормативни разпоредби, които засягат подбора и наемането на служители и работните заплати, които могат да бъдат плащани. Това може да означава, че за някои одитни органи ще представлява определено предизвикателство да наемат и задържат достатъчен брой служители с високо качество, за да поддържат систематично и последователно качеството на одита.

1.4.6 *Съдружниците и служителите разполагат с достатъчно време, за да извършат одита по един ефективен начин*

56. Съдружниците и служителите често имат отговорности, различни от одита на едно единствено предприятие, а одитите може да се извършват в срокове, които представляват определено предизвикателство. Планирането, както на нивото на отделния одит, така на нивото на одиторската фирма, е важно, за да се гарантира, че са осигурени адекватни ресурси за събирането на достатъчни и уместни одиторски доказателства и за целесъобразното взаимодействие с ръководството и лицата, натоварени с общо управление.

57. Обикновено одиторските фирми са търговски предприятия и рентабилността на одиторската фирма се влияе от взаимовръзката между начислените одиторски възнаграждения и разходите, необходими за събирането на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Обикновено съдружниците, отговорни за ангажиментите за одит, носят отговорност в рамките на одиторската си фирма за финансовата възвръщаемост на извършваните от тях одити и в случай че одиторските възнаграждения са ограничени от ръководството това може да постави екипа по ангажимента под натиск да промени естеството или времето за изпълнение на одиторските процедури или да намали тестването. Това на свой ред потенциално застрашава качеството на одита.⁷

1.4.7 *Ръководството и лицата, натоварени с общо управление имат достъп до съдружника, отговорен за ангажимента за одит и други опитни членове на екипа по ангажимента*

58. Важно е съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, да е достъпен за висшето ръководство и лицата, натоварени с общо управление. Редовните контакти дават възможност на съдружника, отговорен за ангажимента за одит, да бъде добре информиран за промени в бизнеса на предприятието, както и своевременно да повдига свързани с одита въпроси.

1.5 Знания, умения, опит и време – ниво фирма

59. Ключовите характеристики са:

- Съдружниците и служителите разполагат с достатъчно време, за да се справят с трудните въпроси в хода на тяхното възникване;
- Екипите по ангажименти са подходящо структурирани;
- Съдружниците и по-старшите служители осигуряват на служителите с по-малък опит своевременни атестации и подходящо наставничество или обучение „на работното място”;
- Съдружниците, отговорни за одита и служителите получават в достатъчна степен обучение по одит, счетоводно отчитане и при необходимост, по специфични въпроси на съответния отрасъл.

⁷ Етичните изисквания (например, параграф 240.2 от Кодекса на СМСЕС) често описват тази заплаха и изискват нейното оценяване, а при необходимост и прилагане на предпазни мерки.

1.5.1 *Съдружниците и служителите разполагат с достатъчно време, за да се справят с трудните въпроси в хода на тяхното възникване*

60. Съдружниците и старшите служители обикновено работят по редица одити, които често са със сходни графици за издаване на докладите. Това може да доведе до периоди на концентрирана активност. Наред с това, съдружниците и старшите служители често предоставят на клиентите услуги, различни от одита, и извършват други дейности в рамките на одиторската фирма. При разпределянето на отговорностите е важно фирмите да прогнозират и в най-голяма възможна степен да управляват потенциалните конфликти във връзка със сроковете. Ръководството на фирмата наблюдава активно работните нива, за да намали риска от натоварване на отделни съдружници или служители с неприемливо голяма тежест.

1.5.2 *Екипите по ангажименти са подходящо структурирани*

61. Разпределянето на човешките ресурси трябва да отчита съответния риск. Съществува опасност най-компетентните съдружници и служители на фирмата да бъдат насочени към най-големите и престижни клиенти на фирмата и в резултат на това да не бъдат на разположение за одитиране на други клиенти, при които рисковете финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания може да са по-големи.
62. Подходящото разпределяне на ресурсите улеснява изпълнението на изискването екипът по ангажимента да разполага с експертни знания и време за извършване на конкретния одит. Това включва разпределяне на съдружниците и старшите служители, които разполагат както с подходящи знания за отрасъла, в който клиентът осъществява своята дейност и съответно за приложимата рамка за финансово отчитане, така и с достатъчно време, за да бъдат в състояние да извършат качествен одит.
63. Разпределянето на ресурсите предполага фирмата да събере информацията относно:
- знанията, уменията и опита;
 - приблизително оценените ангажименти за сроковете; и
 - трудовия стаж – за да улесни спазването на етичните изисквания, например, във връзка с ротацията на съдружниците, отговорни за одита.
64. В някои страни одитът на малките предприятия не е задължителен. Това може да означава, че в тези страни задържането на съдружници и служители с подходящи знания и опит в областта на одита от страна на

малките и средни практики, които имат малък брой клиенти за одит, може да представлява определено предизвикателство.

- 1.5.3 *Съдружниците и по-старшите служители осигуряват на служителите с по-малък опит своевременни атестации и подходящо наставничество или обучение „на работното място”*
65. Процедурата за атестиране в одиторската фирма е важен аспект от развиване способностите на съответното лице. Макар да е трудно за измерване, качеството на одита вероятно ще бъде повишено, ако е обект на специално разглеждане по време на атестациите както на съдружниците, така и на служителите. Атестациите могат да бъдат използвани, за да се насърчи упражняването на добри одиторски преценки, включително провеждане на консултации във връзка с трудни въпроси.
66. Може да бъде направено полезно разграничение между осигуряването на периодични атестации (оценяване на представянето и резултатите) и осигуряването на наставничество и обучение на работното място за служителите. Докато атестациите могат да бъдат използвани за идентифициране на важно умение или компетентност, които се нуждаят от усъвършенстване, наставничеството и обучението на работното място могат да бъдат използвани, за да се помогне на лицето да развие това умение или компетентност. Вероятно наставничеството и обучението на работното място ще бъдат особено важни във връзка с развиването на ключови личностни характеристики, като почтеност, обективност, стриктност, професионален скептицизъм и упоритост, както и за подпомагане на служителите с по-малък опит да се справят с непознати за тях области на одиторската дейност.
67. Ефективното наставничество изисква допълнителни умения, знания и опит, а броят на лицата в рамките на одиторските фирми, притежаващи подходяща компетентност, не е неограничен. Времето на тези лица може да трябва да бъде насочено и към изпълнение на други задачи. Важно е фирмите да осигуряват стимули за служителите си с по-голям опит да отделят необходимото време за резултатното изпълнение на тази важна за развитието на персонала роля и като част от процедурата за атестиране да оценяват тези лица от гледна точка на постигането на тази цел.
- 1.5.4 *Съдружниците, отговорни за одита и служителите получават в достатъчна степен обучение по одит, счетоводно отчитане и при необходимост, по специфични въпроси на съответния отрасъл*
68. Професионалният бранш полага усилия да снабди одиторите с необходимата компетентност посредством изисквания за начално професионално развитие (НПР), обхващащо обучение за придобиване

на технически и професионални умения, на ценности, етика и нагласи, както и на практически опит, и продължаващо професионално развитие (ППР).

69. По принцип фирмите предоставят обучение в техническите аспекти на одита и изискванията на техните одиторски методологии. Фирмите осигуряват и съществен практически опит, като включват обучаваните лица в екипи по ангажименти, извършващи одиторска работа.⁸ Съчетаването на процеса по усвояване на знания относно техническите аспекти на одита и придобиването на практически опит е важно, тъй като формалното образование е само част от процеса, чрез който одиторите развиват умения и придобиват опит.
70. Професионалните счетоводни организации, които членуват в МФС, имат изисквания, отнасящи се до ППР, а програмите за развитие, използвани от фирмите, са разработени с цел изграждане на компетентност у професионалните одитори. Подобни програми често адресират широк кръг области, имащи отношение към бизнеса на фирмата като цяло, например, управление на проекти, информационни технологии и комуникационни умения. Важно е фирмите да посвещават достатъчно време и ресурси и да придават нужната значимост на обучението по счетоводни и одиторски въпроси, включително когато това е уместно, и по специфични въпроси, свързани със съответния отрасъл, така че да бъдат осигурени техническите умения, необходими за подкрепа на качеството на одита.

1.6 Знания, умения, опит и време – национално ниво

71. Ключовите характеристики са:

- Налице са надеждни механизми за лицензиране на одиторските фирми /отделните одитори;
- Образователните изисквания са ясно дефинирани, а обучението е ресурсно обезпечено и резултатно;
- Съществуват механизми за информиране на одиторите по актуални текущи въпроси и за осигуряване на тяхното обучение във връзка с нови счетоводни, одиторски или регулаторни изисквания;
- Одиторската професия е добре позиционирана да привлича и задържа лица с подходящи качества.

⁸ МСО 8, параграфи 54 и 59, установява изисквания за практическия опит на професионалните одитори.

- 1.6.1 *Налице са надеждни механизми за лицензиране на одиторските фирми /отделните одитори*
72. Одитът е дейност от обществен интерес, която трябва да бъде изпълнявана от подходящо квалифицирани лица, работещи в подходяща среда. За тази цел, обикновено съществуват механизми в национален мащаб за лицензиране на одиторските фирми или отделните одитори за извършване на одит. Често компетентният орган води регистър на одобрените фирми и лица. Обикновено съответните органи притежават правомощия да отнемат лиценза при определени обстоятелства.
- 1.6.2 *Образователните изисквания са ясно дефинирани, а обучението е ресурсно обезпечено и резултатно*
73. Обикновено критериите за получаване на лиценз включват образователни изисквания както към НПР, така и към ППР. Повишаването на качеството на одита ще бъде улеснено, ако образователните изисквания са ясно дефинирани, а за гарантиране, че обучението е резултатно са насочени достатъчно ресурси.
74. Професионалните умения, описани в МСО стоят в основата на компетентността, необходима, за да бъде подкрепено качеството на одита. Тази компетентност се развива чрез комбинация от теоретично обучение и практически опит и наставничество в одиторските фирми. МСО са предназначени за организациите членки на МФС (на които може да са възложени отговорности за теоретичното обучение), а не са приложими директно спрямо одиторските фирми (които осигуряват практически опит и наставничество). Използването на една и съща рамка за компетентност както от обучаващите организации, така и от одиторските фирми, може да допринесе за повишаване качеството на одита.
- 1.6.3 *Съществуват механизми за информиране на одиторите по актуални текущи въпроси и за осигуряване на тяхното обучение във връзка с нови счетоводни, одиторски или регулаторни изисквания*
75. Наред с обучението, свързано с НПР на одитора, подходящите механизми в рамките на дадена страна за ППР са важен фактор, допринасящ за качеството на одита. ППР трябва да бъде осигурявано с цел одиторите с по-голям опит да продължат да развиват своите умения и знания, свързани с одита и да бъдат информирани за промени в счетоводните и регулаторни изисквания.
76. ППР е особено важно, когато има значителни промени в изискванията, отнасящи се до финансовото отчитане и одита. ППР предоставя възможност одиторите да бъдат информирани относно новите

технически изисквания, да се обяснят целите на тези промени и да се спомогне за изграждане на разбирането, необходимо за въвеждане и прилагане на новите изисквания по един ефективен от гледна точка на разходите начин.

1.6.4 *Одиторската професия е добре позиционирана да привлича и задържа лица с подходящи качества*

77. Компетентността на съдружниците и служители, работещи по одита, е критично важен фактор, стоящ в основата на качеството на одита. Макар обучението да е важно, някои от изискваните качества са до известна степен вътрешноприсъщи на отделните лица. Поради тази причина е важно за професионална реализация в одиторската професия да бъдат привличани лица, притежаващи подходящите качества.
78. Вероятно ще съществуват редица фактори, които ще окажат влияние върху лицата, привлечени от възможността за професионална реализация в одиторската професия, включително:
 - статутът на одита като професия в съответната страна;
 - общите впечатления за възможностите за кариерно развитие и стимулите от гледна точка на възнагражденията;
 - характерът на работата, включително ролята на одита във връзка със защитата на обществения интерес; и
 - качеството на предоставеното обучение.
79. Вероятно същите фактори ще оказват влияние и върху решенията на лицата да останат в одиторската професията и да следват път на професионална реализация в областта на одита. В някои страни е налице тенденция голям брой счетоводители да напускат одиторските фирми и да започват работа в бизнеса. Независимо че този процес може да има благотворно влияние върху финансовото отчитане, той може да ограничи броя на опитните служители, които са на разположение на одиторските фирми, и по този начин да застраши качеството на одита.
80. Статутът на одиторската професия в съответната страна може също да окаже влияние върху уважението към одиторите и следователно върху ефективността на одиторската функция. В среда, в която одиторската професия не е особено уважавана или не ѝ се предоставят подходящи правомощия, в своята работа одиторите ще бъдат поставени в по-слаба позиция в сравнение с ръководството. При такива обстоятелства вероятността одиторите да проучват внимателно ръководството във връзка с действията му по значими поводи или твърдо да отстояват позицията си по съществени одиторски въпроси е по-малка. И обратно, когато професията се ползва с голямо уважение и чрез съответните механизми са ѝ предоставени подходящи правомощия, за одиторите ще

бъде по-лесно да демонстрират професионален скептицизъм и да извършват надеждни одити.

Фактори, отнасящи се до процеса

1.7 Одиторски процес и процедури за контрол върху качеството – ниво ангажимент

81. Ключовите характеристики са:

- Екипът по ангажимента спазва изискванията на одиторските стандарти, приложимото законодателство и нормативни разпоредби, както и процедурите на одиторската фирма за контрол върху качеството;
- Екипът по ангажимента използва по подходящ начин информационните технологии;
- Налице е ефективно взаимодействие с останалите лица, участващи в одита;
- Налице са подходящи споразумения с ръководството, така че да бъде постигнат ефикасен и ефективен одиторски процес.

