П Р О Е К Т

НАРЕДБА № 4/…….. г.

за утвърждаване на Международните одиторски стандарти, Международните стандарти за управление на качеството 1 и 2 и другите международни стандарти, издадени от Международната федерация на счетоводителите чрез Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност

Чл. 1. С тази наредба се утвърждават Международните одиторски стандарти, Международните стандарти за управление на качеството 1 и 2 и другите международни стандарти, издадени от Международната федерация на счетоводителите чрез Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност съгласно приложението.

Чл. 2. Регистрираните одитори, вписани в регистъра по чл. 20 от Закона за независимия финансов одит и изразяването на сигурност по устойчивостта, осъществяват своята професионална дейност на територията на страната, като прилагат принципите и изискванията на стандартите по чл. 1.

ПРЕХОДНИ И ЗАКЛЮЧИТЕЛНИ РАЗПОРЕДБИ

§ 1. Тази наредба е приета от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори на основание пар. 94 вр. пар. 93 от преходните и заключителни разпоредби към Закона за изменение и допълнение на Закона за независимия финансов одит (ДВ, бр. 79 от 17.09.2024 г.).

§ 2. Тази наредба е приета от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори с Решение № …../…….. г..

ПРИЛОЖЕНИЕ към чл. 1:

ПРОЕКТ

International Auditing and Assurance Standards Board®

Ръководство по Международни стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги

ИЗДАНИЕ 2023–2024
ЧАСТ I

IAPN™ ISA ISQM™ ®

Международната фондация за етика и одит - The International Foundation for Ethics and Audit ™ (IFEA™), 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 ‘IFEA’ 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™ (IFEA™).

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

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

ЧАСТ I

СЪДЪРЖАНИЕ

Промени по същество спрямо изданието на Ръководството от 2022 г. и последни изменения

За IAASB, IFEA и IFAC

Структура на становищата, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност

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

Речник на термините

МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА КАЧЕСТВОТО (МСУК)

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

МСУК 2, Прегледи за качеството на ангажимента

ОДИТИ НА ИСТОРИЧЕСКА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ

200–299 Общи принципи и отговорности

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

МОС 210, Договаряне на условията на одиторските ангажименти

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

МОС 230, Одиторска документация

МОС 240, Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети

МОС 250 (преработен), Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети

МОС 260 (преработен), Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление

МОС 265, Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството

300–499 Оценка на риска и отговор на оценените рискове

МОС 300, Планиране на одита на финансови отчети

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

МОС 320, Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита

МОС 330, Одиторски процедури в отговор на оценените рискове

МОС 402, Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация

МОС 450, Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита

500–599 Одиторски доказателства

МОС 500, Одиторски доказателства

МОС 501, Одиторски доказателства – конкретни съображения по подбрани обекти

МОС 505, Потвърждения от външни източници

МОС 510, Първоначални ангажименти за одит - начални салда

МОС 520, Аналитични процедури

МОС 530, Одиторски извадки

МОС 540 (преработен), Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания

МОС 550, Свързани лица

МОС 560, Последващи събития

МОС 570 (преработен), Действащо предприятие

МОС 580, Писмени изявления

600–699 Ползване работата на други лица

МОС 600 (преработен), Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)

МОС 610 (преработен 2013), Ползване работата на вътрешните одитори

МОС 620, Ползване работата на експерт на одитора

700–799 Одиторски заключения и изготвяне на доклад

МОС 700 (преработен), Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети

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

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

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

МОС 710, Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети

МОС 720 (преработен), Отговорности на одитора относно друга информация

800–899 СПЕЦИАЛИЗИРАНИ ОБЛАСТИ

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

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

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

УКАЗАНИЯ ЗА МЕЖДУНАРОДНА ОДИТОРСКА ПРАКТИКА

УМОП 1000, Конкретни съображения при одита на финансови инструменти

СТРАНИЦАТА УМИШЛЕНО Е ОСТАВЕНА БЕЗ СЪДЪРЖАНИЕ

ПРОМЕНИ ПО СЪЩЕСТВО В СРАВНЕНИЕ С ИЗДАНИЕТО НА РЪКОВОДСТВОТО ОТ 2022 г. И ПОСЛЕДНИ ИЗМЕНЕНИЯ

Препратки

Стандарти, издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС)

Настоящото Ръководство съдържа препратки към Международните счетоводни стандарти (МСС) и Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО), издадени от СМСС. СМСС е независим орган за изготвяне и въвеждане на стандарти на Фондация МСФО, организация с нестопанска цел, действаща в обществен интерес. През 2023 г. Фондация МСФО актуализира насоките си относно търговските марки (IFRS Foundation® Trade Mark Guidelines), които изискват стандартите, издавани от СМСС, включително МСС и МСФО, да бъдат назовавани „счетоводни МСФО стандарти“. Съответно, освен ако не е посочено друго, всяко позоваване на МСС или МСФО в настоящото ръководство се отнася до счетоводните МСФО стандарти. Аналогично, всяко позоваване в настоящото ръководство на МСФО за малки и средни предприятия (МСФО за МСП) се отнася до счетоводния стандарт МСФО за МСП.

Освен това, ако не е посочено друго, препратките към МСС и МСФО са към МСС и МСФО, които са в сила към датата на изготвяне на становището. Съответно, читателите се предупреждават, че когато впоследствие бъде издаден преработен МСС или МСФО, препратката е към най-актуалния МСС или МСФО.

Други препратки

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

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

Настоящото ръководство съдържа пълния комплект на издадените от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС) стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, както и незадължителните Указания за международна одиторска практика (УМОП). Ръководството включва също и предговор към становищата на СМОССИС, речник на термините и други незадължителни материали. Настоящото издание 2023–2024 г. на Ръководството на СМОССИС заменя изданието на ръководството от 2022 г.

Промени в томовете, от които се състои Ръководството на СМОССИС

С издаването на окончателната версия на *Международен одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия* (МОС за ПМСП), изданието 2023–2024 г. на Ръководството на СМОССИС сега се състои от следните четири части или томове:

- Част I – включва Международни стандарти за управление на качеството (МСУК), Международни одиторски стандарти (МОС) и УМОП (*Том I*).
- Част II – включва МОС за ПМСП (*нов Том II*).
- Част III – включва Международни стандарти за ангажименти за преглед (МСАП), Международни стандарти за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) и Международни стандарти за свързани по съдържание услуги (МССУ) (*Том III; представен в Том II на предходните издания*).
- Част IV – включва „Рамка за качество на одита: ключови елементи, които създават среда за качество на одита“ и „Международна рамка за ангажименти за изразяване на сигурност” (*Том IV; представен в Том III на предходните издания*).

Допълнения и промени

Част I от изданието на Ръководството на СМОССИС 2023–2024 г.

Следните окончателни стандарти са включени в изданието за 2023–2024 г. на Ръководството на СМОССИС:

- МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти*). Този МОС е в сила за одити на финансови отчети на групи за периоди, започващи на или след 15 декември 2023 г. Стандартът бе включен и в изданието на Ръководството на СМОССИС за 2022 г. Навсякъде са направени съответни промени за подходящите препратки към преработения стандарт. Промените

за произтичащите съответни изменения в останалите международни стандарти, произтичащи от МОС 600 (преработен) представен в изданието за 2022 г. на Ръководството на СМОССИС са нанесени в изданието за 2023–2024 г. на Ръководството на СМОССИС, включително с цел актуализиране, когато това е уместно, на кръстосаните препратки, произтичащи от преработения стандарт.

- Изменения с тесен обхват в МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети;* и МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, в резултат на преработките на издавания от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* (Кодекса на СМСЕС). Тези изменения с тесен обхват са в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2024 г. Навсякъде са направени съответни промени за актуализиране, когато това е уместно, на кръстосаните препратки в резултат на измененията.

Част III от изданието на Ръководството на СМОССИС 2023–2024 г.

МСАП 2400 (преработен), *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*, също е актуализиран с оглед на последвалите съответни изменения в други международни стандарти, произтичащи от МОС 600 (преработен), представени в изданието за 2022 г. на Ръководството на СМОССИС, включително с цел актуализиране, когато това е уместно, на кръстосаните препратки, произтичащи от преработения стандарт.

Отменени стандарти

Следните стандарти, включени в Ръководството на СМОССИС от 2021 г., са отменени и заменени с преработен стандарт, който е в сила понастоящем:

Част I от изданието на Ръководството на СМОССИС 2022 г.

- МОС 600, Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)

Части II до III от изданието на Ръководството на СМОССИС 2022 г

Няма отменени стандарти в Части II и III от изданието на Ръководството на СМОССИС 2022 г.

Стандарти, които още не са в сила

Следните стандарти, които още не са в сила, са включени в новата Част II от изданието за 2023–2024 г. на Ръководството на СМОССИС:

- МОС за ПМСП
- Съответни изменения в други международни стандарти, произтичащи от МОС за ПМСП

Редакционни и други промени, направени в Ръководството на СМОССИС за 2023 - 2024 г

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

Адресиращи неотдавнашните изменения в Кодекса на СМСЕС

- Навсякъде в изданието за 2023–2024 г. на Ръководството на СМОССИС са направени съответни промени, за да се актуализират препратките на базата на последното издание на Кодекса на СМСЕС (т.е., последното издание към датата, на която е публикувано изданието 2023–2024 г. на Ръководството на СМОССИС):
- Част I
    - Речник на термините, Независимост ─ актуализирана бележка под линия към термина „независимост” и актуализирана дефиниция на термина „независимост на мнението” от „… изразяване на мнение …” на „…. изразяване на заключение …”
    - 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*, параграфи А23 и А24 ─ добавени бележки под линия за съответните препратки към Кодекса на СМСЕС.

- МСУК 1, параграф А62 ─ в първото изречение, актуализирана фразата „… стандарти на поведение” на „… стандарт на поведение.”
- МСУК 1, параграфи А71, А74, А117, А118 и А204 ─ добавена бележки под линия за съответните препратки към Кодекса на СМСЕС.
- МСУК 2, *Прегледи за качеството на ангажимента*, параграф А15 ─ добавена бележка под линия за съответната препратка към Кодекса на СМСЕС.
- МОС 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, параграф А56 ─ добавена бележка под линия за съответната препратка към Кодекса на СМСЕС.
- МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*, параграф А57 ─ актуализирана бележка под линия за съответната препратка към Кодекса на СМСЕС.
- МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети*, параграф А30 ─ актуализирани бележки под линия за съответните препратки към Кодекса на СМСЕС.
- МОС 600 (преработен), параграф А87 ─ актуализирана бележка под линия за съответната препратка към Кодекса на СМСЕС.
- МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори*, параграф А14 ─ актуализирани бележки под линия за съответните препратки към Кодекса на СМСЕС.
- МОС 700 (преработен), параграф А40 ─ добавена бележка под линия за съответната препратка към Кодекса на СМСЕС.

- Част III
  - МСАП 2400 (преработен), параграф А93 ─ актуализирана бележка под линия за съответната препратка към Кодекса на СМСЕС.
  - МСАИС 3000 (преработен), *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация*, параграф А30 ─ в последното изречение, актуализиран терминът „…. професионалното счетоводство” на „…. професионалния счетоводител.”
  - МСАИС 3000 (преработен), параграф А198 ─ актуализирана бележка под линия за съответната препратка към Кодекса на СМСЕС.
  - МСАИС 3420, *Ангажименти за изразяване на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект*, параграф А10 ─ в първото изречение, актуализирана фразата „… такива професионални стандарти и законодателство” на „… такива технически и професионални стандарти и законодателство.”
  - МССЗУ 4400 (преработен), *Ангажименти за договорени процедури*, параграф А14 ─ в третото изречение, актуализирана фразата „…неправомерното влияние на други лица” на „…неправомерното влияние, или неправомерното разчитане на лица, организации, технологии или други фактори.”
  - МССЗУ 4400 (преработен), параграф А19 ─ актуализирана бележка под линия за съответната препратка към Кодекса на СМСЕС.
  - МССЗУ 4410 (преработен), *Ангажименти за компилиране*, параграфи А22 и А25 ─ актуализирани бележки под линия за съответните препратки към Кодекса на СМСЕС.
  - МССЗУ 4410 (преработен), Приложение 1 ─ актуализиран четвъртият параграф на „Примерно писмо за ангажимент при ангажимент за компилиране” на „включително принципите за почтеност, обективност, и професионална компетентност и надлежно внимание. За тази цел, от нас се изисква да спазваме *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС)“.

- Част IV
  - Международна рамка за ангажименти за изразяване на сигурност, Приложение 1 ─ актуализирано заглавието на Кодекса на СМСЕС както следва: „*Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* на СМСЕС

Адресиращи направените от Фондация МСФО неотдавнашни актуализации на Насоките на Фондацията относно търговските марки във връзка със стандартите, издавани от СМСС

- Както е описано в публикацията на Работната група за връзка на СМОССИС и СМСС, *Последствия за стандартите на СМОССИС от направените от Фондация МСФО неотдавнашни актуализации на Насоките на Фондацията относно търговските марки във връзка със стандартите, издавани от СМСС* (декември 2023 г.), СМОССИС няма да заменя всички препратки към „Международни стандарти за финансово отчитане", „МСФО", „Международни счетоводни стандарти" или „МСС", включени в изданието на Ръководството на СМОССИС за 2022 г. Вместо това, СМОССИС адресира актуализацията за „Счетоводни МСФО стандарти" в изданието на Ръководството на СМОССИС за 2023 – 2024 г., както следва:

- Поясняване в раздела от Ръководството на СМОССИС, което разглежда „Промени по същество в сравнени с изданието на Ръководството за 2022 г. и последни изменения", че освен ако не е посочено друго, всяко позоваване на МСС или МСФО в Ръководството на СМОССИС се отнася до счетоводните МСФО стандарти. Това пояснение ще бъде включвано и във всяко следващо издание на Ръководството на СМОССИС.