1.7.1 *Екипът по ангажимента спазва изискванията на одиторските стандарти, приложимото законодателство и нормативни разпоредби, както и процедурите на одиторската фирма за контрол върху качеството*

82. Одиторските стандарти играят фундаментално важна роля в подкрепата за качеството на одита и доверието на потребителите в него. МОС са разработени с цел да помогнат на одитора да получи разумна степен на сигурност и изискват одиторът да използва професионални преценки и да запазва професионален скептицизъм по време на планирането и извършването на одита и наред с останалото:

- да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на базата на разбирането за предприятието и средата, в която то функционира, включително вътрешния контрол на предприятието;
- да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали са налице съществени неправилни отчитания, чрез разработване и изпълнение на подходящи процедури в отговор на тези рискове; и
- да формира мнение относно финансовия отчет на базата на заключения, изведени от получените одиторски доказателства.

83. МОС изискват да бъде изготвена документация, достатъчна, за да даде възможност на одитор с опит и без предходна връзка с одита, да разбере естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури, резултатите от тях, възникналите съществени въпроси и заключенията, до които е достигнато. Тази документация подкрепя дейностите по контрол върху качеството, както в рамките на екипа по ангажимента, преди приключване на одита, така и от страна на други лица, които изпълняват преглед на качеството на извършената работа.
84. Често националното законодателство и нормативните разпоредби изискват одиторите да спазват одиторските стандарти. Не всички аспекти обаче на одиторския процес са дефинирани от одиторските стандарти и обикновено одиторските фирми имат методологии, които внасят допълнителна конкретизация. Дори в рамките на конструкцията, създадена от одиторските стандарти и фирмените методологии, на екипа по ангажимента е оставена известна гъвкавост по отношение на конкретната одиторска работа, начина на нейното извършване на практика и естеството и времето на взаимодействията с ръководството. Начинът, по който тази работа се извършва практически, може да е важен фактор, както от гледна точка на ефикасността, така и на ефективността.
- 1.7.2 *Екипът по ангажимента използва по подходящ начин информационните технологии*
85. Нарастващото използване и сложност на компютризираните информационни системи предоставя на одиторите възможност да събират одиторски доказателства, както по-ефикасно, така и по-ефективно; например, чрез използване на компютърно подпомагани одиторски техники, включително контролни изброявания и използване на тестови данни. Тези техники имат предимството, че може да бъде постигнато по-широко обхващане на операциите и контролите. Понякога обаче използването на тези техники изисква участието на специалисти, което може да е времеемко, особено през първата година на тяхното използване.
86. Платформите на информационните технологии в рамките на одиторските фирми оказват влияние върху начина, по който одиторите провеждат одита и документират извършената работа. Във все по-голяма степен е наличен одитен софтуер, който да подпомогне екипа по ангажимента при прилагане методологията на фирмата. Макар че това може да доведе до ефективност и подобрени процедури за контрол върху качеството, рисковете за качеството на одита, свързани с използването на такъв софтуер, включват:
- поставяне на прекалено голям акцент върху съблюдаването на изискванията, свързани с одитния софтуер на одиторската фирма,

вместо да се насърчава вникването в уникалните характеристики на одитираното предприятие; и

- изразходване от страна на новите служители на прекалено много време в усвояване на начина на използване на одитния софтуер на фирмата, вместо то да бъде посветено на разбиране концепциите за одита.

87. Макар че ситуацията, при които съдружниците и опитните служители извършват преглед на одиторската работа от отдалечени местоположения, биха могли да намалят възможностите за наставничество и обучение на работното място, от тях могат да произтекат потенциалните ползи, изразяващи се в:

- създаване на възможност за по-ефективен преглед на одиторската работа, когато членовете на екипа по ангажимента работят на различни места или се намират в различни часови зони; и
- осигуряване на по-ефикасни средства за осъществяване на допълнителен преглед на одиторската работа след извършване на първоначалните прегледи.

88. Информационните технологии оказват влияние и върху начина, по който одиторите комуникират, както в рамките на екипа по ангажимента, така и с ръководството и лицата, натоварени с общо управление. Така например, във все по-голяма степен се използва електронна поща и инструменти за автоматизиране на професионалните услуги. Независимо че имейлите по принцип повишават достъпността, особено в международен план, те могат да имат и определени ограничения. По-специално, възможността за получаване на полезни одиторски доказателства от обмена на имейли може да е по-малка, отколкото от по-пълноценното взаимодействие, което произтича от провеждането на по-широка открита дискусия с ръководството. В зависимост от конкретните обстоятелства, използването на електронната поща може да направи по-лесно предоставянето от страна на ръководството на неточни или непълни отговори на въпросите на одитора, както и да помогне на ръководството да не бъде толкова честно и открито с информацията, ако то е мотивирано да постъпи по този начин.

1.7.3 *Налице е ефективно взаимодействие с останалите лица, участващи в одита*

89. Повечето големи предприятия имат подразделения, дъщерни предприятия, съвместни предприятия или предприятия, в които е инвестирано и които се отчитат счетоводно по метода на собствения капитал (компоненти), като един или повече от тези компоненти често се одитират от екипи по ангажименти, различни от екипа по

ангажимента за групата. Ако не е налице ефективно взаимодействие между екипа по ангажимента за групата и одиторите на компоненти, съществува риск екипът по ангажимента за групата да не може да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение за групата. Ясното и своевременно комуникиране на изискванията на екипа по ангажимента за групата формира основата за ефективните двустранни комуникации между екипа по ангажимента за групата и одитора на компонента.⁹

90. Други лица, участващи в одита, може да са специалистите и експертите (например, ИТ специалисти), или, в контекста на група, одиторите на компоненти. Когато в одита участват и други лица, е важно:

- екипът по ангажимента ясно да комуникира с тях въпросите относно работата, която трябва да бъде извършена;
- участващите други лица ясно да комуникират констатациите от извършената работа; и
- екипът по ангажимента да реши, че извършената работа е адекватна за целта си и е подходящо обвързана с констатациите.

91. Множество големи предприятия разполагат със звено „вътрешен одит“. Вероятно то ще бъде важно, както за ефикасността, така и за ефективността на одита, за да има резултатно взаимодействие между външните и вътрешни одитори. Така например, звеното „вътрешен одит“ вероятно е събрало аналитична информация за дейността и бизнес рисковете пред предприятието, която би била ценен ресурс за разбирането на одитора за предприятието и оценяването на рисковете или други аспекти на одита.

92. Ръководството на групата обикновено очаква груповият одитор да координира работата, извършвана във връзка с компонентите, по един ефективен начин. Някои считат, че този процес може да бъде улеснен, ако одитите на компонентите се извършват от една и съща одиторска фирма или от фирми, принадлежащи към една и съща одиторска мрежа или сдружение. Следователно от важно значение може да е географският обхват на фирмата и оттук способността ѝ да осигурява одитно покритие за дъщерните предприятия и други компоненти на групата. Други считат, че участието на няколко различни одиторски фирми в одита на групата предоставя възможност да бъде разгледан широк кръг виждания относно рисковете пред предприятието и подходящите одиторски процедури в отговор на тези рискове.

⁹ Вж. МОС 600 *Конкретни съображения—Одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, параграф А57.

1.7.4 *Налице са подходящи споразумения с ръководството, така че да бъде постигнат ефикасен и ефективен одиторски процес*

93. Ръководството може да е заинтересовано от това одитът да приключи възможно най-бързо и смущенията в текущата дейност на предприятието да бъдат сведени до минимум. Ефикасността и ефективността на одиторския процес могат да бъдат повишени чрез:

- стриктно планиране, включително съгласуване при необходимост с ръководството на нуждите от информация на одитора и съответните времеви рамки;
- своевременно взаимодействие с ръководството за разрешаване на идентифицирани по време на одита въпроси;
- стремеж към спазване на договорените времеви рамки и крайните срокове за докладване; и
- избягване във възможно най-голяма степен дублирането на проучващи запитвания към ръководството по един и същи въпрос от страна на различни членове на екипа по ангажимента.

1.8 **Одиторски процес и процедури за контрол върху качеството – ниво фирма**

94. Ключовите характеристики са:

- Одиторската методология е адаптирана към новостите в професионалните стандарти и към констатациите от вътрешни прегледи за контрол върху качеството и външни инспекции;
- Одиторската методология насърчава отделните членове на екипа по ангажимента да упражняват професионален скептицизъм и използват подходящи професионални преценки;
- Методологията изисква ефективен надзор и преглед на одиторската работа;
- Методологията изисква подходяща одиторска документация;
- Установени са строги процедури за контрол върху качеството, а качеството на одита се наблюдава текущо, като се предприемат целесъобразни последващи действия;
- При необходимост се извършват ефективни прегледи за контрол върху качеството на ангажимента (ПКА).

1.8.1 *Одиторската методология е адаптирана към новостите в професионалните стандарти и към констатациите от вътрешни прегледи за контрол върху качеството и външни инспекции*

95. Важно е одитната методология на одиторската фирма да не остава статична, а да еволюира с промените в професионалните стандарти и бизнес средата, като в одиторската методология и инструментариум на фирмата бъдат извършвани непрекъснати и своевременни подобрения, за да се реагира на констатациите от вътрешни прегледи и регулаторни инспекции.
96. При демонстрирането на ангажираност с постоянното усъвършенстване, одиторските фирми биха могли да извършват анализ на основните причини в отговор на констатациите от вътрешни и външни инспекции, за да идентифицират системни въпроси и да реагират съответно, като предприемат мерки за подобряване на методологиите и процедурите си.

1.8.2 *Одиторската методология насърчава отделните членове на екипа по ангажмента да упражняват професионален скептицизъм и използват подходящи професионални преценки*

97. Повечето одиторски фирми използват методологии, които да помогнат на служителите да извършват ефикасен и ефективен одит и които да са в подкрепа на процедурите за контрол върху качеството. Тези методологии включват понякога използването на одиторски софтуер, подкрепящ решенията и генериращ електронни работни книжа, които биха могли да бъдат разглеждани от отдалечени местоположения.
98. Тези методологии биха могли да представляват ефективен механизъм за постигне на последователно спазване изискванията на одиторските стандарти и проверка на това дали всички необходими стъпки в одиторския процес са били изпълнени. Методологиите помагат също така за документирането и, в случай че са в електронен вид, за бързия обмен на информация, включително със специалисти, намиращи се в отдалечени местоположения.
99. Съществува обаче риск твърде подробните предписания в одиторските методологии да окаже отрицателен ефект върху други елементи на качеството на одита. Прекалено предписателните методологии могат да са резултат от опасения за съдебни производства или подходи спрямо регулацията на одиторската дейност и инспекциите, които са прекалено фокусиране върху спазването на изискванията. Примерите за рискове за качеството на одита включват:
- Ако се поставя прекалено голям акцент върху спазването на методология с твърде предписателен характер, съществува риск недостатъчно внимание да бъде отделено на това служителите с

по-голям опит да адаптират посочените одиторски процедури към конкретните обстоятелства и да преценяват дали е необходимо да бъдат изпълнени допълнителни процедури.

- Прекаленото акцентиране върху процеса, чрез който се извършва одитът, може да отвлече вниманието на опитните съдружници и служители, участващи в одита, от използването на важни преценки.
- Прекаленото ограничаване свободата на действие на служителите може да подкопае мотивацията на тези лица и да ги откаже от професионална реализация в областта на одита.
- Потенциално дистанциране както на съдружниците, така и на служителите от компанията, обект на одит.

1.8.3 *Методологията изисква ефективен надзор и преглед на одиторската работа*

100. Голяма част от детайлната одиторска работа може да бъде извършвана от служители, които имат относително малък опит. При такива обстоятелства от особено важно значение е тази работа, независимо дали извършвана „на място” или другаде, включително при практиките за офшорно изпълнение, да бъде обект на надзор и преглед от страна на по-опитни служители, мениджъри или съдружници.

101. Някои съвременни методологии предвиждат възможност за електронен, дистанционен, преглед на работните книжа, който може да даде възможност одиторски въпроси да бъдат споделяни и разглеждани по един ефективен начин, особено когато става въпрос за различни страни или различни часови зони. Този дистанционен преглед обаче може не винаги да е ефикасно средство: за оценяване дали служителите са извършили одита обстойно и са демонстрирали подходящо ниво на професионален скептицизъм; и за развиване на уменията и компетентността на служителите с по-малък опит.

1.8.4 *Методологията изисква подходяща одиторска документация*

102. Одиторската документация изпълнява няколко функции, включително:

- помага на екипа по ангажимента да планира и изпълнява одита;
- помага на членовете на екипа по ангажимента, които носят отговорност за надзора, да осъществяват ръководство и надзор над одиторската работа;
- дава възможност на екипа по ангажимента да отговаря за извършената от него работа;

- запазване на документация по въпроси, които продължават да са от значение за бъдещи одити;
- дава възможност за извършване на вътрешнофирмени прегледи и инспекции за контрол върху качеството и външни инспекции в съответствие с приложимите закони, регулаторни или други изисквания.

103. Документирането на логическата обосновка на съществените одиторски преценки вероятно ще повиши стриктността и следователно качеството на тези преценки. Процесът на документиране на въпросите и начина на тяхното разрешаване вероятно ще повиши стриктността на мисловния процес на одитора и валидността на заключенията, до които е достигнато.

1.8.5 *Установени са строги процедури за контрол върху качеството, а качеството на одита се наблюдава текущо, като се предприемат целесъобразни последващи действия*

104. Необходимо е да бъдат установени процедури за контрол върху качеството, които да дадат на одиторската фирма сигурност, че:

- фирмата изпълнява професионалните стандарти и приложимите закони и регулаторни изисквания, и
- докладите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажмента, са подходящи за конкретните обстоятелства.¹⁰

105. Процедурите за контрол върху качеството включват текущо наблюдение и предприемане при необходимост на коригиращи действия. Одитът предполага спазване на стандартите и вътрешнофирмените политики и процедури. Той предполага и вземане на трудни решения и използване на преценки от страна на служители с различни нива на опит, действащи понякога под натиска на сроковете.

106. Текущото наблюдение върху качеството на одита в одиторската фирма е важен аспект от идентифицирането на възникващите рискове и възможности и гарантиране, че стандартите се спазват, а съдружниците и служителите постигат съответните резултати.

107. Някои одиторски фирми осъществяват дейност в международен мащаб чрез мрежа от фирми. Фирмите, принадлежащи към мрежа от фирми, често споделят общи методологии и общи политики и процедури за текущо наблюдение и контрол върху качеството. Някои мрежи споделят и насоки във връзка с ценностите, етиката и нагласите, и са въвели

¹⁰ СМОССИС издаде МСКК 1, който посочва дейностите, в които от фирмите се изисква да разработят политики и процедури, чрез които да изпълнят тази цел.

програми за повишаване знанията и опита на съдружниците и служителите.

108. Наред с вътрешните процедури за текущо наблюдение върху качеството на одита, одитът може да бъде и обект на външен преглед. Резултатите от тези прегледи (включително инспекциите, извършени от независимите органи, регулиращи одиторската дейност) осигуряват важна обратна информация, която води до действия, повишаващи качеството на одита.

109. Наред с адресиране на слабости, идентифицирани при отделните одити, важно е одиторските фирми да предприемат целесъобразни действия за адресиране на системни въпроси, разкрити в резултат както от вътрешни, така и от външни дейности по текущо наблюдение, и за предприемане на необходимите мерки.

1.8.6 *При необходимост се извършват ефективни прегледи за контрол върху качеството на ангажимента (ПККА)*

110. ПККА дават възможност за обективно оценяване на съществените преценки, направени от екипа по ангажимента и на заключенията, до които е достигнато при формулиране на одиторския доклад. Тяхното извършване е задължително при одита на регистрирани за търгуване на борсата предприятия и при такива други ангажименти за одит, каквито одиторската фирма прецени, че е целесъобразно, например одити на предприятия от обществен интерес.

111. За да бъдат ефикасни, ПККА предполагат обсъждане на съществените въпроси и заключения, преглед на подбрани документи от ангажимента и преглед на финансовия отчет. Те трябва да бъдат изпълнявани от лица, притежаващи необходимия опит, правомощия и време. ПККА изискват поддържане на подходящ контакт и взаимодействие между съдружника, извършващ прегледа и съдружника, отговорен за ангажимента, така че прегледът да може да бъде извършен своевременно и да даде възможност на екипа по ангажимента да отговори по подходящ начин на съответните констатации.

1.9 **Одиторски процес и процедури за контрол върху качеството – национално ниво**

112. Ключовите характеристики са:

- Издават се одиторски и други стандарти, които ясно посочват съответните цели, както и приложимите конкретни изисквания;
- Органите, отговорни за външни одитни инспекции, преценяват уместните характеристики на качеството на одита, както в

рамките на одиторските фирми, така и по отделни ангажименти за одит;

- Съществуват ефективни системи за разследване на твърдения за провал на одита и за предприемане при необходимост на дисциплинарни мерки.

1.9.1 *Издават се одиторски и други стандарти, които ясно посочват съответните цели, както и приложимите конкретни изисквания*

113. Възможно е одиторските и други изисквания да са наложени от законодателството и нормативните разпоредби или да са направени задължителни чрез националните професионални счетоводни организации. Важно е тези изисквания да са с високо качество и ясно да посочват стоящите в основата им цели. МОС, издавани от СМОССИС, съдържа цели, изисквания, както и материали за приложение и други пояснителни материали.

114. СМСЕС установява висококачествени етични стандарти за професионални счетоводители посредством разработване на надежден, подходящ за прилагане в международен мащаб, Етичен кодекс на професионалните счетоводители. СМСОС разработва и повишава качеството на професионалното счетоводно образование — обхващащо техническата компетентност, както и професионалните умения, ценности, етика и нагласи на професионалните счетоводители — посредством публикуването на Международни стандарти за образование (МСО). Тези стандарти са широко приети на национално ниво.

115. Важно е стандартите да бъдат преработвани в отговор на обратната информация, получена във връзка с тяхното използване и прилагане. Същевременно обаче е важно и това, органите за изготвяне и въвеждане на стандартите да са наясно с последствията от периодичната преработка на стандартите за обучението на одиторите и потребностите във връзка с въвеждането и прилагането при използване на стандартите. МФС изисква организациите членки да предприемат действия за въвеждане и прилагане на МОС, Етичния кодекс на професионалните счетоводители и МСО в съответните юрисдикции, както и да съдействат за тяхното прилагане, в зависимост от отговорностите на организацията членка в съответната държава. В някои страни МОС са модифицирани или разширени, за да вземат под внимание допълнителни национални изисквания.

- 1.9.2 *Органите, отговорни за външни одитни инспекции, преценяват уместните характеристики на качеството на одита, както в рамките на одиторските фирми, така и по отделни ангажименти за одит*
116. Външните одитни инспекции предоставят възможност за оценка доколко одиторите спазват изискванията на одиторските стандарти и, в зависимост от съответните правомощия, други аспекти на качеството на одита. Мерките, предприемани от одиторските фирми за адресиране на констатациите, идентифицирани в резултат на одитните инспекции, могат да доведат до подобряване ефикасността на одита, а когато резултатите от одитните инспекции се публикуват, и до по-голяма информираност сред заинтересованите страни относно въпросите, свързани с качеството на одита. В течение на определен период от време констатациите от външни одитни инспекции трябва да бъдат анализирани и подадени като обратна информация към органите за изготвяне и въвеждане на стандартите.
- 1.9.3 *Съществуват ефективни системи за разследване на твърдения за провал на одита и за предприемане при необходимост на дисциплинарни мерки*
117. Възможно е разследванията и налагането на дисциплинарни мерки да се осъществяват от професионалните счетоводни организации. Както в случая с одитните инспекции обаче, по отношение на регистрираните за търгуване на борсата компании и други предприятия от обществен интерес, това във все по-голяма степен се извършва от независими органи за регулиране на одиторската дейност.
118. Провалът на одита може да е труден за дефиниране, особено във връзка с това, че такава голяма част от одита предполага използване на преценки, а критериите в законодателството и нормативните разпоредби понякога са неясни и трудни за налагане. Ефикасността на дисциплинарните мерки се повишава, когато са установени ясни критерии относно това какво съставлява провал на одита.
119. Компетентните органи също се нуждаят от набор от санкции, които да са на тяхно разположение, включително правомощия да отнемат при определени обстоятелства лиценза на одиторската фирма или на отделните одитори. Независимо че тези мерки може да са подходящи в крайни ситуации, качеството на регулаторния процес се повишава, когато по отношение на не толкова важни въпроси са на разположение и по-пропорционални санкции. Възможно е те да включват глоби или задължителна преподготовка.

МЕЖДУНАРОДНА РАМКА ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	1–4
Етични принципи и стандарти за управление на качеството.....	5–9
Описание на ангажиментите за изразяване на сигурност	10–11
Ангажименти за удостоверяване на съответствие и директни ангажименти	12–13
Ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност и ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност.....	14–16
Обхват на Рамката	17–19
Доклади по ангажименти, които не са ангажименти за изразяване на сигурност	20–21
Предварителни условия за ангажимента за изразяване на сигурност	22–25
Елементи на ангажимента за изразяване на сигурност	26
Взаимоотношение между три страни.....	27–38
Съответен предмет.....	39–41
Критерии.....	42–49
Доказателства	50–82
Доклад за изразяване на сигурност	83–92
Други въпроси.....	93–95
Неподходящо използване на името на практикуващия професионален счетоводител.....	96
Приложение 1: Изложения, издавани от СМОССИС, взаимовръзката помежду им и връзката им с Кодекса на СМСЕС	
Приложение 2: Ангажименти за удостоверяване на съответствие и директни ангажименти	
Приложение 3: Страни по ангажимент за изразяване на сигурност	
Приложение 4: Категоризация на съответните предмети	

Въведение

1. Настоящата Рамка се издава единствено с цел да улесни разбирането на елементите и целите на ангажиментите за изразяване на сигурност и ангажиментите, спрямо които са приложими Международните одиторски стандарти (МОС), Международните стандарти за ангажименти за преглед (МСАП) и Международните стандарти за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) (наричани по-долу стандарти за изразяване на сигурност).
2. Настоящата Рамка не представлява стандарт и съответно не установява изисквания (или основни принципи, или съществени процедури) за изпълнение на одит, преглед или други ангажименти за изразяване на сигурност.¹ Следователно докладът за изразяване на сигурност не може да твърди, че ангажиментът е изпълнен в съответствие с настоящата Рамка, а следва да се позовава по-скоро на приложимите стандарти за изразяване на сигурност. Стандартите за изразяване на сигурност съдържат цели, изисквания, материали за приложение и други пояснителни материали, въспителни материали и дефиниции, които съответстват на настоящата Рамка и следва да се прилагат при одит, преглед и други ангажименти за изразяване на сигурност. Приложение 1 илюстрира сферата на действие на изложенията, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС), взаимовръзката помежду им и връзката им с *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС).
3. Настоящата Рамка предоставя референтна рамка за:
 - (а) практикуващи професионални счетоводители в областта на изразяването на сигурност;
 - (б) други лица, участващи в ангажиментите за изразяване на сигурност, включително предвидените потребители на доклада за изразяване на сигурност и лицата, ангажиращи практикуващия професионален счетоводител („ангажиращата страна”); и
 - (в) СМОССИС при разработване на стандарти за изразяване на сигурност, указания за практическо приложение и други документи.

¹ Вж. Предговор към Международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги.

4. По-долу е представено кратко описание на настоящата Рамка:

- *Въведение:* Настоящата Рамка разглежда ангажиментите за изразяване на сигурност, изпълнявани от практикуващи професионални счетоводители.
- *Описание на ангажиментите за изразяване на сигурност:* Този раздел описва ангажиментите за изразяване на сигурност и представя разграничението между директни ангажименти и ангажименти за удостоверяване на съответствие, както и между ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност и ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност.
- *Обхват на Рамката:* Този раздел представя разграничението между ангажиментите за изразяване на сигурност и други ангажименти, например, ангажименти за предоставяне на консултантски услуги.
- *Предварителни условия за ангажимента за изразяване на сигурност:* Този раздел излага предварителните условия, позволяващи на практикуващия професионален счетоводител да приеме ангажимент за изразяване на сигурност.
- *Елементи на ангажимента за изразяване на сигурност:* Този раздел идентифицира и разглежда пет елемента, които ангажиментите за изразяване на сигурност видимо притежават: взаимоотношение между три страни; съответен предмет; критерии; доказателства; и доклад за изразяване на сигурност. Освен това разделът обяснява важното разграничение между ангажиментите за изразяване на разумна степен на сигурност и ангажиментите за изразяване на ограничена степен на сигурност. Разделът разглежда също така значителните вариации в съответните предмети на ангажиментите за изразяване на сигурност, необходимите характеристики на подходящите критерии, ролята на риска и нивото на същественост при ангажиментите за изразяване на сигурност, и начина, по който се изразяват заключенията при ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност и при ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност.
- *Други въпроси:* Този раздел разглежда отговорностите във връзка с комуникирането извън доклада за изразяване на сигурност на практикуващия професионален счетоводител, документацията и последствията от асоциирането на практикуващия професионален счетоводител със съответния предмет или с информацията за предмета.

Етични принципи и стандарти за управление на качеството

5. Широко разпространено е признанието, че управлението на качеството във фирмите, които изпълняват ангажименти за изразяване на сигурност, както и спазването на етичните принципи, включително изискванията за независимост, са в обществен интерес и че представляват неразделна част от висококачествените ангажименти за изразяване на сигурност. Тези ангажименти се изпълняват в съответствие със стандартите за изразяване на сигурност, които се базират на предположението, че:
 - (а) членовете на екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента (по отношение на тези ангажименти, при които е назначено такова лице) са обект на разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност, други професионални изисквания или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова изисквателни; и
 - (б) практикуващият професионален счетоводител, изпълняващ ангажимента, е член на фирма, която е обект на изискванията на МСУК 1² или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба и отнасящи се до отговорността на фирмата за нейната система за управление на качеството, които са като минимум толкова изисквателни, колкото МСУК 1.

Кодекс на СМСЕС

6. Кодексът на СМСЕС установява следните фундаментални принципи на етиката, които са:
 - (а) почтеност;
 - (б) обективност;
 - (в) професионална компетентност и надлежно внимание;
 - (г) конфиденциалност; и
 - (д) професионално поведение.

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

² 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*

7. Кодексът на СМСЕС предоставя концептуална рамка, която професионалните счетоводители трябва да прилагат, за да идентифицират, оценят и адресират заплахите за спазването на фундаменталните принципи.
8. Кодексът на СМСЕС излага изисквания и материали за приложение по различни теми. Кодексът на СМСЕС дефинира независимостта като обхващаща както независимост на мнението, така и независимост в поведението. Независимостта защитава способността да се формира заключение за изразяване на сигурност, без то да е обект на влияния, които биха могли да го компрометират. Независимостта повишава способността да се действа почтено, да се проявява обективност и да се запазва нагласа на професионален скептицизъм.

МСУК 1

9. МСУК 1 разглежда отговорностите на фирмата да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството по отношение на ангажиментите за изразяване на сигурност³. Системата за управление на качеството адресира следните осем компонента⁴:

- (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

Описание на ангажиментите за изразяване на сигурност

10. Ангажиментът за изразяване на сигурност е ангажимент, при който практикуващият професионален счетоводител има за цел да получи достатъчни и уместни доказателства, за да изрази заключение, предназначено да повиши степента на доверие на предвидените

³ МСУК 1, параграф 1

⁴ МСУК 1, параграф 6

потребители, различни от отговорното лице, в резултата от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо критериите.