- В Речника на термините, „*Международни стандарти за финансово отчитане*—Международните стандарти за финансово отчитане, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти" е заменен с „*Счетоводни МСФО стандарти*—Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти."

- „Примерите за доклади на независимия одитор върху финансови отчети" в съответните МОС (изброени по-долу) и „Примерни доклади на практикуващия професионален счетоводител за преглед" в МСАП 2400 (преработен), когато фактическите обстоятелства показват, че финансовият отчет на предприятието е изготвен в съответствие с „Международните стандарти за финансово отчитане" или „МСФО" са актуализирани, така че да посочват „Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти."
    - МОС 510, *Първоначални одиторски ангажименти – начални салда*
    - МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*
    - МОС 600 (преработен)
    - МОС 700 (преработен)
    - МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*
    - МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*
    - МОС 710, *Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети*
    - МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*
    - МОС 800 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с рамки със специално предназначение*
    - МОС 805 (преработен), *Конкретни съображения – одити на отделни компоненти на финансов отчет и на конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет*

Част I

- Речник на термините, *Регистрирано на борсата предприятие* — обозначен само със символа [†], тъй като е термин, дефиниран в МСУК.

- Речник на термините, *Приложими етични изисквания (в контекста на МССЗУ 4400 (преработен))* — в първото изречение, добавена думата „процедури" във фразата „…когато осъществяват ангажименти за договорени процедури."

- МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с международните одиторски стандарти*, параграфи А72 и А73 — преместване на материалите за приложение, отнасящи се до „собственика-управител" в параграф А72, а материалите за приложение, отнасящи се до „автоматизирани инструменти и техники" в параграф А73 (преди това съответно параграфи А73 и А72, в изданието за 2022 г. на Ръководството на СМОССИС).

- МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, бележка под линия 6 — корекция на препратката от МОС 700 (преработен) "параграф 43" на МОС 700 (преработен) "параграф 50."

ПРОМЕНИ

- МОС 210, бележка под линия 11 ─ корекция на препратката от МОС 200 “параграф А4” на МОС 200 “параграф А2.”
- МОС 220 (преработен), бележка под линия 18 ─ корекция на препратката от “МОС 200, параграф А30” на “МОС 200, параграф А31.”
- МОС 220 (преработен), бележка под линия 36 ─ корекция на препратката от “МОС 600 (преработен), параграф 3” на “МОС 600 (преработен), параграф А10.”
- МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*, параграф А23 ─ в първото изречение, корекция на препратката от “параграф А11” на “параграф А13,” и във второто изречение, корекция на препратката от “параграф А19” на “параграф А20.”
- МОС 300, параграф А4 ─ в първото изречение, заличаване на фразата „…за да се улесни извършването и управлението …” която би следвало да е заличена като част от “Съответни изменения в МОС и свързаните с тях материали, произтичащи от проектите във връзка с управление на качеството.”
- МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*, бележка под линия 22 ─ корекция на препратката от МОС 500 “параграф А12” на МОС 500 “параграф А16.”
- МОС 315 (преработен 2019 г.), бележка под линия 62 ─ корекция на препратката от МОС 500 “параграф А1” на МОС 500 “параграф А5.”
- МОС 402, *Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация*, бележка под линия 3 ─ корекция на препратката от МОС 315 (преработен 2019 г.) “параграф 9” на МОС 315 (преработен 2019 г.) “параграф 19.”
- МОС 402, бележка под линия 7 ─ корекция на препратката от МОС 200 “параграфи 4 и А4–А5” на МОС 200 “параграфи 4 и А2–А3.”
- МОС 450, *Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита*, параграф 1 ─ във второто изречение, добавена думата „преработен” след „МОС 700.”
- МОС 450, бележка под линия 8 ─ корекция на препратката от МОС 240 “параграфи А1–А7” на МОС 240 “параграфи А1–А5.”
- МОС 510, Приложение, Пример 1 ─ възстановен текст „Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне” в първата алинея на Пример 1, който е бил изтрит по невнимание.
- МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*, бележка под линия 62 ─ корекция на препратката от МОС 315 (преработен 2019 г.) “параграф 31” на МОС 315 (преработен 2019 г.) “параграф 37.”
- МОС 550, *Свързани страни*, бележка под линия 19 ─ корекция на препратката от МОС 200 “параграф А4” на МОС 200 “параграф А2.”
- МОС 560, *Последващи събития*, параграфи 2, 5(в) и бележка под линия 9 ─ добавена думата „преработен” след „МОС 700.”
- МОС 560, бележка под линия 9 ─ корекция на препратката от МОС 700 (преработен) “параграф 41” на МОС 700 (преработен) “параграф 49.”
- МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*, бележка под линия 16 ─ корекция на препратката от МОС 540 (преработен) “параграфи 8, 13 и 15” на МОС 540 (преработен) “параграфи 13, 18 и 20.”
- МОС 700 (преработен), бележка под линия 21 ─ корекция на препратката от МОС 540 (преработен) “параграф 21” на МОС 540 (преработен) “параграф 32.”
- МОС 700 (преработен), бележка под линия 25 ─ корекция на препратката от МОС 200 “параграфи А4–А5” на МОС 200 “параграфи А2–А3.”
- МОС 700 (преработен), параграф А61 ─ в последното изречение, корекция на препратката от “параграф 44” на “параграф 45” от МОС 700 (преработен).
- МОС 700 (преработен), Приложение, Пример 4, бележка под линия 12 ─ корекция на рамката за финансово отчитане от „Международни стандарти за финансово отчитане” на “Закон XYZ на Юрисдикция Х.”

- МОС 701, бележка под линия 28 ─ заличен числото “1”, което е било добавено по невнимание в края на бележка под линия 28 на МОС 701.
- МОС 710, Приложение, Примери 2 до 4 ─ заличаване дублирането на думата “е” в изречението „От одитора не се изисква…”
- МОС 710, бележка под линия 5 ─ корекция на препратката от МОС 706 (преработен) “параграф 8” на МОС 706 (преработен) “параграф 10.”
- МОС 720, параграф 2 ─ заличаване на числото “13”, което е било добавено по невнимание в края на второто изречение.
- МОС 800 (преработен), бележка под линия 24 ─ корекция на препратката от МОС 700 (преработен) “параграфи 45 и А56–А58” на МОС 700 (преработен) “параграфи 46 и А62–А64.”
- МОС 800 (преработен), Приложение ─ корекция на препратката от “Параграф А14” на „Параграфи А13 и А21” от МОС 800 (преработен).

Част III

- МСАП 2400 (преработен), подзаглавията преди параграфи А133 и А135 ─ корекция на препратката от параграфи “86(и)(ii)” и “85(з)(ii)” на съответно параграфи “86(з)(ii)” и “86(и)(ii),”.
- МСАИС 3000 (преработен), текстовото поле под „СЪДЪРЖАНИЕ” ─ корекция в наименованието на стандарта от “*Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на исторически финансови отчети*” на “*Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация*.”
- МСАИС 3000 (преработен), параграф 65 ─ корекция на препратката от “параграфи А3 и А154–А155” на “параграфи А119–А120 и А154–А155” от МСАИС 3000 (преработен).
- МСАИС 3000 (преработен), параграф А192 ─ в третото изречение, корекция на препратката от “параграф 76” на “параграф 77” от МСАИС 3000 (преработен).
- МСАИС 3000 (преработен), Приложение ─ корекция на препратката от “параграфи 2, А8, А11, А16, А36–А38” на “параграфи А10, А15, А16–А18, А19, А20, А37–А39 и А189–А192” от МСАИС 3000 (преработен).
- МСАИС 3402, *Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация*, параграф 53(н) ─ в началото на параграф 53(н), заличаване дублирането на фразата „…одиторът на обслужващата организация е получил доказателствата, върху които …” която вече е включена в параграф 53(н)(i).
- МСАИС 3410, *Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове*, подзаглавието преди параграф А130 ─ корекция на препратката от “параграф 75(ж)(iv)” на “параграф 75(з)(iii)” от МСАИС 3410.
- МСАИС 3410, параграф А133 ─ корекция на препратката от “параграф 75” на “параграф 76” от МСАИС 3410.
- МССОСУ 4400 (преработен), параграф 13(к) ─ заличаване дублирането на препратката към „СМСЕС” в дефиницията на „приложими етични изисквания.”
- МССОСУ 4410 (преработен), параграф А31 ─ добавяне на думите “на базата на получената информация” във фразата „…да установи цели във връзка с качеството, разглеждаща уместността на преценките относно това дали да се приеме или продължи взаимоотношение с клиент или ангажимент на базата на получената информация …” които следваше да бъдат актуализирани като част от „Съответни последвали изменения в други стандарти на СМОССИС като резултат от новите и преработените стандарти за управление на качеството.”
- МССОСУ 4410 (преработен), втората подточка в параграф А17 и Примери 1 и 2 в Приложение 2 ─ корекция на пълното заглавие на МСФО за МСП на „Международния стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия …”

ЗА IAASB, IFEA И IFAC

ЗА INTERNATIONAL AUDITING AND ASSURANCE STANDARDS BOARD®

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB®) е независим глобален съвет за изготвяне и въвеждане на стандарти. IAASB служи на обществения интерес като изготвя и въвежда висококачествени международни стандарти за одит и изразяване на сигурност, управление на качеството, преглед и свързани по съдържание услуги, и като подпомага сближаването на международните и националните стандарти. По този начин IAASB повишава качеството и засилва унифицирането на практическата дейност по целия свят, като укрепва също така и общественото доверие в глобалната професия на одита и изразяването на сигурност.

IAASB разработва и издава стандартите си независимо и в съответствие с одобрена регламентирана процедура и Рамката за отчитане на обществения интерес под надзора на Надзорния съвет за отчитане и отразяване на обществения интерес (PIOB). Заседанията на Съвета са открити за обществеността, а материалите по работната програма са достъпни на уебсайта на IAASB.

За допълнителна информация, моля посетете www.iaasb.org.

ЗА INTERNATIONAL FOUNDATION FOR ETHICS AND AUDIT

International Foundation for Ethics and Audit - Международна фондация за етика и одит - (IFEA или „Фондацията“) - е организация с нестопанска цел, която подпомага създаването на висококачествени международни стандарти в областта на етиката, одита и изразяването на сигурност в обществен интерес. Фондацията изпълнява своята мисия чрез двата си съвета за изготвяне и въвеждане на стандарти - International Auditing and Assurance Standards Board (Съвет по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност) и International Ethics Standards Board for Accountants (Съвет за международни стандарти по етика за счетоводители).

Фондацията представлява изпълнение на ключова препоръка, предвидена в препоръките на Групата за наблюдение от юли 2020 г. „Укрепване на системата за изготвяне и въвеждане на международните одиторски и етични стандарти".

Мисията на Фондацията е да подпомага разработването на висококачествени международни стандарти за етика, одит и изразяване на сигурност, като:

- гарантира независим, експертен в техническо отношение и стриктен процес на изготвяне и въвеждане на стандарти в областта на етиката, одита и изразяването на сигурност;
- подкрепя обществения интерес по време на целия процес по изготвяне и въвеждане на стандарти в областта на етиката, одита и изразяването на сигурност; и
- провежда, посредством IAASB и IESBA, научни изследвания в подкрепа на разработването, приемането и прилагането на международни стандарти и подпомага обучението и информирането на заинтересованите страни.

Прозрачните и висококачествени международни стандарти са основни стълбове на глобалната структура за външно отчитане. Приемането и прилагането им допринася за наличието на висококачествена финансова и нефинансова информация за заинтересованите страни, инвеститорите и обществеността, като подкрепя доверието във външното отчитане и изразяването на сигурност и повишава икономическия растеж.

За повече информация посетете уебсайта на Фондацията на адрес www.ethicsandaudit.org.

ЗА INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS

International Federation of Accountants® (IFAC®) - Международната федерация на счетоводителите - е глобалната организация на счетоводната професия. Тя служи на обществения интерес, като работи с организациите-членки за осигуряване на квалифицирана, образована и етична работна сила от професионални счетоводители по целия свят; като допринася за развитието на устойчиви организации в частния и публичния сектор; и като подкрепя силни международни финансови пазари и икономики.

В IFAC членуват повече от 180 професионални счетоводни организации в над 135 юрисдикции, които представляват над 3 милиона професионални счетоводители на публичната практика, в индустрията, държавните служби и образованието.

В рамките на своя мандат в обществен интерес IFAC допринася за разработването, приемането и прилагането на висококачествени международни стандарти и подпомага процесите, които осигуряват дейността на IAASB.

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

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



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

(В сила от 15 декември 2011 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

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

Въведение

1. Този предговор към *Международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги* е издаден, за да улесни разбирането за обхвата и задължителния характер на становищата, които публикува Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС), както това е изложено в Условията на работа на СМОССИС.

2. СМОССИС е ангажиран с целта да разработи комплект от международни стандарти и други становища, които са общоприети в целия свят. Членовете на СМОССИС работят в общ интерес на обществото като цяло и на счетоводната професия в световен мащаб. Това може да доведе до заемане на позиция от тяхна страна по даден въпрос, която позиция не е в съответствие със съществуващата практика в тяхната страна или фирма, или не е в съответствие с позицията, заета от лицата, които са ги предложили за членство в СМОССИС.

Становища на СМОССИС

Становища на СМОССИС със задължителен характер

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

4. Становищата на СМОССИС със задължителен характер са международните стандарти, издавани, следвайки заявената от СМОССИС регламентирана процедура.

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

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

при одита на историческа финансова информация.

6. Международните стандарти за ангажименти за преглед (МСАП) трябва да бъдат прилагани при прегледи на историческа финансова информация.

7. Международните стандарти за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) трябва да бъдат прилагани при ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одита и прегледа на историческа финансова информация.

8. Международните стандарти за свързани по съдържание услуги (МССУ) трябва да бъдат прилагани при ангажименти за компилация, ангажименти за изпълнение на договорени процедури по отношение на информация и ангажименти за други свързани по съдържание услуги, както е посочено от СМОССИС.

9. Взети заедно МОС, МСАП, МСАИС и МССУ се наричат стандарти за ангажименти на СМОССИС.

10. Международните стандарти за управление на качеството (МСУК) трябва да бъдат прилагани за всички услуги, попадащи в рамките на стандартите за ангажименти на СМОССИС.

Международни одиторски стандарти

11. МОС са изготвени в контекста на одита на финансови отчети,[1] изпълнен от независим одитор. Те трябва да бъдат адаптирани, ако това е необходимо, в конкретните обстоятелства, когато се прилагат към одити на друга историческа финансова информация. Задължителният характер на МОС е описан в МОС 200.[2]

Международни стандарти за управление на качеството

12. МСУК са изготвени за приложение по отношение на фирми във връзка с всички предлагани от тях услуги, попадащи в обхвата на стандартите за ангажименти на СМОССИС. Задължителният характер на МСУК е описан във въведението към всеки МСУК[3].

---

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

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

[3] МСУК 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги*, параграф 12 и МСУК 2, *Прегледи за качеството на ангажимента*, параграф 10

Други международни стандарти

13. Някои Международни стандарти, посочени в параграфи 6–8 съдържат: цели, изисквания, приложение и друг пояснителен материал, встъпителен материал и определения. Тези термини трябва да бъдат тълкувани по директна аналогия с начина, по който са обяснени в контекста на МОС и одита на финансови отчети в МОС 200.

14. Други международни стандарти, посочени в параграфи 6–8 съдържат основни принципи и съществени процедури (обозначени с удебелен шрифт и думата „следва"), заедно със свързаните с тях насоки във формата на пояснителен и друг материал, включително приложенията. Основните принципи и съществените процедури трябва да се разбират и прилагат в контекста на пояснителния и друг материал, който предоставя насоки за тяхното приложение. Поради това е необходимо под внимание да се вземе целият текст на стандарта, за да се разберат и приложат основните принципи и съществените процедури.

15. Основните принципи и съществените процедури, съдържащи се в даден стандарт, трябва да се прилагат във всички случаи, когато са уместни за конкретните обстоятелства на ангажимента. В изключителни случаи, обаче, професионалният счетоводител може да прецени, че е необходимо да се отклони от уместна съществена процедура, за да постигне целта на тази процедура. Когато възникне такава ситуация, професионалният счетоводител е задължен да документира как извършените алтернативни процедури постигат целта на процедурата и освен ако това не става ясно по друг начин - причините за отклонението. Очаква се, че такава необходимост за професионалния счетоводител да се отклони от уместна съществена процедура ще възникне само когато, при конкретните обстоятелства на ангажимента, тази процедура би била неефикасна.

16. Приложенията, които формират част от приложния материал, са неразделна част от стандарта. Целта и целевото предназначение на приложението са обяснени в основния текст на съответния стандарт или в заглавието и въведението към самото приложение.

Професионална преценка

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

Приложимост на международните стандарти

18. Обхватът, датата на влизане в сила и всякакви специфични ограничения на приложимостта на конкретен международен стандарт се обясняват в самия стандарт. Освен ако не е посочено друго в международния стандарт, професионалният счетоводител има право да прилага международния

стандарт преди датата на влизане в сила, посочена в него.

19. Международните стандарти са уместни за ангажименти в публичния сектор. Когато е целесъобразно са включени допълнителни съображения, специфични за предприятията от публичния сектор:

    (а) в рамките на основния текст на международния стандарт, в случая на МОС и МСУК; или

    (б) в „Гледната точка на публичния сектор" (ГПС), която е включена в края на останалите международни стандарти.

Материали с незадължителен характер

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

Указания за международна одиторска практика

21. Указанията за международна одиторска практика (УМОП) не налагат допълнителни изисквания на одиторите, извън тези, съдържащи се в МОС, нито променят отговорността на одитора да спазва всички МОС, имащи отношение към одита. УМОП предоставят практическа помощ на одиторите. Те са предназначени да бъдат разпространявани от лицата, носещи отговорност за националните стандарти или да бъдат използвани за разработване на съответни национални материали. Те осигуряват също така материал, който фирмите могат да използват при разработване на собствени програми за обучение и вътрешни насоки.

22. В зависимост от естеството на обхванатата тема или теми, дадено УМОП може да подпомогне на одитора при:

    - получаване на разбиране за обстоятелствата, свързани с предприятието и при извършването на преценки относно идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания;
    - преценяване как да се отговори на оценените рискове, включително при преценки относно процедурите, които биха могли да са подходящи при конкретните обстоятелства; или
    - адресиране на съображения, свързани с отчитането, включително формиране на мнение върху финансовия отчет и комуникиране с лицата, натоварени с общо управление.

Указания за практика, отнасящи се до други международни стандарти

23. СМОССИС може да публикува също така Указания за международна практика при ангажименти за преглед (УМПАП), Указания за международна практика при ангажименти за изразяване на сигурност (УМПАИС), както и Указания за международна практика при ангажименти за свързани по съдържание услуги (УМПАССУ), които да служат на същата цел съответно по отношение на МСАП, МСАИС и МСССУ.

Публикации, подготвени от персонала на Съвета

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

Език

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

РЕЧНИК НА ТЕРМИНИТЕ[1]

(издание 2023 – 2024 г.)

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

Ангажимент за договорени процедури (*Agreed-upon procedures engagement*) — Ангажимент, при който практикуващият професионален счетоводител е ангажиран да изпълни процедури, за които практикуващият професионален счетоводител и ангажиращата страна (и ако е уместно – други страни) са се договорили и да комуникира изпълнените процедури и свързаните с тях констатации в доклад за договорените процедури.

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

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

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

---

* *Отнася се до термин, дефиниран в МОС.*

† *Отнася се до термин, дефиниран в Международните стандарти за управление на качеството.*

---

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

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

Ангажимент за изразяване на сигурност (Assurance engagement) — Ангажимент, при който практикуващият професионален счетоводител се стреми да получи подходящи и уместни доказателства, за да изрази заключение, чиято цел е да повиши степента на доверие на предвидените потребители, различни от отговорното лице, в информацията за предмета (т.е. резултата от измерването или оценяването на съответния предмет на ангажимента спрямо определени критерии). Резултатът от количествената оценка или измерването на предмета е информацията, която се получава в резултат от прилагането на критериите (виж също и Информация за предмета). Всеки ангажимент за изразяване на сигурност се класифицира в две измерения:

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

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

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

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

i. съответния предмет и приложимите критерии;

ii. информацията за предмета и приложимите критерии; или

iii. изявление, направено от съответната страна или страни.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**Външен информационен източник (External information source)* – Външно лице или организация, предоставящо информация, която е била използвана от предприятието при изготвянето на финансовия отчет или която е била получена

от одитора като одиторско доказателство, когато такава информация е подходяща да бъде използвана от широк кръг потребители. Когато информацията е предоставена от лице или организация, действаща в качеството на експерт на ръководството, обслужваща организация[2] или експерт на одитора,[3] лицето или организацията не се счита за външен информационен източник по отношение на тази конкретна информация.

†*Външни инспекции (External inspections)* – Инспекции или разследвания, осъществявани от външен надзорен орган и отнасящи се до системата на фирмата за управление на качеството или ангажиментите, изпълнявани от фирмата.

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

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

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

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

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

---

2 МОС 402, Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация, параграф 8

3 МОС 620, Ползване работата на експерт на одитора, параграф 6

изложение на органа за общо управление на предприятието, както и доклади, разглеждащи въпроси, които касаят общото управление.

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

**Група (Group)* – Отчитащо се предприятие, за което се изготвя финансов отчет на група.

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

**Дата на одиторски доклад (Date of the auditor's report)* – Датата, която одиторът поставя на доклада върху финансовия отчет, в съответствие с МОС 700 (преработен)[4].

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

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

Договорени процедури (Agreed-upon procedures) - Процедури, които са договорени от практикуващия професионален счетоводител и ангажиращата страна (и ако е уместно – други страни).

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

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

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

**Доклад върху описанието и проектирането на контролите на обслужващата организация (който в МОС 402[5] се нарича доклад от тип 1) (Report on the*

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

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

description and design of controls at a service organization (referred to in ISA 402 as a type 1 report)) – Доклад, който съдържа:

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

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

Доклад относно описанието и проектирането на контролите в обслужващата организация (който в МСАИС 3402[6] се нарича доклад от тип 1) (Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in ISAE 3402 as a type 1 report)) - доклад, който включва:

(а) описание, изготвено от обслужващата организация, на нейната система;

(б) писмено твърдение за вярност от обслужващата организация, че във всички съществени аспекти и на базата на подходящи критерии:

i. описанието представя достоверно системата на обслужващата организация, така както е проектирана и внедрена към определена дата;

ii. контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието на системата на обслужващата организация, са подходящо проектирани към определената дата; и

(в) доклад от одитора на обслужващата организация, който изразява разумна степен на сигурност относно въпросите, изложени в точки (ii)а.–б. по-горе.

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

(а) описание, изготвено от ръководството на обслужващата организация, на системата на обслужващата организация, целите на контрола и свързаните с това контроли, тяхното проектиране и внедряване към конкретна дата или в течение на определен период,

---

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

и в някои случаи, тяхната оперативна ефективност през определения период; и

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

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

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

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

(а) описание, изготвено от обслужващата организация, на нейната система;

(б) писмено твърдение за вярност от обслужващата организация, че във всички съществени аспекти и на базата на подходящи критерии:

i. описанието представя достоверно системата на обслужващата организация, така както е проектирана и внедрена в течение на определения период;

ii. контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието на системата на обслужващата организация, са подходящо проектирани в течение на определения период; и

iii. контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието на системата на обслужващата организация са функционирали ефикасно в течение на определения период; и

(в) доклад за изразяване на сигурност от одитора на обслужващата организация, който:

i. изразява разумна степен на сигурност относно въпросите, изложени в точки (ii)а.–в. по-горе; и

ii. съдържа описание на тестовете на контролите и резултатите от тях.

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

**Допустим процент на отклонения (Tolerable rate of deviation)*– Процент на отклонения от установените вътрешни контролни процедури, определен от одитора, във връзка с който одиторът се опитва да получи подходящо ниво на

сигурност, че процентът на отклоненията, определен от одитора, не е бил превишен от действителния процент на отклонения в популацията.

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

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

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

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

†Доставчик на услуги (Service provider) – Лице или организация, външни за фирмата, предоставящи ресурс, който се използва в системата за управление на качеството или при изпълнение на ангажименти. Доставчиците на услуги не включват мрежата от фирми, други фирми, част от мрежата и други структури и организации в мрежата от фирми.

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

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

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

†Екип по ангажимента (в контекста на МСУК 1) (Engagement team) - Всички съдружници и служители, изпълняващи ангажимента, както и други лица,

изпълняващи процедури по ангажимента, изключвайки външен експерт[7] и вътрешни одитори, които оказват пряко съдействие при ангажимента.

**Екип по ангажимента (в контекста на МОС, дефиниран в МОС 220 (преработен) (Engagement team)* - Всички съдружници и служители, изпълняващи ангажимента за одит, както и други лица, изпълняващи одиторски процедури по ангажимента, изключвайки външен експерт на одитора[8] и вътрешни одитори, които оказват пряко съдействие при ангажимента[9].

Екип по ангажимента (Engagement team) (в контекста на МСАИС 3000 (преработен)[10]) —Всички съдружници и служители, изпълняващи ангажимента, както и други лица, изпълняващи процедури по ангажимента, изключвайки външен експерт на практикуващия професионален счетоводител.

Екип по ангажимента (Engagement team) (в контекста на МССЗУ 4400 (преработен) - Всички съдружници и служители, изпълняващи ангажимента за договорени процедури, както и други лица, изпълняващи процедури по ангажимента, изключвайки външен експерт на практикуващия професионален счетоводител.

Екип по ангажимента (Engagement team) (в контекста на МССЗУ 4410 (преработен) — Всички съдружници и служители, изпълняващи ангажимента, както и други лица, изпълняващи процедури по ангажимента, изключвайки външен експерт на практикуващия професионален счетоводител, ангажиран от фирмата или от фирма, част от мрежата от фирми.

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

**Експерт на одитора (Auditor's expert)* – Физическо лице или организация, притежаващи експертни умения в област, различна от счетоводство или одит, чиято работа в тази област се използва от одитора в помощ на получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Експертът на одитора може да

---

[7] МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*, параграф 6(а), дефинира термина „експерт на одитора".

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

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

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

бъде или вътрешен експерт на одитора (който е съдружник[11] или служител, включително временно нает служител, на одиторската фирма или фирма, част от мрежа от фирми), или външен експерт на одитора.

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

Експерт на практикуващия професионален счетоводител (в контекста на МССCУ 4400 (преработен)) (Practitioner's expert) - Физическо лице или организация, притежаващи експертни знания и умения в област, различна от изразяването на сигурност и свързаните по съдържание услуги, чиято работа в тази област се използва за подпомагане на практикуващия професионален счетоводител при изпълнение на неговите отговорности във връзка с ангажимента за договорени процедури. Експертът на практикуващия професионален счетоводител може да бъде или вътрешен експерт (който е съдружник или служител, включително временно нает служител, на фирмата или на фирма, която е част от мрежата от фирми на практикуващия професионален счетоводител), или външен експерт на практикуващия професионален счетоводител.

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

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

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

Елемент на финансов отчет (Element of a financial statement) (в контекста на МОС 805 (преработен)[12]) – Елемент, сметка или позиция във финансов отчет.