11. Резултатът от измерването или оценяването на съответния предмет е информацията, която се получава в резултат от прилагането на критериите спрямо предмета. Така например:
- Финансовият отчет (резултат) е резултат от измерването на финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието (съответен предмет) посредством прилагането на рамка за финансово отчитане (критерии).
 - Изявлението относно ефективността на вътрешния контрол (резултат) е резултат от оценяване ефективността на процеса на вътрешен контрол на предприятието (съответен предмет) посредством прилагане на уместни критерии.
 - Специфичните за предприятието оценки на резултатите от дейността (резултат) са резултат от измерването на различни аспекти на резултатите от дейността (съответен предмет) посредством прилагане на подходящи методологии за измерване (критерии).
 - Отчетът за парникови газове (резултат) е резултат от измерването на емисиите на парникови газове на предприятието (съответен предмет) посредством прилагане на протоколи за признаване, оценяване и представяне (критерии).
 - Изявлението относно спазването на изискванията (резултат) е резултат например от оценяване спазването на изискванията от страна на предприятието (съответен предмет) на законодателството или нормативна разпоредба (критерии).

Терминът „информация за предмета” се използва за обозначаване на резултата от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо критериите. Именно относно информацията за предмета практикуващият професионален счетоводител събира достатъчни и уместни доказателства, като база за заключението на практикуващия професионален счетоводител.

Ангажменти за удостоверяване на съответствие и директни ангажменти

12. При ангажмент за удостоверяване на съответствие страна, различна от практикуващия професионален счетоводител, измерва или оценява съответния предмет спрямо критериите. Често страна, различна от практикуващия професионален счетоводител представя получената в резултат на това информация в доклад, изявление или отчет. Възможно е обаче в някои случаи информацията за предмета да бъде представена

от практикуващия професионален счетоводител в доклада за изразяване на сигурност. Заключението на практикуващия професионален счетоводител адресира това дали информацията за предмета не съдържа съществени неправилни отчитания (вж. също параграф 85).

13. При директен ангажмент практикуващият професионален счетоводител измерва или оценява съответния предмет спрямо критериите. Наред с това, практикуващият професионален счетоводител прилага умения и техники за изразяване на сигурност, за да получи достатъчни и уместни доказателства относно резултата от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо критериите. Възможно е практикуващият професионален счетоводител да получи тези доказателства едновременно с измерването или оценяването на съответния предмет, но е възможно също така да ги получи преди или след това измерване или оценяване. При директен ангажмент заключението на практикуващия професионален счетоводител адресира отчетения резултат от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо критериите и е изразено чрез съответния предмет и критериите. При някои директни ангажменти заключението на практикуващия професионален счетоводител представлява информацията за предмета или съставлява част от нея (вж. също Приложение 2).

Ангажменти за изразяване на разумна степен на сигурност и ангажменти за изразяване на ограничена степен на сигурност

14. При ангажмент за изразяване на разумна степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител намалява риска на ангажмента до приемливо ниско ниво при конкретните обстоятелства на ангажмента като база за заключението на практикуващия професионален счетоводител. Заключението на практикуващия професионален счетоводител се изразява във форма, която предоставя информация за мнението на практикуващия професионален счетоводител относно резултата от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо критериите.
15. При ангажмент за изразяване на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител намалява риска на ангажмента до ниво, което е приемливо при конкретните обстоятелства на ангажмента, но при което рискът е по-висок, отколкото при ангажмент за изразяване на разумна степен на сигурност като база за изразяване на заключение във форма, която предоставя информация относно това дали, на базата 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 за получаване на 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.

16. Сред целия диапазон на всички ангажimenti за изразяване на сигурност, какво точно представлява смислена и съдържателна степен на сигурност може да варира от малко над степен на сигурност, която вероятно ще повиши доверието на предвидените потребители относно информацията за предмета до степен, която е очевидно по-висока от незначителна, до малко под разумната степен на сигурност. Какво е смислено и съдържателно при конкретния ангажимент представлява преценка в рамките на този диапазон, която зависи от обстоятелствата на ангажимента, включително нуждите от информация на предвидените потребители като група, критериите и съответния предмет на ангажимента. В някои случаи последствията за предвидените потребители от получаването на неподходящо заключение може да са толкова съществени, че ще е необходим ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, за да може практикуващият професионален счетоводител да получи сигурност, която да е смислена и съдържателна при конкретните обстоятелства.

Обхват на Рамката

17. Не всички ангажimenti, изпълнявани от практикуващи професионални счетоводители са ангажimenti за изразяване на сигурност. Други често изпълнявани ангажimenti, които не съответстват на описанието в параграф 10 по-горе (и следователно не са обект на разглеждане в настоящата Рамка) включват:
 - ангажimenti, обхванати от Международните стандарти за свързани по съдържание услуги (МСССУ), например, договорени процедури или ангажimenti за компилиране;⁵
 - изготвяне на данъчни декларации, при което не се изразява заключение за изразяване на сигурност;

⁵ МСССУ 4400 *Ангажimenti за извършване на договорени процедури относно финансова информация* и МСССУ 4410 (преработен), *Ангажimenti за компилиране*

- ангажименти за предоставяне на консултантски услуги (или услуги по предоставяне на съвети),⁶ например, услуги по управленско и данъчно консултиране.
18. Ангажиментът за изразяване на сигурност може да е част от по-голям ангажимент, например, когато ангажимент за предоставяне на консултантски услуги във връзка с придобиване на бизнес включва изискване да се получи сигурност относно историческа или прогнозна финансова информация. При такива обстоятелства настоящата Рамка е приложима единствено по отношение на частта от ангажимента, отнасяща се до изразяването на сигурност.
 19. Следните ангажименти, които е възможно да съответстват на описанието в параграф 10, не се считат за ангажименти за изразяване на сигурност от гледна точка на настоящата Рамка:
 - (а) Ангажименти за предоставяне на свидетелски показания в съдебни производства във връзка със счетоводни, одиторски, данъчни или други въпроси; и
 - (б) Ангажименти, съдържащи професионални мнения, виждания или формулировки, от които потребителят може да извлече известна степен на сигурност, в случай че е приложимо всичко изброено по-долу:
 - (i) тези мнения, виждания или формулировки имат само инцидентен характер спрямо цялостния ангажимент;
 - (ii) евентуално издаван писмен доклад е ограничен за използване единствено от предвидените потребители, посочени в него;
 - (iii) съгласно писмено споразумение с посочените предвидени потребители, ангажиментът не е замислен и не е

⁶ При ангажимент за предоставяне на консултантски услуги практикуващият професионален счетоводител използва техническите си умения, образование, наблюдения, опит и познания относно процеса по консултиране. Ангажиментите за предоставяне на консултантски услуги включват аналитичен процес, който обикновено предполага известна комбинация от дейности, отнасящи се до: определяне на цели, установяване на факти, дефиниране на проблеми и възможности, оценяване на алтернативи, разработване на препоръки, включително съответните мерки, комуникиране на резултатите и в някои случаи, прилагане на тези мерки и предприемане на последващи действия. Докладите (ако се издават такива) по принцип са изложени в повествователен стил (или в „разширен” формат – „подробен доклад”). Обикновено извършената работа е предназначена да бъде използвана единствено от клиента и в негова полза. Естеството и обхватът на работата се определя от споразумението между практикуващия професионален счетоводител и клиента. Услуга, която отговаря на дефиницията за ангажимент за изразяване на сигурност не е ангажимент за предоставяне на консултантски услуги, а ангажимент за изразяване на сигурност.

предназначен да бъде ангажимент за изразяване на сигурност; и

- (iv) ангажиментът не се представя като ангажимент за изразяване на сигурност в доклада на професионалния счетоводител.

Доклади по ангажименти, които не са ангажименти за изразяване на сигурност

20. Практикуващ професионален счетоводител, издаващ доклад относно ангажимент, който не е ангажимент за изразяване на сигурност в обхвата на настоящата Рамка, ясно разграничава този доклад от доклада за изразяване на сигурност. За да не обърква потребителите, доклад, който не е доклад за изразяване на сигурност, избягва например:
- намеждане или скрито изразяване на съответствие с настоящата Рамка или със стандартите за изразяване на сигурност;
 - неуместното използване на фразите „изразяване на сигурност“, „одит“ или „преглед“;
 - включването на изявление, което разумно би могло да бъде сбъркано със заключение, основано на достатъчни и уместни доказателства, което има за цел да повиши степента на доверие на предвидените потребители в резултата от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо критериите.
21. Практикуващият професионален счетоводител и отговорното лице биха могли да се договорят да прилагат принципите на настоящата Рамка спрямо ангажимент, при който няма други предвидени потребители освен отговорното лице, но всички останали изисквания на приложимите стандарти за изразяване на сигурност са изпълнени. В такива случаи, докладът на практикуващия професионален счетоводител включва изявление, ограничаващо използването на доклада до отговорното лице.

Предварителни условия за ангажимента за изразяване на сигурност

22. Следните предварителни условия по отношение на ангажимента за изразяване на сигурност са уместни, когато се преценява дали ангажиментът за изразяване на сигурност да бъде приет или продължен:
- (а) Ролите и отговорностите на съответните страни (т.е. съобразно случая, отговорното лице, лицето, извършващо измерването или оценяването и ангажиращата страна) са подходящи за конкретните обстоятелства; и
- (б) Ангажиментът видимо притежава всички изброени по-долу характеристики:

- (i) съответният предмет е подходящ;
 - (ii) критериите, които практикуващият професионален счетоводител очаква да бъдат използвани при изготвяне на информацията за предмета, са подходящи за обстоятелствата на ангажмента, включително, че видимо притежават характеристиките, описани в параграф 44;
 - (iii) критериите, които практикуващият професионален счетоводител очаква да бъдат използвани при изготвяне на информацията за предмета, ще бъдат на разположение на предвидените потребители;
 - (iv) практикуващият професионален счетоводител очаква да е в състояние да получи доказателствата, които са необходими, за да подкрепят заключението на практикуващия професионален счетоводител;
 - (v) заключението на практикуващия професионален счетоводител, във форма, подходяща или за ангажмент за изразяване на разумна степен на сигурност, или за ангажмент за изразяване на ограничена степен на сигурност, ще бъде включено в писмен доклад; и
 - (vi) рационална цел, включително, в случай на ангажмент за изразяване на ограничена степен на сигурност, че практикуващият професионален счетоводител очаква да е в състояние да получи смислена и съдържателна степен на сигурност.
23. Съответните предмети на различните ангажменти за изразяване на сигурност могат да вариат в широки граници. Възможно е някои предмети да изискват специализирани умения и познания, надхвърлящи тези, притежавани обикновено от отделния практикуващ професионален счетоводител. Важно е обаче практикуващият професионален счетоводител да се увери, че лицата, които ще изпълняват ангажмента, притежават съвместно подходящата компетентност и способности (вж. също параграф 31).
24. Когато потенциален ангажмент не може да бъде приет като ангажмент за изразяване на сигурност, ангажиращата страна може да е в състояние да идентифицира различен ангажмент, който да удовлетвори нуждите на предвидените потребители. Така например:
- (a) В случай че критериите, които практикуващият професионален счетоводител очаква да бъдат приложени, не са подходящи, ангажмент за изразяване на сигурност, който отговаря на останалите предварителни условия съгласно параграф 22, може все пак да бъде изпълнен, ако:

- (i) практикуващият професионален счетоводител може да идентифицира един или повече аспекти на съответния предмет, за които тези критерии са подходящи. В такива случаи практикуващият професионален счетоводител би могъл да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност по отношение на този аспект на съответния предмет, разгледан самостоятелно. В такива случаи може да е необходимо докладът за изразяване на сигурност да пояснява, че не се отнася да съответния първоначален предмет в неговата цялост; или
 - (ii) биха могли да бъдат избрани или разработени алтернативни критерии, подходящи за съответния предмет.
- (б) Ангажиращата страна може да поиска ангажимент, който не е ангажимент за изразяване на сигурност, например, ангажимент за предоставяне на консултантски услуги или за договорени процедури.
25. След като бъде приет, не е уместно ангажимент за изразяване на сигурност да се променя в ангажимент, който не е за изразяване на сигурност, или ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, без разумно основание за това. Промяна в обстоятелствата, която засяга изискванията на предвидените потребители или недоразумение относно естеството на ангажимента биха могли да оправдаят искане за промяна в ангажимента. Ако бъде извършена такава промяна, доказателствата, които са получени преди промяната не се пренебрегват. Невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни доказателства, за да се формира заключение за изразяване на разумна степен на сигурност, не е приемлива причина за промяна от ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.

Елементи на ангажимента за изразяване на сигурност

26. В настоящия раздел се разглеждат следните елементи на ангажимента за изразяване на сигурност:
- (а) Взаимоотношение между три страни, в което участват практикуващият професионален счетоводител, отговорното лице и предвидените потребители;
 - (б) Подходящ предмет;
 - (в) Подходящи критерии;
 - (г) Достатъчни и уместни доказателства; и

- (д) Писмен доклад за изразяване на сигурност във форма, подходяща за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност или за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.

Взаимоотношение между три страни

27. Всички ангажименти за изразяване на сигурност имат като минимум три отделни страни: практикуващият професионален счетоводител, отговорното лице и предвидените потребители. В зависимост от конкретните обстоятелства на ангажимента, може да е налице отделна роля за лицето, извършващо измерването или оценяването и за ангажиращата страна.
28. Отговорното лице и предвидените потребители може да са от различни предприятия или от едно и също предприятие. Пример за второто е, когато, при двустепенна структура на управление, надзорният съвет може да потърси изразяване на сигурност относно информация, предоставена от изпълнителния съвет на предприятието. Взаимоотношението между отговорното лице и предвидените потребители трябва да се разглежда в контекста на конкретния ангажимент и може да се различава от по-традиционно дефинираните линии на отговорност. Така например, висшето ръководство на предприятието (предвиденият потребител) може да ангажира практикуващия професионален счетоводител да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност относно конкретен аспект от дейността на предприятието, за който непосредствена отговорност носи по-ниско ниво на ръководството (отговорното лице), но за който висшето ръководство носи крайната отговорност.

Практикуващ професионален счетоводител

29. „Практикуващият професионален счетоводител” е лицето или лицата, изпълняващи ангажимента (обикновено съдружникът, отговорен за ангажимента, или други членове на екипа по ангажимента, или съобразно случая, фирмата) като прилагат умения и техники за изразяване на сигурност, за да получат съобразно случая разумна или ограничена степен на сигурност относно това дали информацията за предмета не съдържа съществени неправилни отчитания.⁷ При директен ангажимент практикуващият професионален счетоводител измерва или оценява съответния предмет спрямо критериите и същевременно прилага умения и техники за изразяване на сигурност, за да получи съобразно случая разумна или ограничена степен на сигурност относно това дали резултатът от това измерване или оценяване не съдържа съществени неправилни отчитания.