Емисии (Emissions) - ПГ, които в течение на съответния период са били изпуснати в атмосферата или биха били изпуснати в атмосферата, ако не бяха

---

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

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

уловени и насочени към поглъщател. Емисиите могат да бъдат категоризирани като:

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

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

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

Запитване (Inquiry) — Запитването представлява търсене на информация от осведомени и знаещи лица, както финансова, така и нефинансова, в или извън предприятието.

**Значим клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване (Significant class of transactions, account balance or disclosure)* – Клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, за които е налице едно или повече уместни твърдения за вярност.

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

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

**Извадкова единица (Sampling unit)* – Отделните позиции, съставляващи популацията.

Извършване на документално обхождане/проследяване (Performing a walk-through) - Подбор на сделки и операции и проследяването им през приложимия процес в информационната система

Изключение (Exception) – Отговор, който посочва разликата между информацията, която се изисква да бъде потвърдена или която се съдържа в документите на предприятието, и информацията, предоставена от потвърждаващата страна.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

ИТ среда (IT environment) — ИТ приложенията и подкрепящата ги ИТ инфраструктура, както и ИТ процесите и ИТ персонала, ангажиран с тези процеси, които предприятието използва за подкрепа на бизнес операциите и постигане на бизнес стратегиите.

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

**Ключови одиторски въпроси (Key audit matters)* - Тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Ключовите одиторски въпроси се избират сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление.

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

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

**Компонент (Component)* — предприятие, бизнес единица, функция/звено, стопанска дейност или някаква комбинация от тях, определена от одитора на групата за целите на планирането и изпълнението на одиторски процедури при одит на група.

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

† *Констатации (във връзка със системата за управление на качеството) (Findings)* — Информация относно разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството, която е натрупана от изпълнението на дейности по текущо наблюдение, външни инспекции и

други уместни източници и която сочи, че може да са налице един или повече недостатъци.

Констатации (във връзка с МССCУ 4400 (преработен) (Findings) — Констатациите са фактическите резултати от изпълнените договорени процедури. Констатациите могат да бъдат обективно проверени и потвърдени. Позоваването на констатации в МССCУ 4400 (преработен) изключва мнения или заключения в каквато и да е форма, както и всякакви препоръки, които практикуващият професионален счетоводител би могъл да направи.

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

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

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

**Контроли върху обработката на информацията (Information processing controls)* — Контроли, отнасящи се до обработването на информацията в ИТ приложенията или неавтоматизираните информационни процеси в информационната система на предприятието, които пряко адресират рисковете за интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията за сделките и операциите и друга информация).

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

Контроли за достъп (Access controls) — Процедури, разработени за ограничаване на достъпа до он-лайн терминални устройства, програми и данни в реално време. Контролите за достъп се състоят от “потребителска идентификация” и “потребителска оторизация.” “Потребителската идентификация” обичайно се опитва да идентифицира потребителя чрез уникални идентификационни средства достъп - пароли, карти за достъп или биометрични данни. “Потребителската оторизация” се състои от правила за

достъп за определяне на ресурсите на компютъра, до които отделният потребител може да има достъп. По-конкретно, тези процедури са разработени за предотвратяване или разкриване на:

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

**Контроли (Controls)* — Политики или процедури, които предприятието установява, за да постигне целите на ръководството или лицата, натоварени с общо управление във връзка с контрола. В този контекст:

(i) Политиките са изявления за това какво следва или не следва да се направи в предприятието, за да се осъществи контролът. Такива изявления може да са документирани, изрично заявени в комуникации или подразбиращи се чрез действия или решения.

(ii) Процедурите са действия за прилагане на политиките.

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

Критерии (Criteria) — Еталоните (базите за сравнение), използвани за измерване или оценяване на съответния предмет. „Приложими критерии" са критериите, използвани в конкретния ангажимент.

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

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

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

изпълнителните членове на управителния съвет на предприятие от частния или публичния сектор или собственика – управител. [13]

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

**†Лице, извършващо прегледа за качеството на ангажимент (Engagement quality reviewer)* — Съдружник, друго лице във фирмата или външно лице, назначено от фирмата да извърши преглед за качеството на ангажимента.

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

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

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

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

---

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

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

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

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

**Начални салда (Opening balances)* — Салда по сметките, които съществуват към началото на периода. Началните салда се основават на крайните салда от предходния период и отразяват ефектите от сделките и събитията, извършени или възникнали през предходните периоди, както и в резултат на счетоводните политики, прилагани през предходния период. Началните салда включват и въпроси, които са съществували в началото на периода, налагащи оповестяване, като например условни активи и пасиви и неотменими ангажименти.

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

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

†Недостатък в системата на фирмата за управление на качеството (в контекста на МСУК 1[14]) (*Deficiency in the firm's system of quality management)* – Такъв е налице, когато:

(i) цел във връзка с качеството, изисквана, за да се постигне целта на системата за управление на качеството, не е установена;

(ii) риск за качеството или комбинация от рискове за качеството не е идентифицирана или подходящо оценена;

(iii) отговор или комбинация от отговори не намалява до приемливо ниско ниво вероятността от възникването на съответен риск за качеството,

[14] 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*

поради това че отговорът или отговорите не са подходящо разработени, приложени или не функционират ефективно; или

(iv) друг аспект на системата за управление на качеството липсва или не е подходящо разработен, приложен или не функционира ефективно, така че изискване на настоящия МСУК не е адресирано.

Независимост[15] *(Independence)* — Състои се в:

(а) Независимост на мнението — състояние на съзнанието, което дава възможност за изразяване на заключение без върху него да се отразяват влияния, които компрометират професионалната преценка, позволявайки по този начин на дадено лице да действа почтено и да упражни обективност и професионален скептицизъм.

(б) Независимост в поведението — избягване на факти и обстоятелства, които са толкова съществени, че разумна и информирана трета страна вероятно би достигнала до заключение, че почтеността, обективността или професионалният скептицизъм на фирмата или на член на екипа за одит или изразяване на сигурност, са били нарушени.

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

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

**Некоригирани неправилни отчитания (Uncorrected misstatements)* – Неправилни отчитания, които одиторът е натрупал по време на одита и които не са били коригирани.

**Немодифицирано мнение (Unmodified opinion)* - Мнението, изразено от одитора, когато одиторът заключи, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане[16].

---

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

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

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

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

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

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

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

Неправилно отчитане (в контекста на МСССУ 4410 (преработен)) (Misstatement) - Разлика между сумата, класификацията, представянето или оповестяването на отчетена позиция във финансовата информация и сумата, класификацията, представянето или оповестяването, които се изискват, за да може тази позиция да бъде в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Неправилно отчитане може да възникне в резултат на грешка или измама.

Когато финансовата информация е изготвена в съответствие с рамка за достоверно представяне, неправилните отчитания включват също тези корекции на суми, класификации, представяне или оповестявания, които съгласно преценката на практикуващия професионален счетоводител са необходими, за

да бъде финансовата информация достоверно представена, във всички съществени аспекти, или да дава вярна и честна представа.

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

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

**Неспазване на изискванията (Non-compliance) (в контекста на МОС 250[17])* — Действия или бездействия, преднамерени или непреднамерени, извършени или допуснати от предприятието, от лицата, натоварени с общо управление, от ръководството или от други лица, работещи за предприятието или под негово ръководство, които противоречат на действащите закони или нормативни разпоредби. Неспазването на изискванията не включва личното неправомерно поведение, несвързано със стопанската дейност на предприятието.

**Ниво на същественост за изпълнението (Performance materiality)* – Сумата или сумите, определени от одитора на по-нисък размер от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло с цел намаляване до подходящо ниско ниво на вероятността общата сума на некоригираните и неразкритите неправилни отчитания да надвишава нивото на същественост за финансовия отчет като цяло. Ако е приложимо, нивото на същественост на изпълнението също се отнася и за сумата или сумите, определени от одитора на по-нисък размер от нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.
Ниво на същественост за изпълнението (в контекста на МСАИС 3410) (Performance materiality) - Сумата или сумите, определени от практикуващия професионален счетоводител в по-нисък размер от нивото на същественост за отчета за ПГ с цел намаляване до подходящо ниско ниво на вероятността общата сума от некоригирани и неразкрити неправилни отчитания да надвишава нивото на същественост за отчета за ПГ. Ако е приложимо, нивото на същественост на изпълнението се отнася също и до сумата или сумите, определени от практикуващия професионален счетоводител в по-нисък размер от нивото или нивата на същественост за конкретни видове емисии или оповестявания.

**Ниво на същественост на изпълнението за група (Group performance materiality)* - нивото на същественост на изпълнението[18] по отношение на финансовия отчет на групата като цяло, определено от одитора на групата.

---

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

[18] МОС 320, Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита, параграфи 9 и 11

**Ниво на същественост на изпълнението за компонент (Component performance materiality)*— сума, определена от одитора на групата с цел намаляване на риска при обединяване на финансова информация до подходящо ниско ниво за целите на планирането и изпълнението на одиторски процедури по отношение на компонент.

**Обобщен финансов отчет (Summary financial statements) (в контекста на МОС 810 (преработен))* — Историческа финансова информация, която е се извлича от финансовия отчет, но която съдържа по-малко детайли от него, като въпреки това предоставя структурирано представяне, последователно с даденото от финансовия отчет за икономическите ресурси или задължения на предприятието в определен момент във времето или промените в тях за определен период от време[19]. В различните юрисдикции може да се използва различна терминология за описание на такава историческа финансова информация.

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

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

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

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

---

[19] МОС 200, параграф 13(е).

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

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

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

Терминът „рамка за достоверно представяне" се използва, за да обозначи рамка за финансово отчитане, която изисква съответствие с изискванията на рамката, и:

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

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

Терминът „рамка за съответствие" се използва, за да обозначи рамка за финансово отчитане, която изисква съответствие с изискванията на рамката, но не съдържа потвържденията в (а) или (б) по-горе.[20].

**Рамка със специално предназначение (Special purpose framework)* – Рамка за финансово отчитане, разработена с цел удовлетворяване на потребностите от финансова информация на конкретни потребители. Рамката за финансово отчитане може да бъде рамка за достоверно представяне или рамка за съответствие[21].

**Общи контроли на информационните технологии (ИТ) (General information technology (IT) controls)* — Контроли над ИТ процесите на предприятието, които подкрепят непрекъснатото и правилно функциониране на ИТ средата, включително непрекъснатото ефективно функциониране на контролите върху обработката на информацията и интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията) в информационната система на предприятието. Вижте също дефиницията на *ИТ среда*.

---

[20] МОС 200, параграф 13(а).

[21] МОС 200, параграф 13(а).

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

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

**Одитиран финансов отчет (в контекста на МОС 810 (преработен)) (Audited financial statements)* – Финансов отчет[22], одитиран от одитора в съответствие с МОС, от който се получава обобщеният финансов отчет.

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

**Одитор на група (Group auditor)* - Съдружникът, отговорен за ангажимента за групата и членовете на екипа по ангажимента, различни от одиторите на компоненти. Одиторът на групата е отговорен за:

(i) определянето на общата стратегия за одита на групата и плана за одита на групата;

(ii) ръководството и надзора над одиторите на компоненти и прегледа на извършената от тях работа;

(iii) оценяването на заключенията, изведени от получените одиторски доказателства като база за формиране на мнение относно финансовия отчет на групата.

[22] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 13(e), съдържа определение на термина „финансов отчет".

**Одитор на компонент (Component auditor)*— одитор, който изпълнява одиторска работа, отнасяща се до компонент за целите на одита на група. Одиторът на компонент е част от екипа по ангажимента[23] за одит на група.

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

Одитор на предприятие-потребител (User auditor) (в контекста на МСАИС 3402) - одитор, който извършва одит и издава доклад върху финансовия отчет на предприятието-потребител[24].

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

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

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

(а) одиторските процеси;

(б) МОС и приложимите законови и регулаторни изисквания;

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

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

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

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

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

---

[23] МОС 220 (преработен), параграф 12(г)

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

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

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

**Одиторско досие (Audit file)* — Една или повече папки или други носители на информация, с материална форма или в електронен формат, съдържащи документи, които представляват одиторската документация за конкретен ангажимент.

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

**Одиторско мнение за групата (Group audit opinion)* – Одиторското мнение относно финансовия отчет на групата.

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

†Отговор (във връзка със системата за управление на качеството) (Response) – Политики или процедури, разработени и приложени от фирмата, за да адресират един или повече рискове за качеството:

(i) Политиките са изложения за това какво следва или не следва да се направи, за да се адресира риск или рискове за качеството. Такива изложения може да са документирани, изрично заявени в комуникации или подразбиращи се чрез действия или решения.

(ii) Процедурите са действия за прилагане на политиките.

Отговорна страна/Отговорно лице (в контекста на МСАИС) (Responsible party) – Лицето или лицата, отговорни за съответния предмет.

Отговорна страна/Отговорно лице (в контекста на МССCУ 4400 (преработен)) (Responsible party) – Страната или страните, отговорни за съответния предмет, относно който се изпълняват договорените процедури

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

Отчет за ПГ (GHG statement) — Отчет, представящ съставните елементи и изразяващ количествено емисиите на ПГ на предприятието за даден период (известен понякога като инвентаризация на емисиите) и когато е приложимо,

сравнителна информация и пояснителни приложения, включително обобщение на значимата политика по отношение на количественото изразяване и отчитането. Отчетът на предприятието за ПГ може да включва и категоризиран списък на отстраняванията и приспадането на емисии. Когато ангажиментът не обхваща целия отчет за ПГ, терминът „отчет за ПГ" следва да се разбира като тази част от отчета, която е обхваната от ангажимента. Отчетът за ПГ представлява „информацията за предмета" на ангажимента.[25]

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

**Параграф за обръщане на внимание (Emphasis of Matter paragraph)* — Параграф, включен в одиторския доклад, който прави препратка към въпрос, който е подходящо представен или оповестен във финансовия отчет, който по преценка на одитора е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите.

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

*†*Персонал (Personnel)* — Съдружниците и служителите във фирмата.

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

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

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

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

---

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

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

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

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

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

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

(б) една или повече от следните:

i. преки или несложни сделки и операции;

ii. опростена счетоводна отчетност;

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

iv. малко на брой вътрешни контроли;

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

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

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

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

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

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

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

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

Практикуващ професионален счетоводител (Practitioner) (в контекста на МССССУ 4400 (преработен)) - Лицето или лицата, изпълняващи ангажимента (обикновено съдружникът, отговорен за ангажимента, или други членове на екипа по ангажимента, или съобразно случая, фирмата). Когато този МССССУ изрично има предвид дадено изискване или задължение да бъде изпълнено от съдружника, отговорен за ангажимента, вместо „практикуващ професионален счетоводител" се използва терминът „съдружник, отговорен за ангажимента".

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

*†*Преглед за качеството на ангажимент (Engagement quality review)* — Обективно оценяване на съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията във връзка с тях, до които е достигнал, извършено от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и завършено на или преди датата на доклада за ангажимента.

**Предварително условие, свързано с отговорностите на ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, на базата на което*

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

(а) изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително достоверното представяне, когато е уместно;
(б) за такъв вътрешен контрол, който ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление считат, че е необходим, за да позволи изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или на грешка; и
(в) предоставяне на одитора на:
    i. достъп до цялата информация, за която ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление знаят и която е свързана с изготвянето на финансовия отчет, като например регистри и документация и други въпроси;

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

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

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

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

Предвидени потребители (Intended users) —Лицето или лицата или организацията или организациите или групата или групите, които практикуващият професионален счетоводител очаква, че ще използват доклада за изразяване на сигурност. В някои случаи може да съществуват предвидени потребители, различни от тези, до които е адресиран докладът за изразяване на сигурност.

**Предпоставки за извършване на одит (Preconditions for an audit)* – Използването от ръководството на приемлива рамка за финансово отчитане при изготвянето на финансовия отчет и съгласието на ръководството и когато е

уместно, на лицата, натоварени с общо управление, относно предварителното условие[26], на базата на което се извършва одитът.

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

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

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

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

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

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

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

**Приложени критерии (Applied criteria) (в контекста на МОС 810 (преработен)[27])* – Критериите, приложени от ръководството при изготвянето на обобщен финансов отчет.

**Приложима рамка за финансово отчитане (Applicable financial reporting framework)* - Рамката за финансово отчитане, възприета от ръководството, и когато това е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, за изготвяне на финансовия отчет, която е приемлива от гледна точка на естеството на предприятието и целта на финансовия отчет, или която се изисква от закон или друга нормативна разпоредба. В контекста на МССОУ 4410 (преработен)[28], препратката е по-скоро към финансовата информация, а не към финансовия отчет.

---

[26] МОС 200, параграф 13.

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

[28] МССОУ 4410 (преработен), *Ангажименти за компилиране*

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

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

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

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

†Приложими етични изисквания (Relevant ethical requirements) (в контекста на МСУК 1) – Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими по отношение на професионалните счетоводители, когато осъществяват ангажименти, представляващи одит или преглед на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги. Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на издавания от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМСЕС"), отнасящи се до одит или преглед на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги, заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни.

†Приложими етични изисквания (Relevant ethical requirements) (в контекста на МСУК 2) – Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими по отношение на професионалния счетоводител, когато извършва преглед за качеството на ангажимента. Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на издавания от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМСЕС"), отнасящи се до одит или преглед на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни.

**Приложими етични изисквания (Relevant ethical requirements) (в контекста на МОС)* - Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими по отношение на професионалните счетоводители, когато осъществяват ангажименти за одит. Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на издавания от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на*

професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост) („Кодексът на СМСЕС“), отнасящи се до одит на финансови отчети, заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни

Приложими етични изисквания (Relevant ethical requirements) (в контекста на МСАП 2400 (преработен)) - Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими по отношение на професионалните счетоводители, когато осъществяват преглед на финансови отчети. Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на издавания от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМСЕС“), отнасящи се до преглед на финансови отчети, заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни.

Приложими етични изисквания (Relevant ethical requirements) (в контекста на МССУ 4400 (преработен)) - Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими по отношение на професионалните счетоводители, когато осъществяват ангажименти за договорени процедури. Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на издавания от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМСЕС“) заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни.

Приложими етични изисквания (Relevant ethical requirements) (в контекста на МССУ 4410 (преработен)) - Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими по отношение на професионалните счетоводители, когато осъществяват ангажименти за компилиране. Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на издавания от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМСЕС“) заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни.

Приложими критерии (Applicable criteria) (в контекста на МСАИС 3410[29]) – Критериите, използвани от предприятието за количествено изразяване и докладване на емисиите на предприятието в отчета за ПГ.

Приложими критерии (Applicable criteria) (в контекста на МСАИС 3420[30]) - Критериите, използвани от отговорното лице при компилиране на проформа финансовата информация. Критериите могат да са установени от упълномощена

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

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

или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти или от законодателството и нормативните разпоредби. Когато не съществуват установени критерии, те биват разработени от отговорното лице.

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

Прогнозна финансова информация (Prospective financial information) — Финансова информация, основана на предположения за събития, които могат да възникнат в бъдеще и за възможните действия на предприятието. Прогнозната финансова информация може да бъде под формата на прогнози, проекции на очаквани бъдещи възможности (събития, резултати – бележка на редакторите) или комбинация от двете (виж *Прогноза* и *Проекция на бъдещи възможност*и).

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

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

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

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

**Проследяващ тест (Walk-through test)* – вж. *Извършване на документално обхождане/проследяване*.

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

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

Проучващо запитване (Inquiry) (в контекста на МСАП 2400 (преработен)[31]*)*— Проучващото запитване представлява търсене на информация от осведомени лица във или извън предприятието.

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

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

Професионален счетоводител[32] *(Professional accountant)*— Лице, което е член на организация-членка на МФС.

Професионален счетоводител на публична практика[33] *(Professional accountant in public practice)*— Професионален счетоводител независимо от функционалната класификация (например одит, данъци или консултиране) във фирма, която предоставя професионални услуги. Този термин се отнася също и за фирма на професионални счетоводители на публична практика.

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

†Професионална преценка (Professional judgment) (в контекста на МСУК 1) - Прилагане на съответното обучение, познания и опит, в рамките на контекста, предвиден в професионалните стандарти, при вземане на информирани решения за насоката на действията, които са подходящи при разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството.

Професионална преценка (Professional judgment) (в контекста на МСАП 2400 (преработен)) - Прилагане на съответното обучение, познания и опит, в рамките на контекста, предвиден в стандартите за изразяване на сигурност, счетоводните и етичните стандарти, при вземането на информирани решения за насоката на

---

[31] МСАП 2400 (преработен), *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*

[32] Както е дефинирано в Кодекса на СМСЕС.

[33] Както е дефинирано в Кодекса на СМСЕС.

действията, които са подходящи при съществуващите обстоятелства на ангажимента за преглед.

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

Професионална преценка (Professional judgment) (в контекста на МССЗУ 4400 (преработен)) - Прилагане на съответното обучение, познания и опит, в рамките на контекста, предвиден в този МССЗУ и приложимите етични изисквания, при вземането на информирани решения за насоката на действията, които са подходящи при съществуващите обстоятелства на ангажимента за договорени процедури.

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

†Професионални стандарти (Professional standards) (в контекста на МСУК 1) – Стандартите за ангажименти на СМОССИС, както са дефинирани в „Предговор към Международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани услуги" на СМОССИС и приложимите етични изисквания.

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

(а) корекции на некоригираната финансова информация, илюстриращи ефекта от значимо събитие или сделка („събитие" или „сделка"), така сякаш събитието е настъпило или сделката е осъществена към по-ранна дата, избрана за целите на илюстрирането; и
(б) корекции на некоригираната финансова информация, които са необходими, за да може проформа финансовата информация да бъде компилирана на база, съответстваща на приложимата рамка за финансово отчитане на отчитащото се предприятие („предприятието") и неговата счетоводна политика съгласно тази рамка.

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

Проформа финансова информация (Pro forma financial information) - Финансова информация, показана заедно с корекции, които да илюстрират ефекта от значимо събитие или сделка върху некоригираната финансова информация, така сякаш събитието е настъпило или сделката е осъществена към по-ранна дата,

избрана за целите на илюстрирането. В този МСАИС се предполага, че проформа финансовата информация е представена в табличен формат по колони, състоящи се от (а) некоригираната финансова информация; (б) проформа корекциите; и (в) получаващата се в резултат коригирана проформа финансова информация.

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

**Процедури за оценка на риска (Risk assessment procedures)* — Одиторските процедури, разработени и изпълнени с цел идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и ниво твърдение за вярност.

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

(а) тестове на детайлите (на групи сделки, салда по сметки и оповестявания); и

(б) аналитични процедури по същество.

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

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

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

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

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

*†*Разумна степен на сигурност (в контекста на одиторски ангажименти и МСУК 1) (Reasonable assurance)*— Висока, но не абсолютна степен на сигурност.

†*Регистрирано на борсата дружество (Listed entity)* — Дружество, чиито акции, дялове или дългови книжа се котират на призната фондова борса, или се

търгуват съгласно правилниците и регулацията на призната фондова борса или на друг еквивалентен орган.

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

†*Риск за качеството* (*Quality risk)* - Риск, който има разумна възможност:

(i) да настъпи; и

(ii) самостоятелно или в комбинация с други рискове, да повлияе неблагоприятно върху постигането на една или повече от целите във връзка с качеството.

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

Риск на ангажимент за изразяване на сигурност (Assurance engagement risk) — Рискът практикуващият професионален счетоводител да изрази неподходящо заключение, когато информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания.

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

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

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

**Риск на контрола (Control risk)*— (виж *Риск от съществени неправилни отчитания*)

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

неправилно отчитане, което съществува и което би могло да бъде съществено, или индивидуално или в съвкупност с други неправилни отчитания.

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

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

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

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

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

Риск при обединяване на финансова информация (*Aggregation risk)* - вероятността съвкупността на некоригираните и неразкрити неправилни отчитания да надвишава нивото на същественост за финансовия отчет като цяло.

**Рискове, произтичащи от използването на ИТ (Risks arising from the use of IT)* – Податливостта на контролите върху обработката на информацията на неефективно проектиране или функциониране или рискове за интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията за сделките и операциите и друга информация) в информационната система на предприятието поради неефективно проектиране или функциониране на контролите в ИТ процесите на предприятието (вж. ИТ среда).

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

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

**Ръководство на компонент (Component management)* — Ръководството, отговорно за компонента.

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

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

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

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

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

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

а. е обща собственост с контролно участие;

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

в. има общо ключово ръководство.

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

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

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

**Система за вътрешен контрол (System of internal control)* – Системата, разработена, внедрена и поддържана от лицата, натоварени с общо управление, ръководството и друг персонал, за да осигури разумна степен на сигурност относно постигането на целите на предприятието по отношение надеждността на финансовото отчитане, ефикасността и ефективността на операциите и спазване изискванията на приложимите закони и нормативни разпоредби. За целите на МОС, системата за вътрешен контрол се състои от пет взаимосвързани компонента:

(i) Контролна среда;

(ii) Процесът на предприятието по оценка на риска;

(iii) Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол;

(iv) Информационна система и комуникации; и

(v) Контролни дейности.

†Система за управление на качеството (System of quality management) - Система, разработена, внедрена и приложена от фирмата, за да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че:

(i) фирмата и нейният персонал изпълняват отговорностите си в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и изпълняват ангажиментите в съответствие с тези стандарти и изисквания; и

(ii) докладите за ангажиментите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.

**Система на обслужващата организация (Service organisation's system)* – Политиката и процедурите, които са проектирани, внедрени и поддържани от обслужващата организация, за да може да предостави на предприятията-потребители услугите, обхванати в доклада на одитора на обслужващата организация.

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

**†Служители (Staff)* — Професионалисти, различни от съдружници, включително всякакви експерти, които фирмата наема.

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

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

**Сравнителна информация (Comparative information)* — Сумите и оповестяванията, включени във финансовия отчет във връзка с един или повече предходни периоди, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. В контекста на МАИС 3410, сравнителната информация е дефинирана като сумите и оповестяванията, съдържащи се в отчета за ПГ по отношение на един или повече предходни периоди.

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

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

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

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

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

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

* *Счетоводни МСФО стандарти* (*IFRS Accounting Standards)* – Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти.

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

†Съдружник, отговорен за ангажимента (в контекста на МСУК 1) (Engagement partner) — Съдружник или друго лице, назначено от фирмата, което носи отговорност за ангажимента и неговото изпълнение и за доклада, който се издава от името на фирмата и което, когато това се изисква, разполага със подходящите правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган

**Съдружник, отговорен за ангажимента (в контекста на МОС, дефиниран в МОС 220 (преработен)[34]) (Engagement partner)* — Съдружник или друго лице, назначено от фирмата, което носи отговорност за ангажимента и неговото изпълнение и за одиторския доклад, който се издава от името на фирмата, и което, когато това се изисква, разполага със подходящите правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган.

Съдружник, отговорен за ангажимента (в контекста на МСАИС 3000 (преработен)[35]) (Engagement partner) — Съдружник или друго лице, назначено от фирмата, което носи отговорност за ангажимента и неговото изпълнение и за доклада за изразяване на сигурност, който се издава от името на фирмата, и което, когато това се изисква, разполага със подходящите правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган.