⁷ 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.

30. В случай че компетентен практикуващ професионален счетоводител, който не е професионален счетоводител на публична практика, реши да заяви съответствие със стандарт за изразяване на сигурност, важно е да се отчете, че тези стандарти включват изисквания, които отразяват предварителното условие съгласно параграф 5 във връзка с Кодекса на СМСЕС и МСКК 1 или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова изисквателни.
31. Ангажиментът не се приема, ако предварителната информация за обстоятелствата на ангажимента сочи, че етичните изисквания във връзка с компетентността няма да бъдат изпълнени. В някои случаи тези изисквания могат да бъдат изпълнени като практикуващият професионален счетоводител използва работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител.
32. Наред с това, необходимо е практикуващият професионален счетоводител да е в състояние да участва в работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител и другите практикуващи професионални счетоводители в областта на изразяването на сигурност до степен, която да е достатъчна, за да поеме отговорност за заключението за изразяване на сигурност относно информацията за предмета, както и за да получи доказателства, необходими, за да се заключи дали работата на този експерт или друг практикуващ професионален счетоводител в областта на изразяването на сигурност е подходяща за целите на практикуващия професионален счетоводител.
33. Практикуващият професионален счетоводител носи изключителна отговорност за изразеното заключение и тази отговорност не се намалява от това, че практикуващият професионален счетоводител използва работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител или на други практикуващи професионални счетоводители в областта на изразяването на сигурност. Независимо от това, ако практикуващият професионален счетоводител, който използва работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител, след като е изпълнил изискванията на приложимите стандарти за изразяване на сигурност, достигне до заключение, че работата на този експерт е подходяща за целите на практикуващия професионален счетоводител, практикуващият професионален счетоводител може да приеме в качеството на уместни доказателства констатациите или заключенията на експерта в неговата сфера на компетентност.

Отговорно лице

34. Отговорното лице е лицето, отговорно за съответния предмет. При ангажимент за удостоверяване на съответствие често отговорното лице е същевременно и лицето, извършващо измерването или оценяването.

Отговорното лице може да е, или да не е, страната, ангажираща практикуващия професионален счетоводител да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност (ангажиращата страна).

Предвидени потребители

35. Предвидените потребители са лицето(ата) или организацията(ите), или групата(ите) лица или организации, които практикуващият професионален счетоводител очаква, че ще използват доклада за изразяване на сигурност. Отговорното лице може да е един от предвидените потребители, но не и единственият предвиден потребител.
36. В някои случаи може да има предвидени потребители, различни от тези, до които е адресиран докладът за изразяване на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител може да не е в състояние да идентифицира всички, които ще се запознаят с доклада за изразяване на сигурност, особено когато голям брой лица има достъп до него. В такива случаи, особено когато е вероятно интересите на възможните потребители по отношение на съответния предмет да са разположени в широки граници, предвидените потребители могат да бъдат ограничени до основните заинтересовани страни със съществени и общи интереси. Предвидените потребители могат да бъдат идентифицирани по различен начини, например, чрез споразумение между практикуващия професионален счетоводител и отговорното лице или ангажиращата страна, или въз основа на закон или нормативна разпоредба.
37. Предвидените потребители или техни представители могат да взаимодействат директно с практикуващия професионален счетоводител и отговорното лице (и ангажиращата страна, в случай че е различна) при определяне на изисквания на ангажимента. Независимо от участието на други лица обаче, и за разлика от ангажимент за изпълнение на договорени процедури (който предполага докладване на фактически констатации на базата на процедури, договорени с ангажиращата страна и подходящи трети страни, а не заключение):
 - (а) практикуващият професионален счетоводител носи отговорност за определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите; и
 - (б) практикуващият професионален счетоводител може да трябва да изпълни допълнителни процедури, ако му стане известна информация, която се различава съществено от тази, върху която е било базирано определянето на планираните за изпълнение процедури.
38. В някои случаи предвидените потребители (например, банкови институции или регулаторни органи) налагат задължение или отправят

искане съответната(ите) страна(и) да договори(ят) ангажиментът за изразяване на сигурност да бъде изпълнен със специална цел. Когато ангажиментите използват критерии, които са разработени със специална цел, докладът за изразяване на сигурност включва изявление, привличащо вниманието на запознаващите с доклада лица към този факт. Наред с това, практикуващият професионален счетоводител може да счете за подходящо да посочи, че докладът за изразяване на сигурност е предназначен единствено за конкретни потребители. В зависимост от обстоятелствата на ангажимента, това може да бъде постигнато чрез налагане на ограничение върху разпространението или използването на доклада за изразяване на сигурност. Макар докладът за изразяване на сигурност да може да бъде ограничен, когато е предназначен единствено за конкретни предвидени потребители или за специална цел, липсата на ограничение до конкретен потребител или цел сама по себе си не е индикация, че практикуващият професионален счетоводител носи юридическа отговорност по отношение на този потребител или за тази цел. Дали се носи юридическа отговорност ще зависи от правните обстоятелства на всеки казус и от съответната юрисдикция.

Съответен предмет

39. Съответният предмет на ангажимента за изразяване на сигурност може да приеме много форми, например:
- Исторически финансови резултати от дейността или историческо финансово състояние (например, историческо финансово състояние, финансови резултати от дейността и парични потоци), по отношение на които информацията за предмета би могла да бъде признаването, оценяването, представянето и оповестяването във финансовия отчет.
 - Бъдещи финансови резултати от дейността или бъдещо финансово състояние (например, бъдещо финансово състояние, финансови резултати от дейността и парични потоци), по отношение на които информацията за предмета би могла да бъде признаването, оценяването, представянето и оповестяването, изложени във финансова прогноза или придвиждане.
 - Нефинансови резултати от дейността или нефинансово състояние (например, резултатите от дейността на предприятието), по отношение на които информацията за предмета би могла да бъде ключови показатели за ефикасност и ефективност.
 - Физически характеристики (например, производителност на оборудване), по отношение на които информацията за предмета би могла да бъде документ с техническа спецификация.

- Системи и процеси (например, вътрешният контрол или ИТ системата на предприятието), по отношение на които информацията за предмета би могла да бъде декларация за ефективност.
- Поведение (например, корпоративно управление, спазване изискванията на нормативна разпоредба, практики във връзка с човешките ресурси), по отношение на които информацията за предмета би могла да бъде декларация за съответствие или декларация за ефективност.

Приложение 4 представя категоризация на диапазона от възможни предмети с някои примери.

40. Различните предмети имат различни характеристики, включително степента, в която информацията за тях е качествена или количествена, обективна или субективна, историческа или прогнозна, и дали се отнася до даден момент във времето или обхваща определен времеви период. Тези характеристики оказват влияние върху:
- (а) точността, с която съответният предмет може да бъде измерен или оценен спрямо критериите; и
 - (б) убедителността на наличните доказателства.

Докладът за изразяване на сигурност може да отбележи характеристиките, които са от особено значение за предвидените потребители.

41. Уместността на съответния предмет не се влияе от степента на сигурност, т.е., ако съответният предмет не е подходящ за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, той ни би бил подходящ и за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, и обратно. Подходящият предмет е разграничим и е в състояние да бъде измерен или оценен спрямо идентифицираните критерии, така че получената в резултат информация за предмета да може да бъде подложена на процедури за получаване на достатъчни и уместни доказателства, които да подкрепят съобразно случая заключение за изразяване на разумна или на ограничена степен на сигурност.

Критерии

42. Критериите са базите за сравнение, използвани за измерване или оценяване на съответния предмет. Критериите могат да са формални, например, при изготвяне на финансови отчети възможно е критериите да са Международните стандарти за финансово отчитане или Международните счетоводни стандарти за публичния сектор; при докладване относно оперативната ефективност на вътрешните контроли възможно е критериите да се базират на установена рамка за

вътрешен контрол или индивидуални цели на контрола, специално разработени за целта; при докладване относно спазването на изискванията възможно е критериите да са приложимото законодателство, нормативна разпоредба или договор. Примери за не толкова формални критерии са вътрешно разработен кодекс за поведение или договорено ниво на изпълнение (например, брой пъти, в годината, които конкретен комитет се очаква да заседава).

43. За последователното в разумна степен измерване или оценяване на съответния предмет в контекста на професионалната преценка са необходими подходящи критерии. Без референтната рамка, осигурена от подходящите критерии, всяко заключение е изложено на индивидуално тълкуване и неправилно разбиране. Подходящите критерии са чувствителни към контекста, т.е. те са уместни за конкретните обстоятелства на ангажмента. Дори за един и същ съответен предмет може да има различни критерии, които ще доведат до различно измерване или оценка. Така например, дадено лице, извършващо измерването или оценяването, може да избере като един от критериите по отношение на съответния предмет, а именно удовлетвореност на клиентите, броя на клиентски оплаквания, разрешени по потвърден от клиента удовлетворителен за него начин; друго лице, извършващо измерването или оценяването, може да избере броя на повторните покупки в тримесечния период след първоначалната покупка. Освен това, критериите може да са подходящи за конкретен набор от обстоятелства на ангажмента, но да не са подходящи при друг набор от обстоятелства. Така например, докладването до органи на държавното управление или регулаторни органи може да изисква използването на конкретен набор от критерии, но е възможно тези критерии да не са подходящи за по-широка група потребители.
44. Подходящите критерии видимо притежават следните характеристики:
- (а) Уместност: уместните критерии водят до информация за предмета, която подпомага вземането на решения от страна на предвидените потребители.
 - (б) Пълнота: критериите са пълни, когато изготвената в съответствие с тях информация за предмета не пропуска значими фактори, които може разумно да се очаква да повлияят върху решенията на предвидените потребители, вземани въз основа на тази информация за предмета. Пълните критерии включват, когато това е уместно, еталони за представяне и оповестяване.
 - (в) Надеждност: надеждните критерии дават възможност за последователно в разумна степен измерване или оценяване на съответния предмет, включително съобразно случая, представяне

и оповестяване, когато са използвани в сходни обстоятелства от различни практикуващи професионални счетоводители.

- (г) Неутралност: неутралните критерии водят до информация за предмета, която съобразно конкретните обстоятелства на ангажмента е непредубедена.
 - (д) Разбираемост: разбираемите критерии водят до информация за предмета, която може да бъде разбрана от предвидените потребители.
45. Неясните описания на очаквания или преценки за индивидуалния опит на дадено лице не са подходящи критерии.
46. Когато се оценява доколко подходящи са критериите за конкретен ангажимент, относителното значение на всяка една от горните характеристики е въпрос на професионална преценка. Уместността на критериите не се влияе от степента на сигурност, т.е., ако критериите не са подходящи за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, то те няма да бъдат подходящи и за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, и обратно. Възможно е критериите да са изложени в законодателството или нормативна разпоредба или да са издадени от упълномощени или признати органи или организации на експерти, които следват прозрачна регламентирана процедура (установени критерии). Други критерии може да са специално разработени с цел изготвяне на информацията за предмета при конкретните обстоятелства на ангажмента. Това дали критериите са установени или специално разработени оказва влияние върху работата, която е необходима, за да се оцени доколко те са подходящи за конкретния ангажимент, например, при липсата на индикации за обратното, предполага се, че установените критерии са подходящи, в случай че те уместни от гледна точка на нуждите от информация на предвидените потребители.
47. Критериите трябва да са на разположение на предвидените потребители, за да им позволят да разберат как е бил измерен или оценен съответният предмет. Критериите се предоставят на разположение на предвидените потребители по един или повече от следните начини:
- (а) публично;
 - (б) чрез включване по ясен начин в представянето на информацията за предмета;
 - (в) чрез включване по ясен начин в доклада за изразяване на сигурност;

- (г) чрез всеобщо разбиране, например критериите за измерване на времето в часове и минути.
48. Критериите също така биха могли да са достъпни единствено за предвидените потребители, например, условията на договор или критериите, издадени от отраслова асоциация, които са на разположение само на лицата в съответния отрасъл, тъй като са свързани единствено със специфична цел (вж. също параграф 38).
49. Като част от ангажимента, практикуващият професионален счетоводител определя дали критериите са подходящи.

Доказателства

50. Ангажиментите за изразяване на сигурност се планират и изпълняват с нагласа на професионален скептицизъм с цел получаване на достатъчни и уместни доказателства в контекста на ангажимента относно отчетения резултат от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо критериите. При планирането и изпълнението на ангажимента е необходимо да бъдат използвани професионални преценки във връзка с разглеждането на нивото на същественост, риска на ангажимента и количеството и качеството на наличните доказателства, особено при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите.

Професионален скептицизъм

51. Професионалният скептицизъм е нагласа, която включва запазването на повишено внимание, например, към:
- (а) доказателства, които не съответстват на други получени доказателства;
 - (б) информация, която поставя под съмнение надеждността на документи и отговори на проучващи запитвания, които ще бъдат използвани в качеството на доказателство;
 - (в) обстоятелства, които подсказват необходимост от процедури в допълнение към тези, изисквани от приложимите стандарти за изразяване на сигурност; и
 - (г) условия, които е възможно да са индикация за вероятно неправилно отчитане.
52. Запазването на професионален скептицизъм през целия ангажимент е необходимо, за да се намали например рискът от:
- пропускането да бъдат забелязани необичайни обстоятелства;
 - прекомерно обобщаване при извеждането на заключения от наблюденията; и

- използване на неподходящи предположения при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите и при оценяване на резултатите от тяхното изпълнение.
53. Професионалният скептицизъм е необходим за критичното оценяване на доказателствата. Това включва изследване на несъответстващите си доказателства и поставяне под съмнение надеждността на документите и отговорите на проучващите запитвания. Професионалният скептицизъм включва също преценка на достатъчността и уместността на получените доказателства в светлината на съответните обстоятелства.
54. С изключение на случаите, в които ангажиментът включва изразяване на сигурност относно това дали документите са автентични и неподправени, практикуващият професионален счетоводител може да приеме, че регистрите и документацията са автентични и неподправени, освен ако няма причини да счита обратното. Независимо от това, практикуващият професионален счетоводител преценява надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство.
55. От практикуващия професионален счетоводител не може да се очаква да се абстрахира от минал опит с честността и почтеността на лицата, които предоставят доказателства. Независимо от това, убеждението, че лицата, които предоставят доказателства са честни и почтени не освобождава практикуващия професионален счетоводител от необходимостта да запазва професионален скептицизъм.