Съдружник, отговорен за ангажимента (в контекста на МССУ 4400 (преработен)[36]) (Engagement partner) — Съдружник или друго лице, назначено от фирмата, което носи отговорност за ангажимента и неговото изпълнение, както и за доклада за договорените процедури, издаван от името на фирмата, и което, когато това се изисква, разполага със съответни правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган.

Съдружник, отговорен за ангажимента (в контекста на МССУ 4410 (преработен)[37]) (Engagement partner) — Съдружник или друго лице, назначено от фирмата, което носи отговорност за ангажимента и неговото изпълнение, както и за доклада за компилиране, издаван от името на фирмата, и което, когато това се изисква, разполага със съответни правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган.

** Съдружник, отговорен за ангажимент за група (Group engagement partner)* - Съдружникът, отговорен за ангажимента,[38] който носи отговорност за одита на групата

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

**Съответстващи данни (Corresponding figures)* — Сравнителна информация, при която сумите и другите оповестявания за предходния период са включени като част от финансовия отчет за текущия период, и са предназначени да се разглеждат единствено във връзка със сумите и другите оповестявания,

---

[34] МОС 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети*

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

[36] МССУ 4400 (преработен), *Ангажименти за договорени процедури*

[37] МССУ 4410, *Ангажименти за компилиране*

[38] МОС 220 (преработен), параграф 12(а)

отнасящи се за текущия период (наричани „данни за текущия период"). Нивото на детайлност на представяне на сравнителните суми и оповестявания, се определя основно от неговото отношение към данните от текущия период.

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

**Съществен риск (Significant risk)* — Идентифициран риск от съществени неправилни отчитания:

(i) по отношение на който оценката на вътрешноприсъщия риск е близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск поради степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху комбинацията от вероятността от възникване на неправилно отчитане и величината на потенциалното неправилно отчитане в случай че такова възникне; или

(ii) който трябва да бъде третиран като съществен риск в съответствие с изискванията на други МОС.

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

**Твърдения за вярност (Assertions)* — Изявления, изрични или от друго естество, във връзка с признаването, оценяването, представянето или оповестяването на информация във финансовия отчет, които са залегнали в уверенията на ръководството, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Твърденията за вярност се използват от одитора при разглеждане на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат, при идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания.

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

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

Тест на контролите (Test of controls) (в контекста на МСАИС 3402)) – Процедура, разработена с цел да се оцени оперативната ефективност на

контролите при постигане на целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система.

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

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

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

**Уместни твърдения за вярност (Relevant assertions)* – Твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е уместно, когато то съдържа идентифициран риск от съществени неправилни отчитания. Определянето на това дали дадено твърдение за вярност е уместно се извършва преди да бъдат взети под внимание свързаните с него контроли (т.е., вътрешноприсъщ риск).

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

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

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

**Фактори за вътрешноприсъщ риск (Inherent risk factors)* - Характеристики на събития или условия, които оказват влияние върху податливостта към неправилно отчитане, независимо дали дължащо се на измама или грешка, на твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, преди да бъдат взети под внимание контролите. Такива фактори може да са качествени или количествени и включват сложност, субективност,

промяна, несигурност или податливост на неправилно отчитане поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама[39], доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск.

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

**Финансов отчет (Financial statements)* — Структурирано представяне на историческа финансова информация, включително оповестявания, чието предназначение е да бъдат представени икономическите ресурси или задължения на предприятието към определен момент, или промените в тях за период от време, в съответствие с дадена рамка за финансово отчитане. Терминът "финансов отчет" обикновено се отнася за пълен финансов отчет, както е определен от изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, но може да се отнася и до отделен финансов отчет. Оповестяванията включват пояснителна или описателна информация, изложена според съответните изисквания, изрично разрешена или позволена по друг начин от приложимата рамка за финансово отчитане, на лицевата страна на финансовия отчет, или в пояснителните приложения, или включена в тях посредством съответни препратки.

**Финансов отчет на група (Group financial statements)* - финансов отчет, който включва финансовата информация на повече от едно предприятие или бизнес единица посредством процес на консолидация. За целите на настоящия МОС, процесът на консолидация включва:

(i) консолидация, пропорционална консолидация или счетоводно отчитане по метода на собствения капитал;

(ii) представянето в комбиниран финансов отчет на финансовата информация на предприятия или бизнес единици, който нямат предприятие майка, но са под общ контрол или общо ръководство; или

(iii) обединяване/обобщаване на финансовата информация на предприятия или бизнес единици, като клонове или подразделения.

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

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

Финансово отчитане с цел измама (Fraudulent financial reporting) – Включва умишлени неправилни отчитания, в това число пропуск на суми или

---

39 МОС 240, параграфи А24 - А27

оповестявания във финансовия отчет, с цел да се подведат потребителите на финансовия отчет.

**†Фирма (Firm)* — Самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество, капиталово търговско дружество или друго предприятие на професионални счетоводители или съответно техен еквивалент в публичния сектор.

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

**Функция „Вътрешен одит" (Internal audit function)* – Функция на предприятието и изпълняващите функцията лица, които извършват дейности по изразяване на сигурност и консултиране, разработени с цел оценяване и повишаване ефективността на процесите на предприятието за общо управление, управление на риска и вътрешен контрол.

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

†Цели във връзка с качеството (*Quality objectives)* - Желаните резултати по отношение на компонентите на системата за управление на качеството, които трябва да бъдат постигнати от фирмата.

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

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА КАЧЕСТВОТО 1

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

(В сила от 15 декември 2022 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МСУК	1-5
Системата на фирмата за управление на качеството	6-11
Задължителен характер на настоящия МСУК	12
Дата на влизане в сила	13
Цел	14-15
Дефиниции	16
Изисквания	
Прилагане и спазване на приложимите изисквания	17-18
Система за управление на качеството	19-22
Процесът на фирмата по оценка на риска	23-27
Общо управление и ръководство	28
Приложими етични изисквания	29
Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти	30
Изпълнение на ангажимента	31
Ресурси	32
Информация и комуникации	33
Конкретно посочени отговори	34
Процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците	35-47
Изисквания на мрежата от фирми или услуги, предоставяни от мрежата от фирми	48-52
Оценяване на системата за управление на качеството	53-56
Документация	57-60
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Обхват на настоящия МСУК	А1-А2
Системата на фирмата за управление на качеството	А3-А5

Задължителен характер на настоящия МСУК	А6-А9
Дефиниции	А10-А28
Прилагане и спазване на приложимите изисквания	А29
Система за управление на качеството	А30-А38
Процесът на фирмата по оценка на риска	А39-А54
Общо управление и ръководство	А55-А61
Приложими етични изисквания	А62-А66
Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти	А67-А74
Изпълнение на ангажимента	А75-А85
Ресурси	А86-А108
Информация и комуникации	А109-А115
Конкретно посочени отговори	А116-А137
Процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците	А138-А174
Изисквания на мрежата от фирми или услуги, предоставяни от мрежата от фирми	А175-А186
Оценяване на системата за управление на качеството	А187-А201
Документация	А202-А206

Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги,* следва да бъде разглеждан заедно с *Предговора към международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*.

Въведение

Обхват на настоящия МСУК

1. Настоящият Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) разглежда отговорностите на фирмата за разработване, внедряване и функциониране на система за управление на качеството при одит или преглед на финансови отчети, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги.

2. Прегледите за качеството на ангажимента съставляват част от системата на фирмата за управление на качеството и:

   (а) настоящият МСУК разглежда отговорността на фирмата за установяване на политики и процедури, адресиращи ангажименти, за които се изисква да бъдат обект на прегледи за качеството на ангажимента.

   (б) МСУК 2[1] разглежда назначаването и съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, както и изпълнението и документирането на прегледа за качеството на ангажимента.

3. Други стандарти и указания на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС):

   (а) се базират на предположението, че фирмата е предмет на МСУК или на национални изисквания, които са поне толкова високи;[2] и

   (б) включват изисквания по отношение на съдружниците, отговорни за ангажименти и останалите членове на екипа по ангажимента във връзка с управлението на качеството на ниво ангажимент. Например, МОС 220 (преработен) разглежда специфичните отговорности на одитора във връзка с управлението на качеството на ниво ангажимент при одит на финансови отчети и свързаните с това отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента. (Вж. параграф А1)

4. Настоящият МСУК следва да бъде разглеждан заедно с приложимите етични изисквания. Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания може да установяват отговорности по отношение управлението на качеството от страна на фирмата, надхвърлящи тези, описани в настоящия МСУК. (Вж. параграф А2)

5. Настоящият МСУК е приложим по отношение на всички фирми, извършващи одит или преглед на финансови отчети, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги (т.е., в случай че фирмата изпълнява който и да е от тези ангажименти, настоящият МСУК е приложим и системата за управление на качеството, установена в съответствие с изискванията на настоящия МСУК, дава възможност за последователно изпълнение от страна на фирмата на всички такива ангажименти).

Системата на фирмата за управление на качеството

6. Системата за управление на качеството функционира в непрекъснат порядък, изискващ повторение на определени стъпки, като реагира на промените в естеството или обстоятелствата на фирмата и изпълняваните от нея ангажименти. Системата за управление на качеството не функционира по линеен начин. За целите на настоящия МСУК, обаче, системата за управление на качеството адресира следните осем компонента: (Вж. параграф А3)

---

[1] МСУК 2, *Прегледи за качеството на ангажимента*

[2] Виж, например, Международен одиторски стандарт (МОС) 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети* (преработен), параграф 3

(а) Процесът на фирмата за оценка на риска;

(б) Общо управление и ръководство;

(в) Приложими етични изисквания;

(г) Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти;

(д) Изпълнение на ангажимента;

(е) Ресурси;

(ж) Информация и комуникации; и

(з) Процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците.

7. Настоящият МСУК изисква фирмата да използва базиран на риска подход при разработване, внедряване и прилагане на компонентите на системата за управление на качеството по взаимосвързан и координиран начин, така че фирмата активно да управлява качеството на изпълняваните от нея ангажименти. (Вж. параграф А4)

8. Базираният на риска подход е заложен в изискванията на настоящия МСУК посредством:

(а) Установяване на цели във връзка с качеството. Установените от фирмата цели във връзка с качеството се състоят от цели по отношение на компонентите на системата за управление на качеството, които трябва да бъдат постигнати от фирмата. От фирмата се изисква да установи целите във връзка с качеството, конкретно посочени от настоящия МСУК, както и определените за необходими от фирмата допълнителни цели във връзка с качеството, с оглед постигане целите на системата за управление на качеството.

(б) Идентифициране и оценяване на рисковете за постигане на целите във връзка с качеството (наричани в настоящия стандарт рискове за качеството). От фирмата се изисква да идентифицира и оцени рисковете за качеството, за да осигури база за разработване и прилагане на съответните отговори.

(в) Разработване и прилагане на отговори за адресиране на рисковете за качеството. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на отговорите на фирмата за адресиране на рисковете за качеството се базират и са в отговор на причините за оценките, дадени на рисковете за качеството.

9. Настоящият МСУК изисква поне веднъж годишно лицето или лицата, на които от името на фирмата е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, да оценят системата за управление на качеството и да направят заключение дали тази система предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата, посочени в параграф 14(а) и (б), се постигат. (Вж. параграф А5)

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

10. При прилагане на базирания на риска подход, от фирмата се изисква да вземе под внимание:

(а) естеството и обстоятелствата на фирмата; и

(б) естеството и обстоятелствата на ангажиментите, изпълнявани от фирмата.

Съответно, проектът на системата на фирмата за управление на качеството, в частност, сложността и степента на формалност на системата, ще варира. Така например, фирма, която изпълнява различни видове ангажименти за широк кръг предприятия, включително одит на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, вероятно ще трябва да има по-сложна и формализирана система за управление на качеството и съпътстващата документация, отколкото

фирма, която изпълнява единствено прегледи на финансови отчети или ангажименти за компилиране.

Мрежи от фирми и доставчици на услуги

11. Настоящият МСУК адресира отговорностите на фирмата, когато фирмата:

    (а) принадлежи към мрежа от фирми и спазва изискванията на мрежата или използва услугите на мрежата в системата за управление на качеството или при изпълнение на ангажиментите; или

    (б) използва ресурси от доставчик на услуги в системата за управление на качеството или при изпълнение на ангажиментите.

    Дори когато фирмата спазва изискванията на мрежата от фирми или използва услугите на мрежата или ресурси от доставчик на услуги, фирмата носи отговорност за своята система за управление на качеството.

Задължителен характер на настоящия МСУК

12. Параграф 14 съдържа целта на фирмата при съблюдаване на настоящия МСУК. Настоящият МСУК съдържа: (Вж. параграф А6)

    (а) изисквания, имащи за цел да позволят на фирмата да изпълни целта в параграф 14; (Вж. параграф А7)

    (б) свързаните с тези изисквания насоки под формата на материали за приложение и други пояснителни материали; (Вж. параграф А8)

    (в) встъпителен материал, който предоставя контекст, уместен за подходящото разбиране на настоящия МСУК; и

    (г) дефиниции. (Вж. параграф А9)

Дата на влизане в сила

13. Системите за управление на качеството в съответствие с настоящия МСУК се изисква да бъдат разработени и внедрени до 15 декември 2022 г., а оценяването на системата за управление на качеството, изисквано от параграфи 53–54 от настоящия МСУК – да бъде извършено в рамките на една година след 15 декември 2022 г.

Цел

14. Целта на фирмата е да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството при одит или преглед на финансови отчети, други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги, изпълнявани от фирмата, която да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че:

    (а) фирмата и нейният персонал изпълняват отговорностите си в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и изпълняват ангажиментите в съответствие с тези стандарти и изисквания; и

    (б) докладите за ангажиментите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.

15. Обществениият интерес бива обслужван чрез последователното изпълнение на качествени ангажименти. Разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството дава възможност за последователно изпълнение на качествени ангажименти, като предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата за управление на

качеството, посочени в параграф 14(а) и (б), се постигат. Качествени ангажименти се постигат посредством планиране и изпълнение на ангажиментите, и издаване на доклади за тях в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Постигането на целите на тези стандарти и спазването на изискванията на приложим закон или нормативна разпоредба включва използване на професионална преценка и когато е приложимо към съответния вид ангажимент – упражняване на професионален скептицизъм.

Дефиниции

16. За целите на настоящия МСУК, следните термини имат значението, дадено им по-долу:

(а) Недостатък в системата на фирмата за управление на качеството (наричан в настоящия МСУК „недостатък“) – Такъв е налице, когато: (Вж. параграф А10, А159–А160)

(i) цел във връзка с качеството, изисквана, за да се постигне целта на системата за управление на качеството, не е установена;

(ii) риск за качеството или комбинация от рискове за качеството не е идентифицирана или подходящо оценена; (Вж. параграф А11)

(iii) отговор или комбинация от отговори не намалява до приемливо ниско ниво вероятността от възникването на съответен риск за качеството, поради това че отговорът или отговорите не са подходящо разработени, приложени или не функционират ефективно; или

(iv) друг аспект на системата за управление на качеството липсва или не е подходящо разработен, приложен или не функционира ефективно, така че изискване на настоящия МСУК не е адресирано. (Вж. параграф А12)

(б) Документация за ангажимента – Документацията за извършената работа, получените резултати и заключенията, до които е достигнал практикуващият професионален счетоводител (понякога се използват и термини като „работни книжа” или „работни документи”).

(в) Съдружник, отговорен за ангажимента[3] – Съдружник или друго лице, назначено от фирмата, което носи отговорност за ангажимента и неговото изпълнение и за доклада, който се издава от името на фирмата и което, когато това се изисква, разполага със подходящите правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган.

(г) Преглед за качеството на ангажимента – Обективно оценяване на съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията във връзка с тях, до които е достигнал, извършено от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и завършено на или преди датата на доклада за ангажимента.

(д) Лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента – Съдружник, друго лице във фирмата или външно лице, назначено от фирмата да извърши преглед за качеството на ангажимента.

(е) Екип по ангажимента – Всички съдружници и служители, изпълняващи ангажимента, както и други лица, изпълняващи процедури по ангажимента, изключвайки външен експерт[4] и вътрешни одитори, които оказват пряко съдействие при ангажимента. (Вж. параграф А13)

---

[3] Когато това е уместно, „съдружник, отговорен за ангажимента“ и „съдружник“ трябва да бъдат схващани като отнасящи се и до техните еквиваленти в публичния сектор.

[4] МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*, параграф 6(а), дефинира термина „експерт на одитора“.

(ж) Външни инспекции – Инспекции или разследвания, осъществявани от външен надзорен орган и отнасящи се до системата на фирмата за управление на качеството или ангажиментите, изпълнявани от фирмата. (Вж. параграф А14)

(з) Констатации (във връзка със системата за управление на качеството) – Информация относно разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството, която е натрупана от изпълнението на дейности по текущо наблюдение, външни инспекции и други уместни източници и която сочи, че може да са налице един или повече недостатъци. (Вж. параграфи А15–А17)

(и) Фирма – Самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество, дружество или друго предприятие на професионални счетоводители или съответно техен еквивалент в публичния сектор. (Вж. параграф А18)

(й) Регистрирано за търгуване на борсата предприятие – Предприятие, чиито акции, дялове или дългови книжа се котират или са регистрирани на призната фондова борса, или се търгуват съгласно регулациите на призната фондова борса или на друг еквивалентен орган.

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

(л) Мрежа – По-голяма структура: (Вж. параграф А19)

(i) която цели сътрудничество; и

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

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

(н) Персонал – Съдружниците и служителите във фирмата. (Вж. параграфи А20–А21)

(о) Професионална преценка – Приложение на съответното обучение, познания и опит, в рамките на контекста, предвиден в професионалните стандарти, при вземане на информирани решения за насоката на действията, които са подходящи при разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството.

(п) Професионални стандарти – Стандартите за ангажименти на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, дефинирани в *Предговора към международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*, и приложимите етични изисквания.

(р) Цели във връзка с качеството – Желаните резултати по отношение на компонентите на системата за управление на качеството, които трябва да бъдат постигнати от фирмата.

(с) Риск за качеството – Риск, който има разумна възможност:

(i) да настъпи; и

(ii) самостоятелно или в комбинация с други рискове, да повлияе неблагоприятно върху постигането на една или повече от целите във връзка с качеството.

(т) Разумна степен на сигурност – В контекста на МСУК, висока, но не абсолютна степен на сигурност.

(у) Приложими етични изисквания – Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими по отношение на професионалните счетоводители, когато осъществяват ангажименти, представляващи одит или преглед на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги. Обикновено приложимите

етични изисквания включват разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), отнасящи се до одит или преглед на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги, заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни. (Вж. параграфи А22–А24, А62)

(ф) Отговор (във връзка със системата за управление на качеството) – Политики или процедури, разработени и приложени от фирмата, за да адресират един или повече рискове за качеството: (Вж. параграфи А25–А27, А50)

(i) Политиките са изложения за това какво следва или не следва да се направи, за да се адресира риск или рискове за качеството. Такива изложения може да са документирани, изрично заявени в комуникации или подразбиращи се чрез действия или решения.

(ii) Процедурите са действия за прилагане на политиките.

(х) Доставчик на услуги (в контекста на настоящия МСУК) – Лице или организация, външни за фирмата, предоставящи ресурс, който се използва в системата за управление на качеството или при изпълнение на ангажименти. Доставчиците на услуги не включват мрежата от фирми, други фирми, част от мрежата и други структури и организации в мрежата от фирми. (Вж. параграфи А28, А105)

(ц) Служители – Професионалисти, различни от съдружници, включително всякакви експерти, които фирмата наема.

(ч) Система за управление на качеството – Система, разработена, внедрена и приложена от фирмата, за да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че:

(i) фирмата и нейният персонал изпълняват отговорностите си в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и изпълняват ангажиментите в съответствие с тези стандарти и изисквания; и

(ii) докладите за ангажиментите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.

Изисквания

Прилагане и спазване на приложимите изисквания

17. Фирмата следва да изпълнява всяко изискване на настоящия МСУК, освен ако съответното изискване няма отношение към фирмата поради естеството и обстоятелствата на фирмата или нейните ангажименти. (Вж. параграф А29)

18. Лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата на фирмата за управление на качеството, както и лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за системата на фирмата за управление на качеството, следва да притежават разбиране за настоящия МСУК, включително материалите за приложение и другите пояснителни материали, за да разберат целта на настоящия МСУК и да прилагат неговите изисквания по подходящ начин.

Система за управление на качеството

19. Фирмата следва да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството. При това фирмата следва да използва професионална преценка, вземайки под внимание естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти. Отнасящият се до общото управление и ръководството компонент на системата за управление на качеството установява средата, която подкрепя разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството. (Вж. параграфи А30–А31)

Отговорности

20. Фирмата следва да възложи: (Вж. параграфи А32–А35)

    (а) крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството на главния изпълнителен директор на фирмата или на управляващия съдружник на фирмата (или равносилна длъжност) или в случай че е целесъобразно – на управителния съвет на съдружниците (или равностоен орган);

    (б) оперативната отговорност за системата за управление на качеството;

    (в) оперативната отговорност за конкретни аспекти на системата за управление на качеството, включително:

        (i) спазване на изискванията за независимост; и (Вж. параграф А36)

        (ii) процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците.

21. При възлагане на функциите съгласно параграф 20 фирмата следва да определи, че лицето или лицата: (Вж. параграф А37)

    (а) притежават подходящ опит, знания, влияние и правомощия в рамките на фирмата, както и достатъчно време, за да изпълнят възложената им отговорност; и (Вж. параграф А38)

    (б) разбират възложените им функции и че носят отговорност за тяхното изпълнение.

22. Фирмата следва да определи, че лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за системата за управление на качеството, спазване на изискванията за независимост и процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, имат пряка комуникация с лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството.

Процесът на фирмата по оценка на риска

23. Фирмата следва да разработи и внедри процес по оценка на риска, за да установи целите във връзка с качеството, да идентифицира и оцени рисковете за качеството и да разработи и приложи отговори за адресиране на рисковете за качеството. (Вж. параграфи А39–А41)

24. Фирмата следва да установи целите във връзка с качеството, конкретно посочени от настоящия МСУК, и всякакви допълнителни цели във връзка с качеството, които фирмата счете за необходими, за да постигне целите на системата за управление на качеството. (Вж. параграфи А42–А44)

25. Фирмата следва да идентифицира и оцени рисковете за качеството, за да осигури база за разработване и прилагане на отговорите. Извършвайки това, фирмата следва:

    (а) да получи разбиране за условията, събитията, обстоятелствата, действията или бездействията, които биха могли да окажат неблагоприятно влияние върху постигането на целите във връзка с качеството, включително: (Вж. параграфи А45–А47)

        (i) по отношение на естеството и обстоятелствата на фирмата, тези, отнасящи се до:

            а. сложността и оперативните характеристики на фирмата;

            б. стратегическите и оперативни решения и действия, бизнес процесите и бизнес модела на фирмата;

            в. характеристиките и стила на управление на ръководството;

            г. ресурсите на фирмата, включително ресурсите, осигурени от доставчици на услуги;

            д. закони, нормативни разпоредби, професионални стандарти и средата, в която фирмата осъществява дейността си; и

е. когато става въпрос за фирма, принадлежаща към мрежа от фирми – естеството и обхвата на изискванията на мрежата и услугите, предоставяни от мрежата от фирми, ако има такива.

(ii) по отношение на естеството и обстоятелствата на ангажиментите, изпълнявани от фирмата, тези, отнасящи се до:

а. видовете ангажименти, изпълнявани от фирмата и докладите, които трябва да бъдат издадени; и

б. видовете предприятия, за които се изпълняват тези ангажименти.

(б) да вземе под внимание начина и степента в която условията, събитията, обстоятелствата, действията или бездействията съгласно параграф 25(а) биха могли да окажат неблагоприятно влияние върху постигането на целите във връзка с качеството. (Вж. параграф А48)

26. Фирмата следва да разработи и приложи отговори, за да адресира рисковете за качеството по начин, който се базира и е в отговор на причините за оценките, дадени на рисковете за качеството. Отговорите на фирмата следва да включват също така и отговорите, посочени в параграф 34. (Вж. параграфи А49–А51)

27. Фирмата следва да установи политики или процедури, разработени, за да идентифицират информация, която сочи, че са необходими допълнителни цели във връзка с качеството или допълнителни или модифицирани рискове за качеството или отговори, поради промени в естеството и обстоятелствата на фирмата или на нейните ангажименти. В случай че бъде идентифицирана такава информация, фирмата следва да разгледа тази информация и когато е целесъобразно: (Вж. параграфи А52–А53)

(а) да установи допълнителни цели във връзка с качеството или да модифицира допълнителни цели във връзка с качеството, които вече са установени от фирмата; (Вж. параграф А54)

(б) да идентифицира и оцени допълнителните рискове за качеството, да модифицира рисковете за качеството или да ги оцени повторно; или

(в) да разработи и приложи допълнителни отговори или да модифицира отговорите.

Общо управление и ръководство

28. Фирмата следва да установи следните цели във връзка с качеството, които да адресират общото управление и ръководството на фирмата, което създава среда, която подкрепя системата за управление на качеството:

(а) Фирмата демонстрира ангажираност с качеството посредством култура, която съществува в цялата фирма, която отчита и подсилва: (Вж. параграфи А55–А56)

(i) ролята на фирмата в обслужване на обществения интерес чрез последователно изпълнение на качествени ангажименти;

(ii) значението на професионалната етика, ценности и нагласи;

(iii) отговорността на целия персонал за качеството във връзка с изпълнението на ангажименти или дейности в рамките на системата за управление на качеството и очакваното от целия персонал поведение; и

(iv) значението на качеството в стратегическите решения и действия на фирмата, включително финансовите и оперативни приоритети на фирмата.

(б) Ръководството носи отговорност за качеството. (Вж. параграф А57)

(в) Ръководството демонстрира ангажираност с качеството чрез своите действия и поведение. (Вж. параграф А58)

(г) Организационната структура и възлагането на роли, отговорности и правомощия са целесъобразни, с оглед създаване на възможност за разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството. (Вж. параграф А32, А33, А35, А59)

(д) Потребностите от ресурси, включително финансови ресурси, се планират и ресурсите се получават, разпределят и насочват по начин, който да е в съответствие с ангажираността на фирмата с качеството. (Вж. параграфи А60–А61)

Приложими етични изисквания

29. Фирмата следва да установи следните цели във връзка с качеството, които да адресират изпълнението на отговорностите в съответствие с приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта: (Вж. параграфи А62–А64, А66)

(а) Фирмата и нейният персонал:

(i) разбират приложимите етични изисквания, на които фирмата и изпълняваните от нея ангажименти са предмет; и (Вж. параграфи А22, А24)

(ii) изпълняват своите отговорности във връзка с приложимите етични изисквания, на които фирмата и изпълняваните от нея ангажименти са предмет.

(б) Други лица, включително мрежата от фирми, фирми, принадлежащи към мрежата, физически лица в мрежата от фирми и фирмите, принадлежащи към мрежата, както и доставчици на услуги, които са обект на приложимите етични изисквания, на които фирмата и изпълняваните от нея ангажименти са предмет:

(i) разбират приложимите етични изисквания, които се отнасят до тях; и (Вж. параграфи А22, А24, А65)

(ii) изпълняват своите отговорности във връзка с приложимите етични изисквания, които се отнасят до тях.