Професионална преценка

56. Професионалната преценка е важна за правилното изпълнение на ангажимента за изразяване на сигурност. Това е така, защото тълкуването на приложимите етични изисквания и уместните стандарти за изразяване на сигурност, както и вземането на информирани решения, необходими по време на целия ангажимент, не могат да бъдат извършени без прилагането на подходящото обучение, познания и опит спрямо конкретните факти и обстоятелства. Професионална преценка е необходима по-специално при вземането на решения относно:
- нивото на същественост и риска на ангажимента;
 - естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, използвани, за да бъдат изпълнени изискванията на приложимите стандарти за изразяване на сигурност и да бъдат получени доказателства;
 - оценката дали са получени достатъчни и уместни доказателства и дали трябва да бъде направено още нещо, за да бъдат

постигнати целите на приложимите стандарти за изразяване на сигурност. По-специално, когато става въпрос за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, професионална преценка се изисква при оценяване на това дали е получена смислена и съдържателна степен на сигурност;

- когато става въпрос за директен ангажимент, прилагането на критериите спрямо съответния предмет и в случай че практикуващият професионален счетоводител избира или разработва критериите – техният избор или разработване. Когато става въпрос за ангажимент за удостоверяване на съответствие, оценяването на тези преценки, направени от други лица.
- подходящите заключения, които да бъдат изведени на базата на получените доказателства.

57. Отличителна черта на професионалната преценка, която се очаква от практикуващия професионален счетоводител е, че тя се упражнява от практикуващ професионален счетоводител, чието обучение, познания и опит са допринесли за развиването на необходимата компетентност, за да могат да бъдат правени разумни преценки.
58. Използването на професионална преценка във всеки един конкретен случай се базира на фактите и обстоятелствата, които са известни на практикуващия професионален счетоводител. Консултациите по трудни и спорни въпроси по време 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, помагат на практикуващия професионален счетоводител да прави информирани и разумни преценки.
59. Професионалната преценка може да бъде оценена на базата на това дали направената преценка отразява компетентното прилагане на принципите за изразяване на сигурност и принципите за измерване или оценяване и е както подходяща в светлината на фактите и обстоятелствата, така и съответстваща на тези факти и обстоятелства, станали известни на практикуващия професионален счетоводител до датата на неговия доклад за изразяване на сигурност.
60. Професионална преценка трябва да бъде използвана по време на целия ангажимент. Професионалната преценка не трябва да бъде използвана като оправдание за решения, които иначе не са подкрепени от фактите и обстоятелствата на ангажимента или от достатъчни и уместни доказателства.

Достатъчност и уместност на доказателствата

61. Достатъчността и уместността на доказателствата са взаимосвързани. Достатъчността е мярка за количеството на доказателствата. Необходимото количество доказателства се влияе от рисковете информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания (колкото по-високи са тези рискове, толкова повече доказателства вероятно ще бъдат необходими), а също и от качеството на тези доказателства (колкото по-високо е качеството, толкова по-малко доказателства биха били необходими). Получаването на повече доказателства обаче не може да компенсира тяхното лошо качество (вж. също параграфи 81–82).
62. Уместността е мярка за качеството на доказателствата; т.е. тяхното значение и надеждност в осигуряването на подкрепа за заключението на практикуващия професионален счетоводител.
63. Уместността на доказателствата се влияе от техния източник и естество и зависи от отделните обстоятелства, при които става получаването на тези доказателства. Могат да бъдат направени определени обобщения относно надеждността на различните видове доказателства; тези обобщения обаче са съпътствани от важни изключения. Дори когато доказателствата са получени от външни източници, може да са налице обстоятелства, които биха могли да повлияят върху тяхната надеждност. Така например, възможно е доказателства, получени от външен източник, да не са надеждни, ако този източник не разполага с необходимите познания или не е обективен. Отчитайки, че може да са налице изключения, следните обобщения относно надеждността на доказателствата биха могли да са от полза:
 - Доказателствата са по-надеждни, когато са получени от източници извън съответната(ите) страна(и).
 - Доказателствата, които са генерирани вътрешно, са по-надеждни, когато свързаните с тях контроли са ефективни.
 - Доказателствата, получени директно от практикуващия професионален счетоводител (например, наблюдение върху прилагането на даден контрол) са по-надеждни, отколкото доказателствата, получени по косвен път или вследствие на умозаключение (например, проучващо запитване относно прилагането на даден контрол).
 - Доказателствата са по-надеждни, когато съществуват в документиран вид, независимо дали на хартиен носител, в електронен формат или чрез други способи (например, писмен документ, съставен по време на провеждане на заседание).

обикновено е по-надежден, отколкото последващо устно изявление относно дискутираните въпроси).

64. Обикновено практикуващият професионален счетоводител получава по-висока степен на сигурност от вътрешносъгласувани доказателства, които са получени от различни източници или са от различно естество, отколкото от отделни доказателства, разглеждани самостоятелно. Наред с това, получаването на доказателства от различни източници или от различно естество може или да потвърди други доказателства, или да покаже, че дадено доказателство не е надеждно. Когато доказателствата, получени от един източник не съответстват на доказателствата, получени от друг, практикуващият професионален счетоводител определя какви допълнителни процедури са необходими, за да разреши това несъответствие.
65. От гледна точка на получаването на достатъчни и уместни доказателства, по принцип е по-трудно да се получи сигурност относно информация за предмета, обхващаща определен период от време, отколкото относно информация за предмета към определен момент. Освен това, заключенията, предоставени във връзка с процеси, обикновено са ограничени до периода, обхванат от ангажимента; практикуващият професионален счетоводител не предоставя заключение относно това дали процесът ще продължи да функционира по посочения начин и в бъдеще.
66. Това дали са получени достатъчни и уместни доказателства, върху които практикуващият професионален счетоводител да базира своето заключение, е въпрос на професионална преценка, която включва разглеждане на взаимовръзката между разходите за получаване на доказателства и полезността на получената информация. Практикуващият професионален счетоводител използва професионална преценка и упражнява професионален скептицизъм при оценяване количеството и качеството на доказателствата, а по този начин и тяхната достатъчност и уместност, които да подкрепят доклада за изразяване на сигурност.

Ниво на същественост

67. Нивото на същественост е важно при планиране и изпълнение на ангажимента за изразяване на сигурност, включително при определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, както и при оценяване дали информацията за предмета не съдържа съществени неправилни отчитания. Професионалните преценки относно нивото на същественост се правят в светлината на съпътстващите обстоятелства, но не се влияят от степента на изразяваната сигурност, т.е., за едни и същи предвидени потребители и цел нивото на същественост по отношение на ангажимент за изразяване

на разумна степен на сигурност е същото, каквото е и по отношение на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, тъй като нивото на същественост се базира на нуждите от информация на предвидените потребители.

68. Неправилните отчитания, включително пропуските, се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, могат да повлияят върху съответните решения на предвидените потребители, вземани въз основа на информацията за предмета. Това как практикуващият професионален счетоводител взема под внимание нивото на същественост е въпрос на професионална преценка и се влияе от виждането на практикуващия професионален счетоводител за общите информационни нужди на предвидените потребители като група. Освен ако ангажиментът не е разработен с цел да удовлетвори специфични нужди от информация на конкретни потребители, обикновено възможният ефект от неправилните отчитания върху конкретни потребители, чиито нужди от информация може да варират в широки граници, не се взема под внимание.
69. Нивото на същественост се преценява в контекста на качествени и когато това е приложимо, количествени фактори. Относителната значимост на качествените и на количествените фактори при разглеждане нивото на същественост в конкретен ангажимент е въпрос на професионална преценка на практикуващия професионален счетоводител.
70. Нивото на същественост се отнася до информацията, обхваната от доклада за изразяване на сигурност. Следователно, когато ангажиментът обхваща някои, а не всички аспекти на информацията за предмета, нивото на същественост се преценява само във връзка с тази част от информацията за предмета, която е обхваната от ангажимента.

Риск на ангажимента

71. Информацията за предмета може да не е изразена правилно в контекста на съответния предмет и критериите и поради това е възможно да съдържа неправилни отчитания, които евентуално да са съществени. Случаят е такъв, когато информацията за предмета не отразява правилно прилагането на критериите с оглед измерване или оценяване на съответния предмет.
72. Рискът на ангажимента е рискът практикуващият професионален счетоводител да изрази неподходящо заключение, когато информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания. Рискът на ангажимента не се отнася и не включва бизнес рисковете на практикуващия професионален счетоводител, например, загуба на

съдебно дело, неблагоприятен отглас сред обществеността или други събития, възникващи във връзка с информацията за конкретен предмет.

73. Свеждането на риска на ангажмента до нула рядко може да бъде постигнато или да е оправдано от гледна точка на разходите и поради това „разумната степен на сигурност“ е по-ниска от абсолютната в резултат на фактори, като:
- използването на селективно тестване;
 - ограниченията, присъщи на вътрешния контрол;
 - факта, че голяма част от доказателствата, които са на разположение на практикуващия професионален счетоводител са по-скоро убеждаващи, отколкото категорично убедителни;
 - използването на професионална преценка при събирането и оценяването на доказателствата и формирането на заключения въз основа на тези доказателства;
 - в някои случаи, характеристиките на съответния предмет, когато е оценен или измерен спрямо критериите.
74. По принцип, рискът на ангажмента може да бъде представен чрез следните компоненти, макар да не е задължително всички тези компоненти да са налице или да са от значение при всички ангажменти за изразяване на сигурност:
- (а) рискове, върху които практикуващият професионален счетоводител не упражнява пряко влияние, които на свой ред се състоят от:
 - (i) податливостта на информацията за предмета на съществени неправилни отчитания, преди вземане под внимание на свързаните с нея контроли, прилагани от съответната(ите) страна(и) (вътрешноприсъщ риск); и
 - (ii) рискът, че съществено неправилно отчитане, възникнало в информацията за предмета, няма да бъде своевременно предотвратено, или разкрито и коригирано, от вътрешния контрол на съответната(ите) страна(и) (риск на контрола); и
 - (б) рискове, върху които практикуващият професионален счетоводител упражнява пряко влияние, които на свой ред се състоят от:
 - (i) рискът, че процедурите, изпълнени от практикуващият професионален счетоводител няма да разкрият съществено неправилно отчитане (риск на разкритията); и

- (ii) в случай на директен ангажимент, рисковете, свързани с измерването или оценяването от страна на практикуващия професионален счетоводител на съответния предмет спрямо критериите (риск на измерването или оценяването).

75. Степента, в която всеки от тези компоненти е съществен за конкретния ангажимент се влияе от обстоятелствата на ангажимента, по-специално:

- естеството на съответния предмет и на информацията за предмета. Така например, концепцията за риск на контрола може да е по-полезна, когато съответният предмет е свързан с изготвянето на информация за резултатите от дейността на предприятието, отколкото в случаите, в които е свързан с информация относно ефективността на даден контрол или наличието на определено физическо състояние;
- това дали се изпълнява ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност или ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Така например, при ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност често практикуващият професионален счетоводител може да реши да събере доказателства чрез средства, различни от тестване на контролите, в който случай разглеждането на риска на контрола може да е по-малко целесъобразно, отколкото при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност относно информацията за същия предмет.
- това дали ангажиментът е директен ангажимент или ангажимент за удостоверяване на съответствие. Докато концепцията за риск на контрола е уместна при ангажименти за удостоверяване на съответствие, по-общата концепция за риск на измерването или оценяването е по-уместна по отношение на директни ангажименти.

Вземането под внимание на рисковете е въпрос на професионална преценка, а не въпрос, който подлежи на точно измерване.

Естество, време на изпълнение и обхват на процедурите

76. Обикновено за получаване на разумна или ограничена степен на сигурност се използва комбинация от процедури. Възможно е процедурите да включват:

- фактическа проверка;
- наблюдение;
- потвърждение;
- повторно изчисляване;

- повторно изпълнение;
- аналитични процедури; и
- проучващи запитвания.

Точното естество, време на изпълнение и обхват на процедурите ще са различни при различните ангажименти. По отношение на много ангажименти за изразяване на сигурност на теория е възможен неограничен брой варианти на процедурите. На практика обаче е трудно тези процедури да бъдат комуникирани ясно и недвусмислено.

77. Както ангажиментите за изразяване на разумна степен на сигурност, така и ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност, изискват прилагането на умения и техники за изразяване на сигурност и събирането на достатъчни и уместни доказателства като част от повтарящия се, систематичен процес на изпълнение на ангажимента, който включва придобиване на разбиране за съответния предмет и други обстоятелства на ангажимента.
78. Ангажиментът за изразяване на разумна степен на сигурност включва:
 - (а) въз основа на разбиране за съответния предмет и другите обстоятелства на ангажимента, идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания в информацията за предмета;
 - (б) разработване и изпълнение на процедури с цел отговор на оценените рискове и получаване на разумна степен на сигурност в подкрепа на заключението на практикуващия професионален счетоводител; и
 - (в) оценяване на достатъчността и уместността на получените доказателства в контекста на ангажимента и в случай че е необходимо при конкретните обстоятелства, опит за получаване на допълнителни доказателства.
79. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на процедурите за събиране на достатъчни и уместни доказателства при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност са по-ограничени в сравнение с тези при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Стандарт за изразяване на сигурност по съответния предмет може например да посочва, че достатъчни и уместни доказателства при конкретен вид ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност се получават основно чрез аналитични процедури и проучващи запитвания. При отсъствието на стандарт за изразяване на сигурност по съответния предмет при други видове ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност, обаче, процедурите за събиране на достатъчни и уместни доказателства може да са, или да не

са, основно аналитични процедури и прочуващи запитвания и ще варират в зависимост от конкретните обстоятелства на ангажмента, по-специално, съответния предмет, както и нуждите от информация на предвидените потребители и ангажиращата страна, включително съответните ограничения от гледна точка на време и разходи. Определянето на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите е въпрос на професионална преценка, като те ще варират при различните ангажменти.

80. Ангажментът за изразяване на ограничена степен на сигурност включва:
- (а) въз основа на разбиране за съответния предмет и другите обстоятелства на ангажмента, идентифициране на области, в които е вероятно да възникне съществено неправилно отчитане в информацията за предмета;
 - (б) разработване и изпълнение на процедури за адресиране на тези области и получаване на ограничена степен на сигурност в подкрепа на заключението на практикуващия професионален счетоводител; и
 - (в) в случай че на практикуващия професионален счетоводител стане известен въпрос или въпроси, които да го накарат да счита, че е възможно информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания, разработване и изпълнение на допълнителни процедури с цел получаване на по-нататъшни доказателства.

Количество и качество на наличните доказателства

81. Влияние върху количеството и качеството на наличните доказателства оказват:
- (а) характеристиките на съответния предмет и информацията за предмета. Така например, по-малко обективни доказателства биха могли да се очакват, когато информацията за предмета е ориентирана към бъдещето, а не е историческа (вж. параграф 40); и
 - (б) други обстоятелства, например, когато доказателства, които разумно би могло да се очаква да са налични, не са налични, например, поради момента на назначаване на практикуващия професионален счетоводител, политиката на предприятието за съхранение на документацията, неадекватни информационни системи или ограничение, наложено от отговорното лице.

Обикновено наличните доказателства са по-скоро убеждаващи, отколкото категорично убедителни.

82. Немодифицирано заключение не е подходящи както при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, така и при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, когато:
- (а) обстоятелствата не позволяват на практикуващия професионален счетоводител да получи доказателствата, необходими, за да се намали риска на ангажимента до подходящо ниво; или
 - (б) страна по ангажимента налага ограничение, което не позволява на практикуващия професионален счетоводител да получи доказателствата, необходими, за да се намали риска на ангажимента до подходящо ниво.

Доклад за изразяване на сигурност

83. Практикуващият професионален счетоводител формира заключение въз основа на получените доказателства и предоставя писмен доклад, съдържащ ясно излагане на това заключение за изразяване на сигурност относно информацията за предмета. Стандартите за изразяване на сигурност установяват основните елементи на докладите за изразяване на сигурност.
84. При ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност заключението на практикуващия професионален счетоводител е изразено в положителна форма, която представя мнението на практикуващия професионален счетоводител относно резултата от измерването или оценяването на съответния предмет.
85. Примерите за заключения, изразени във форма, подходяща за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност включват:
- когато са изразени чрез съответния предмет и приложимите критерии, „По наше мнение, предприятието е спазило, във всички съществени аспекти, изискванията на закон XYZ”;
 - когато са изразени чрез информацията за предмета и приложимите критерии, „По наше мнение, финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, финансовото състояние на предприятието към [дата], както и финансовите резултати от дейността му и паричните му потоци за годината, завършваща на тази дата в съответствие с рамката XYZ”;
 - когато са изразени чрез изявление, направено от съответната страна, „По наше мнение, изявлението на [съответната страна], че предприятието е спазило изискванията на закон XYZ, е достоверно във всички съществени аспекти,” или „По наше мнение, изявлението на [съответната страна], че ключовите

показатели за изпълнение са представени в съответствие с критерии XYZ, е достоверно във всички съществени аспекти”.

При директен ангажимент заключението на практикуващия професионален счетоводител е изразено чрез съответния предмет и критериите.

86. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност заключението на практикуващия професионален счетоводител е изразено във форма, която съобщава дали въз основа на изпълнения ангажимент на практикуващия професионален счетоводител е станал известен въпрос или въпроси, които да го накарат да счита, че информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания, например, „Въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства, не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че предприятието не е спазило, във всички съществени аспекти, изискванията на закон XYZ”.
87. Практикуващият професионален счетоводител може да избере „кратка форма” или „разширен” стил на докладване („подробен доклад”), за да улесни ефективната комуникация с предвидените потребители. Докладите в „кратка форма” обикновено включват само основните елементи. „Подробните” доклади включват и друга информация и обяснения, които нямат за цел да окажат влияние върху заключението на практикуващия професионален счетоводител. В допълнение към основните елементи, подробните доклади могат да описват в детайли условията на ангажимента, приложимите критерии, които се използват, констатации, отнасящи се до конкретни аспекти на ангажимента, подробности за квалификацията и опита на практикуващия професионален счетоводител и други лица, участващи в ангажимента, оповестяване на нивата на същественост, и, в някои случаи, препоръки. Дали да бъде включена подобна информация зависи от нейното значение за нуждите от информация на предвидените потребители.
88. Заключението на практикуващия професионален счетоводител е ясно отделено от информацията или обясненията, които нямат за цел да оказват влияние върху заключението на практикуващия професионален счетоводител, включително параграфи за обръщане на внимание, параграфи по други въпроси, констатации, отнасящи се до конкретни аспекти на ангажимента, препоръки или допълнителна информация, включена в доклада за изразяване на сигурност. Използваната формулировка ясно показва, че параграфите за обръщане на внимание, параграфите по други въпроси, констатациите, препоръките или допълнителната информация нямат за цел да омаловажават заключението на практикуващия професионален счетоводител.

89. Практикуващият професионален счетоводител изразява модифицирано заключение при следните обстоятелства:
- (а) когато съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител е налице ограничение в обхвата и е възможно ефектът от въпроса да е съществен. В такива случаи практикуващият професионален счетоводител изразява квалифицирано заключение или отказва изразяване на заключение. В някои случаи практикуващият професионален счетоводител обмисля оттегляне от ангажимента.
 - (б) когато съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания. В такива случаи практикуващият професионален счетоводител изразява квалифицирано или отрицателно заключение. При тези директни ангажименти, при които информацията за предмета е заключението на практикуващия професионален счетоводител и практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че част или целият съответен предмет не отговаря, във всички съществени аспекти, на критериите, то това заключение също би било счетено за квалифицирано (или съобразно случая, отрицателно).
90. Квалифицирано заключение се изразява, когато ефектът или възможният ефект от даден въпрос не е толкова съществен и всеобхватен, че да изисква отрицателно заключение или отказ от изразяване на заключение.
91. Ако след приемането на ангажимента бъде установено, че едно или повече предварителни условия за ангажимента за изразяване на сигурност отсъстват, практикуващият професионален счетоводител обсъжда въпроса със съответната(ите) страна(и) и решава:
- (а) дали въпросът може да бъде разрешен по удовлетворителен за практикуващия професионален счетоводител начин;
 - (б) дали е целесъобразно да се продължи изпълнението на ангажимента; и
 - (в) дали и по какъв начин въпросът да бъде комуникиран в доклада за изразяване на сигурност.
92. Ако след приемането на ангажимента бъде установено, че някои или всички приложими критерии са неподходящи или че част или целият съответен предмет не е подходящ за ангажимент за изразяване на сигурност, практикуващият професионален счетоводител обмисля оттегляне от ангажимента, в случай че оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна разпоредба. Ако

практикуващият професионален счетоводител продължи с изпълнението на ангажимента, той изразява:

- (а) квалифицирано заключение или отрицателно заключение, в зависимост от това доколко съществен и всеобхватен е въпросът и когато съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител неподходящите критерии или неподходящият предмет вероятно биха подвели предвидените потребители; или
- (б) квалифицирано заключение или отказ от изразяване на заключение в зависимост от това доколко съществен и всеобхватен е въпросът съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител в останалите случаи.

Други въпроси

Други отговорности във връзка с комуникирането

93. Практикуващият професионален счетоводител преценява дали му е станал известен въпрос, който съгласно условията на ангажимента и други обстоятелства, свързани с този ангажимент, трябва да бъде комуникиран с отговорното лице; с лицето, извършващо измерването или оценяването; с ангажиращата страна; с лицата, натоварени с общо управление; или с други лица.

Документация

94. Документацията по ангажимента осигурява документиране на базата на доклада за изразяване на сигурност, когато е изготвена своевременно и е достатъчна и уместна, така че да даде възможност на опитен практикуващ професионален счетоводител без предходна връзка с ангажимента да разбере:

- (а) естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, изпълнени, за да бъдат спазени изискванията на съответните стандарти за изразяване на сигурност и приложимите законови и регулаторни изисквания;
- (б) резултатите от изпълнените процедури и получените доказателства; и
- (в) съществените въпроси, възникнали по време на ангажимента, направените във връзка с тях заключения, както и съществените професионални преценки, използвани при достигане до тези заключения.

95. Документацията по ангажимента включва начина, по който практикуващият професионален счетоводител е адресирал

несъответствие между идентифицираната от практикуващия професионален счетоводител информация и окончателното заключение на практикуващия професионален счетоводител относно съществен въпрос.

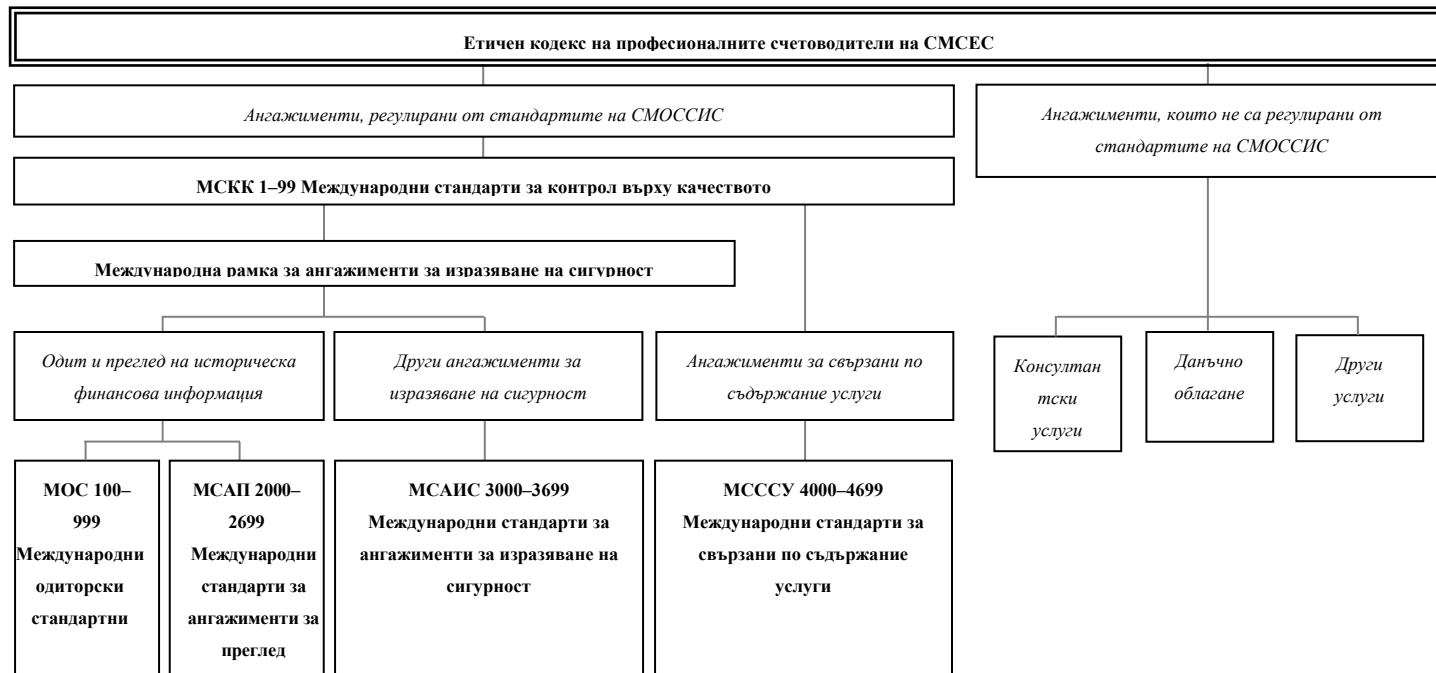
Неподходящо използване на името на практикуващия професионален счетоводител

96. Практикуващият професионален счетоводител се асоциира със съответния предмет или с информацията за предмета, когато практикуващият професионален счетоводител издава доклад относно информацията за съответния предмет или се съгласява с използването на името му в професионална връзка със съответния предмет или с информацията за предмета. Ако практикуващият професионален счетоводител не е асоцииран по този начин, трети страни не могат да предполагат отговорност на практикуващия професионален счетоводител. В случай че практикуващият професионален счетоводител научи, че дадена страна използва по неподходящ начин името му във връзка със съответния предмет или с информацията за предмета, практикуващият професионален счетоводител изисква тази страна да прекрати въпросните си действия. Практикуващият професионален счетоводител обмисля също какви други стъпки може да са необходими, например, да информира известни му трети страни потребители за използването по неподходящ начин на името му или да потърси правна консултация.

Приложение 1

Изложения, издавани от СМОССИС, взаимовръзката помежду им и връзката им с Кодекса на СМСЕС

Настоящото Приложение илюстрира сферата на действие на изложенията, издавани от СМОССИС, взаимовръзката помежду им и връзката им с издавания от СМСЕС *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)*.



Приложение 2

Ангажменти за удостоверяване на съответствие и директни ангажменти

Настоящото Приложение очертава различията между ангажмент за удостоверяване на съответствие и директен ангажмент.

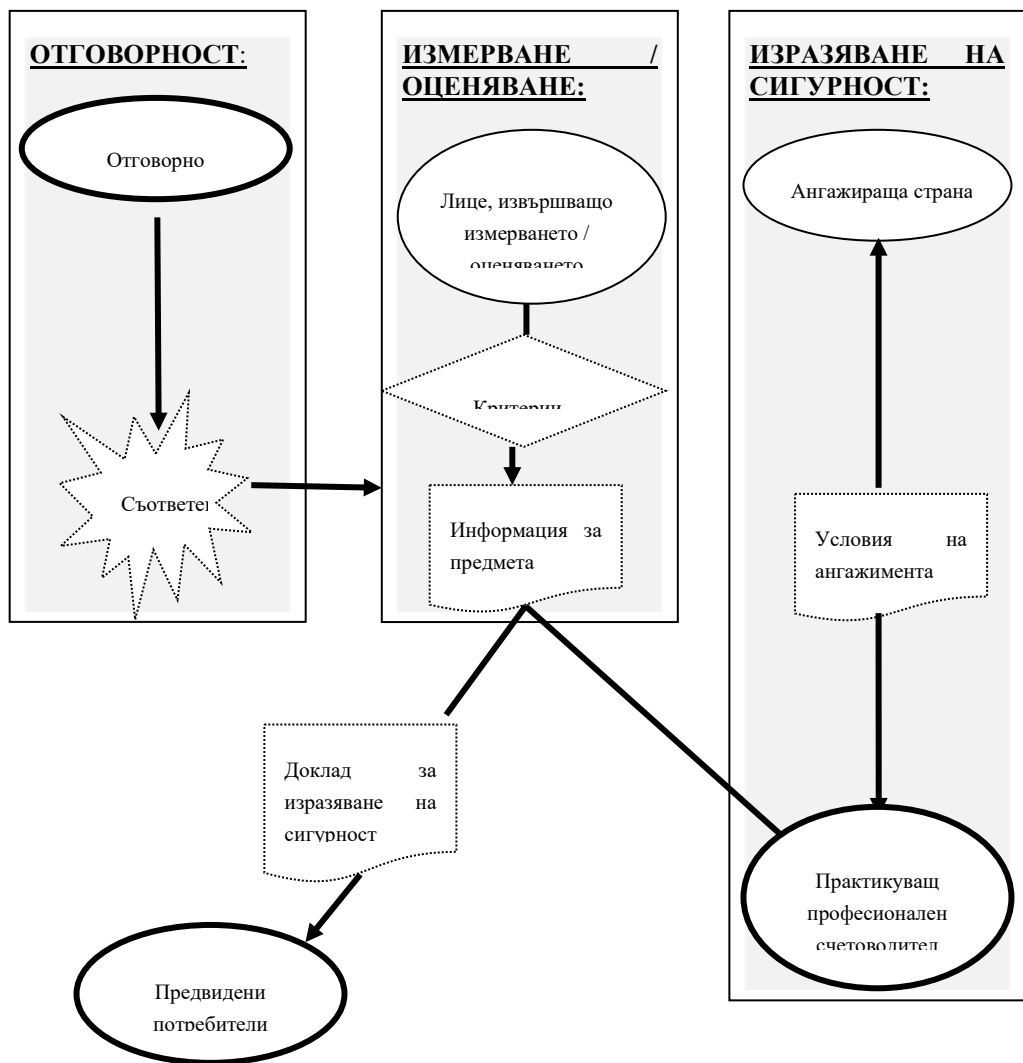
1. При ангажмент за удостоверяване на съответствие лицето, извършващо измерването или оценяването, което не е практикуващият професионален счетоводител, измерва или оценява съответния предмет спрямо критериите, резултат от което е информацията за предмета. Възможно е информацията за предмета да не е правилно изразена в контекста на съответния предмет и критериите и поради тази причина да съдържа неправилни отчитания, потенциално в съществена степен. Ролята на практикуващия професионален счетоводител при ангажмент за удостоверяване на съответствие е да получи достатъчни и уместни доказателства, за да изрази заключение относно това дали информацията за предмета, изготвена от лицето, извършващо измерването или оценяването, не съдържа съществени неправилни отчитания.
2. При директен ангажмент практикуващият професионален счетоводител измерва или оценява съответния предмет спрямо критериите и представя получената в резултат информация за предмета като част от доклада за изразяване на сигурност или в приложение към него. При директен ангажмент заключението на практикуващия професионален счетоводител адресира отчетения резултат от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо критериите. При някои директни ангажменти заключението на практикуващия професионален счетоводител представлява информацията за предмета или част от нея. В зависимост от съответния предмет:
 - (а) резултатът от измерването или оценяването при директен ангажмент може да е сходен с доклада или отчета, изготвян от лицето, извършващо измерването или оценяването при ангажмент за удостоверяване на съответствие . При други обстоятелства, обаче, резултатът, т.е. информацията за предмета, може да е отразена в описанието на констатациите и базата за заключението на практикуващия професионален счетоводител в доклад за изразяване на сигурност в разширен формат („подробен доклад”); и
 - (б) практикуващият професионален счетоводител може да използва данни, събрани или компилирани от други лица. Така например,

възможно е данните да идват от информационна система, поддържана от отговорното лице.

3. В допълнение към измерването или оценяването на съответния предмет, при директен ангажимент практикуващият професионален счетоводител прилага също умения и техники за изразяване на сигурност, за да получи достатъчни и уместни доказателства с цел изразяване на заключение относно това дали информацията за предмета не съдържа съществени неправилни отчитания. Практикуващият професионален счетоводител може да получи тези доказателства едновременно с измерването или оценяването на съответния предмет, но е възможно да ги получи преди или след това измерване или оценяване.
4. Стойността на директния ангажимент се крие в комбинацията от:
 - (а) независимостта на практикуващия професионален счетоводител от съответния предмет, ангажиращата страна, предвидените потребители и отговорното лице, независимо от това, че практикуващият професионален счетоводител не е независим от информацията за предмета, тъй като практикуващият професионален счетоводител изготвя тази информация за предмета; и
 - (б) уменията и техниките за изразяване на сигурност, приложени при измерването или оценяването на съответния предмет, водещи до натрупването на доказателства, които са със сходно количество и качество, както при ангажимент за удостоверяване на съответствие. Именно това получаване на достатъчни и уместни доказателства отличава директния ангажимент от простата компилация. За илюстрация на този пункт, в случай че практикуващият професионален счетоводител компилира отчета за парниковите газове на предприятието, той например няма да тества калибрирането на устройствата за текущо наблюдение. При директен ангажимент, обаче, практикуващият професионален счетоводител или би калибрирал устройствата за текущо наблюдение, когато това е уместно, като част от процеса по измерване, или би тествал калибрирането на устройствата за текущо наблюдение, извършено от други лица, в същата степен, каквато би използвал, в случай че ангажиментът беше ангажимент за удостоверяване на съответствие.

Приложение 3

Страни по ангажимент за изразяване на сигурност



1. Всички ангажименти за изразяване на сигурност имат като минимум три страни: отговорното лице, практикуващият професионален счетоводител и предвидените потребители. В зависимост от конкретните обстоятелства на ангажимента, може да е налице отделна

роля за лицето, извършващо измерването или оценяването и за ангажиращата страна.

2. Диаграмата по-горе илюстрира как следните роли се отнасят към ангажимента за изразяване на сигурност:

- (а) Отговорното лице носи отговорност за съответния предмет.
- (б) Лицето, извършващо измерването или оценяването, използва критериите, за да измери или оцени съответния предмет, което има за резултат информацията за предмета.
- (в) Ангажиращата страна договаря условията на ангажимента с практикуващия професионален счетоводител.
- (г) Практикуващият професионален счетоводител събира достатъчни 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.
- (д) Предвидените потребители вземат решения въз основа на информацията за предмета. Предвидените потребители са лицето(ата) или организацията(ите), или групата(ите) лица или организации, които практикуващият професионален счетоводител очаква, че ще използват доклада за изразяване на сигурност. В някои случаи може да има предвидени потребители, различни от тези, до които е адресиран докладът за изразяване на сигурност.

3. Във връзка с тези роли могат да бъдат изложени следните съображения:

- Всеки ангажимент за изразяване на сигурност има като минимум отговорно лице и предвидени потребители, наред с практикуващия професионален счетоводител.
- Практикуващият професионален счетоводител не може да бъде отговорното лице, ангажиращата страна или предвиден потребител.
- При директен ангажимент практикуващият професионален счетоводител е също така и лицето, извършващо измерването или оценяването.
- При ангажимент за удостоверяване на съответствие отговорното лице или друго лице, но не и практикуващият професионален счетоводител, може да е лицето, извършващо измерването или оценяването.
- Когато практикуващият професионален счетоводител е измерил или оценил съответния предмет спрямо критериите,

ангажиментът е директен ангажимент. Характерът на този ангажимент не може да бъде променен в ангажимент за удостоверяване на съответствие, като друга страна поеме отговорността за измерването или оценяването, например, като отговорното лице приложи към информацията за предмета изявление, с което поема отговорност за нея.

- Отговорното лице може да бъде ангажиращата страна.
- При много ангажменти за удостоверяване на съответствие отговорното лице може да е също така и лицето, извършващо измерването или оценяването, и ангажиращата страна. Пример за това е случаят, в който предприятието ангажира практикуващ професионален счетоводител да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност по отношение на доклад, който предприятието е изготвило във връзка със собствените си практики по устойчиво развитие. Пример за случаите, в които отговорното лице е различно от лицето, извършващо измерването или оценяването, е случаят, в който практикуващият професионален счетоводител е ангажиран да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност по отношение на доклад, изготвен от държавна организация във връзка с практиките по устойчиво развитие на непублична компания.
- При ангажимент за удостоверяване на съответствие обикновено лицето, извършващо измерването или оценяването, предоставя на практикуващия професионален счетоводител писмено изявление относно информацията за предмета. В някои случаи практикуващият професионален счетоводител може да не е в състояние да получи такова изявление, например, когато ангажиращата страна не е лицето, извършващо измерването или оценяването.
- Отговорното лице може да е един от предвидените потребители, но не и единственият предвиден потребител.
- Отговорното лице, лицето, извършващо измерването или оценяването, и предвидените потребители може да са от различни предприятия или от едно и също предприятие. Пример за второто е, когато, при двустепенна структура на управление, надзорният съвет може да потърси изразяване на сигурност относно информация, предоставена от изпълнителния съвет на предприятието. Взаимоотношението между отговорното лице, лицето, извършващо измерването или оценяването, и предвидените потребители трябва да се разглежда в контекста на конкретния ангажимент и може да се различава от традиционно дефинираните линии на отговорност. Така

например, висшето ръководство на предприятието (предвиденият потребител) може да ангажира практикуващия професионален счетоводител да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност относно конкретен аспект от дейността на предприятието, за който непосредствена отговорност носи по-ниско ниво на ръководството (отговорното лице), но за който висшето ръководство носи крайната отговорност.

- Ангажираща страна, която не е същевременно и отговорното лице, може да е предвиденият потребител.
4. Заключение на практикуващия професионален счетоводител може да бъде изразено или чрез:
- съответния предмет и приложимите критерии;
 - информацията за предмета и приложимите критерии; или
 - изявление, направено от съответната страна.
5. Практикуващият професионален счетоводител и отговорното лице биха могли да се договорят да прилагат принципите на стандартите за изразяване на сигурност спрямо ангажимент, при който няма други предвидени потребители освен отговорното лице, но всички останали изисквания на стандартите за изразяване на сигурност са изпълнени. В такива случаи, докладът на практикуващия професионален счетоводител включва изявление, ограничаващо използването на доклада до отговорното лице.

Приложение 4

Категоризация на съответните предмети

Таблицата по-долу представя категоризация на диапазона от възможни предмети с някои примери. За някои категории не е представен пример, тъй като е малко вероятно да бъдат изпълнявани ангажименти за изразяване на сигурност относно информацията в тези категории. Категоризацията не е задължително пълна, категориите не са задължително взаимоизключващи се, а при част от предметите или информацията за предметите може да има компоненти, попадащи в повече от една категория, например, вероятно интегрираното отчитане или отчитането на корпоративната социална отговорност ще съдържат както историческа, така и ориентирана към бъдещето информация, както финансова, така и нефинансова информация. Освен това, в някои случаи примерите са информацията за предмета, докато в други те са съответният предмет или просто индикация за вида въпроси, за които тази информация може да помогне, в зависимост от това кое е по-уместно при конкретните обстоятелства.

Информация относно:		Историческа информация	Информация, ориентирана към бъдещето
Финансова	Резултати от дейността	Финансов отчет, изготвен в съответствие с приемлива рамка за финансово отчитане	прогнозни/предвидени финансови потоци
	Състояние		прогнозно/предвидено финансово състояние
Нефинансова	Резултати от дейността Използване на ресурсите / ефективно изразходване на финансовите средства	- Отчет за парниковите газове - Доклад за устойчиво развитие - Ключови показатели за изпълнение - Отчет за ефективно използване на ресурсите - Отчет за ефективно изразходване на финансовите средства - Докладване във връзка с корпоративната	- Очаквано намаление на емисиите, дължащо се на нова технология или парникови газове, които ще бъдат уловени чрез засаждане на дървета - Изявление, че предлагано действие ще доведе до по-ефективно изразходване на финансовите средства

Информация относно:		Историческа информация	Информация, ориентирана към бъдещето
		социална отговорност	
	Състояние	- Описание на система/процес във вида, в който са въведени към даден момент - Физически характеристики, например, големина на отдаден на лизинг имот	
Система/процес	Описание	Описание на системата за вътрешен контрол	
	Проектиране	Проектиране на контролите в обслужващата организация	Проектиране на предложените контроли по отношение на предстоящ производствен процес
	Функциониране/ резултати от функционирането	Оперативна ефективност на процедурите за наемане и обучение на персонал	
Аспекти на поведение	Спазване на изискванията	Спазване от страна на предприятието например на изискванията на клаузи в договори за кредит или конкретни правни или регулаторни изисквания	
	Човешко поведение	Оценка на ефективността на одитния комитет	

Информация относно:		Историческа информация	Информация, ориентирана към бъдещето
	Други	Пригодност за използване по предназначение на софтуерен пакет	