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти

30. Фирмата следва да установи следните цели във връзка с качеството, които да адресират приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти:

(а) Направените от фирмата преценки относно това дали да приеме или продължи взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент са подходящи, когато се основават на:

(i) получената информация относно естеството и обстоятелствата на ангажимента и почтеността и етичните ценности на клиента (включително ръководството и когато това е уместно – лицата, натоварени с общо управление), която да е достатъчна, за да подкрепи такива преценки; и (Вж. параграфи А67–А71)

(ii) способността на фирмата да изпълни ангажимента в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. (Вж. параграф А72)

(б) Финансовите и оперативни приоритети на фирмата не водят до неподходящи преценки относно това дали да приеме или продължи взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент. (Вж. параграфи А73–А74)

Изпълнение на ангажимента

31. Фирмата следва да установи следните цели във връзка с качеството, които да адресират изпълнението на качествени ангажименти:

(а) Екипите по ангажиментите разбират и изпълняват своите отговорности във връзка с ангажиментите, включително когато е приложимо, цялостната отговорност на съдружниците, отговорни за ангажиментите, за управляване на качеството и за постигане на качество на ангажимента, както и участие в достатъчна степен и по подходящ начин през целия ангажимент. (Вж. параграф А75)

(б) Естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството и надзора над екипите по ангажиментите и прегледът на извършената работа са подходящи на базата на естеството и обстоятелствата на ангажиментите и ресурсите, които са насочени или предоставени на разположение на екипите по ангажиментите, като работата, извършена от по-малко опитните членове на екипа по ангажимента е обект на ръководство, надзор и преглед от страна на членове на екипа по ангажимента с по-голям опит. (Вж. параграфи А76–А77)

(в) Екипите по ангажименти използват подходяща професионална преценка и когато е приложимо към съответния вид ангажимент – упражняват професионален скептицизъм. (Вж. параграф А78)

(г) По трудни или спорни въпроси се провеждат консултации и съгласуваните заключителни решения се прилагат. (Вж. параграфи А79–А81)

(д) Различията в мнението в рамките на екипа по ангажимента или между екипа по ангажимента и лицата, извършващо преглед за качеството на ангажимента или лицата, извършващи дейности в рамките на системата на фирмата за управление на качеството, се представят на вниманието на фирмата и се разрешават. (Вж. параграф А82)

(е) Документацията за ангажимента се окомплектова своевременно след датата на доклада за ангажимента и се поддържа и съхранява по подходящ начин, за да се отговори на потребностите на фирмата и да се изпълнят изискванията на закон, нормативна разпоредба, приложимите етични изисквания или професионалните стандарти. (Вж. параграфи А83–А85)

Ресурси

32. Фирмата следва да установи следните цели във връзка с качеството, които да адресират подходящото и своевременно получаване, разработване, използване, поддържане, разпределяне и насочване на ресурси, така че да се даде възможност за разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството: (Вж. параграфи А86–А87)

Човешки ресурси

(а) Персоналът се наема, развива и запазва, и притежава компетентност и способности: (Вж. параграфи А88–А90)

(i) да изпълнява последователно качествени ангажименти, включително да притежава познания и опит, подходящи за ангажиментите, които фирмата изпълнява; или

(ii) да изпълнява дейности или отговорности във връзка с функционирането на системата на фирмата за управление на качеството.

(б) Персоналът демонстрира чрез своите действия и поведение ангажираност с качеството, развива и поддържа подходяща компетентност за изпълнение на своите функции и е обект на отговорност и поощрение чрез своевременни атестации, възнаграждения, повишение и други стимули. (Вж. параграфи А91–А93)

(в) Когато фирмата не разполага с достатъчен или подходящ персонал, който да позволи функционирането на системата на фирмата за управление на качеството или изпълнението на ангажиментите, лица биват привличани от външни източници (т.е., мрежата от фирми, друга фирма, част от мрежата или доставчик на услуги). (Вж. параграф А94)

(г) Изпълнението на всеки ангажимент се възлага на членове на екипа по ангажимента, включително съдружник, отговорен за ангажимента, които притежават подходяща компетентност и способности, включително като им е предоставено достатъчно време, за да изпълняват последователно качествени ангажименти. (Вж. параграфи А88–А89, А95–А97)

(д) Изпълнението на дейности в рамките на системата за управление на качеството се възлага на лица, които притежават подходяща компетентност и способности, включително достатъчно време, за да изпълняват такива дейности.

Технологични ресурси

(е) За да се даде възможност за функционирането на системата на фирмата за управление на качеството и изпълнението на ангажиментите, се получават или разработват, внедряват, поддържат и използват подходящи технологични ресурси. (Вж. параграфи А98–А101, А104)

Интелектуални ресурси

(ж) За да се даде възможност за функционирането на системата на фирмата за управление на качеството и последователното изпълнение на качествени ангажименти, се получават или разработват, внедряват, поддържат и използват подходящи интелектуални ресурси, като в случай че е приложимо, тези ресурси са в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. (Вж. параграфи А102–А104)

Доставчици на услуги

(з) Човешките, технологични и интелектуални ресурси от доставчиците на услуги са подходящи за използване в системата на фирмата за управление на качеството и при изпълнението на ангажиментите, вземайки под внимание целите във връзка с качеството съгласно параграф 32 (г),(д),(е) и (ж). (Вж. параграфи А105–А108)

Информация и комуникации

33. Фирмата следва да установи следните цели във връзка с качеството, които да адресират получаването, генерирането или използването на информация относно системата за управление на качеството и своевременното комуникиране на информация в рамките на фирмата и до външни страни, така че да се даде възможност за разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството: (Вж. параграф А109)

(а) Информационната система идентифицира, улавя, обработва и поддържа уместна и надеждна информация, която да подкрепи системата за управление на качеството, независимо дали тази информация е от вътрешни или външни източници. (Вж. параграфи А110–А111)

(б) Културата на фирмата отчита и подсилва отговорността на персонала да обменя информация с фирмата и един с друг. (Вж. параграф А112)

(в) Уместната и надеждна информация се обменя в рамките на цялата фирма и с екипите по ангажименти, включително: (Вж. параграф А112)

(i) информацията се комуникира до персонала и екипите по ангажименти, като естеството, моментът на предоставяне и обхватът на информацията е достатъчен, за да даде възможност на съответните лица да разберат и изпълнят своите отговорности,

отнасящи се до изпълнението на дейности в рамките на системата за управление на качеството или ангажиментите; и

(ii) персоналът и екипите по ангажиментите комуникират информация до фирмата, когато изпълняват дейности в рамките на системата за управление на качеството или ангажиментите.

(г) Уместната и надеждна информация се комуникира до външни страни, включително:

(i) информацията се комуникира до или в рамките на мрежата от фирми или до доставчиците на услуги, ако има такива, давайки възможност на мрежата от фирми или на доставчиците на услуги да изпълнят своите отговорности, отнасящи се до изискванията на мрежата или услугите, предоставяни в рамките на мрежата или ресурсите, предоставяни от доставчиците на услуги; и (Вж. параграф А113)

(ii) информацията се комуникира да външни страни, когато това се изисква от закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти или за да се подкрепи разбирането на външните страни за системата за управление на качеството. (Вж. параграфи А114–А115)

Конкретно посочени отговори

34. При разработване и прилагане на отговорите в съответствие с параграф 26, фирмата следва да включи следните отговори: (Вж. параграф А116)

(а) Фирмата установява политики или процедури за:

(i) идентифициране, оценяване и адресиране на заплахи за спазване на приложимите етични изисквания; и (Вж. параграф А117)

(ii) идентифициране, комуникиране, оценяване и докладване на нарушения на приложимите етични изисквания и своевременно предприемане на подходящ отговор на причините и последствията от нарушенията. (Вж. параграфи А118–А119)

(б) Поне веднъж годишно фирмата получава документирано потвърждение за спазване на изискванията за независимост от целия персонал, от който приложимите етични изисквания изискват да е независим.

(в) Фирмата установява политики или процедури за получаване, разследване и разрешаване на оплаквания и обвинения за това, че работата не е извършена в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания или за неспазване на фирмените политики или процедури, установени в съответствие с настоящия МСУК. (Вж. параграфи А120–А121)

(г) Фирмата установява политики или процедури, които да адресират обстоятелства, когато:

(i) на фирмата стане известна информация след приемането или продължаването на взаимоотношение с клиент или на конкретен ангажимент, която би я накарала да откаже взаимоотношението с клиента или конкретния ангажимент, ако тази информация й е била известна преди приемането или продължаването на взаимоотношението с клиента или на конкретния ангажимент; или (Вж. параграфи А122–А123)

(ii) фирмата е задължена съгласно закон или нормативна разпоредба да приеме взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент. (Вж. параграф А123)

(д) Фирмата установява политики или процедури, които: (Вж. параграфи А124–А126)

(i) да изискват комуникация с лицата, натоварени с общо управление, при изпълнение на одит на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия относно това как системата за управление на качеството подкрепя последователното изпълнение на качествени ангажименти за одит; (Вж. параграфи А127–А129)

(ii) да адресират въпроса кога на друго основание е целесъобразно да се комуникира с външни страни относно системата на фирмата за управление на качеството; и (Вж. параграф А130)

(iii) да адресират информацията, която трябва да бъде предоставена, когато се комуникира с външни страни в съответствие с параграфи 34(д)(i) и 34(д)(ii), включително естеството, момента и обхвата и подходящата форма на комуникацията. (Вж. параграфи А131–А132)

(е) Фирмата установява политики или процедури, които да адресират прегледите за качеството на ангажимента в съответствие с МСУК 2 и да изискват преглед за качеството на ангажимента при:

(i) одит на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия;

(ii) одит или други ангажименти, по отношение на които преглед за качеството на ангажимента се изисква от закон или нормативна разпоредба; и (Вж. параграф А133)

(iii) одит или други ангажименти, по отношение на които фирмата определя, че преглед за качеството на ангажимента е подходящ отговор за адресиране на един или повече рискове за качеството. (Вж. параграфи А134-А137)

Процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците

35. Фирмата следва да установи процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, за да: (Вж. параграф А138)

(а) предостави уместна, надеждна и своевременна информация относно разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството.

(б) предприеме подходящи действия, за да отговори на идентифицираните недостатъци, така че недостатъците да бъдат отстранени своевременно.

Разработване и изпълнение на дейности по текущо наблюдение

36. Фирмата следва да разработи и изпълни дейности по текущо наблюдение, за да осигури база за идентифициране на недостатъците.

37. При определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на дейностите по текущо наблюдение, фирмата следва да вземе под внимание: (Вж. параграфи А139–А142)

(а) причините за оценките, дадени на рисковете за качеството;

(б) разработването на отговорите;

(в) разработването на процеса на фирмата за оценка на риска и процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците; (Вж. параграфи А143–А144)

(г) промени в системата за управление на качеството; (Вж. параграф А145)

(д) резултатите от предишни дейности по текущо наблюдение, дали тези предишни дейности по текущо наблюдение продължават да бъдат уместни при оценяване системата на фирмата за управление на качеството и дали дейностите по отстраняване на недостатъците за адресиране

на преди това идентифицирани недостатъци са били ефективни; и (Вж. параграфи А146–А147)

(е) друга уместна информация, включително оплаквания и обвинения за това, че работата не е извършена в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания или за неспазване на фирмените политики или процедури, установени в съответствие с настоящия МСУК, информация от външни инспекции и информация от доставчици на услуги. (Вж. параграфи А148–А150)

38. Фирмата следва да включи проверка на приключени ангажименти в своите дейности по текущо наблюдение и следва да определи кои ангажименти и кои съдружници, отговорни за ангажименти, да подбере. Извършвайки това, фирмата следва: (Вж. параграфи А141, А151–А154)

(а) да вземе под внимание въпросите в параграф 37;

(б) да разгледа естеството, времето на изпълнение и обхвата на други дейности по текущо наблюдение, осъществени от фирмата, както и ангажиментите и съдружниците, отговорни за ангажименти, предмет на такива дейности по текущо наблюдение; и

(в) да избере поне един приключен ангажимент за всеки съдружник, отговорен за ангажимент, на периодична база, определена от фирмата.

39. Фирмата следва да установи политики или процедури, които:

(а) да изискват всички лица, извършващи дейностите по текущо наблюдение да разполагат с компетентността и способностите, включително достатъчно време, да изпълнят ефективно дейностите по текущо наблюдение; и

(б) да адресират обективността на лицата, извършващи дейностите по текущо наблюдение. Такива политики или процедури следва да забраняват на членовете на екипа по ангажимента или на лицето, извършващо преглед за качеството на даден ангажимент, да извършва проверка на този ангажимент. (Вж. параграфи А155–А156)

Оценяване на констатациите и идентифициране на недостатъци

40. Фирмата следва да оцени констатациите, за да определи дали са налице недостатъци, включително в процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците. (Вж. параграфи А157–А162)

Оценяване на идентифицираните недостатъци

41. Фирмата следва да оцени степента на същественост и всеобхватността на идентифицираните недостатъци, като: (Вж. параграфи А161, А163–А164)

(а) разследва първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци. При определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите за разследване на първопричината или първопричините, фирмата следва да вземе под внимание естеството на идентифицираните недостатъци и тяхната възможна степен на същественост. (Вж. параграфи А165–А169)

(б) оцени ефекта от идентифицираните недостатъци, самостоятелно и взети като съвкупност, върху системата за управление на качеството.

Предприемане на отговор на идентифицираните недостатъци

42. Фирмата следва да разработи и приложи действия по отстраняване на недостатъците, за да адресира идентифицираните недостатъци, като тези действия следва да са в отговор на резултатите от анализа на първопричините. (Вж. параграфи А170–А172)

43. Лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците следва да оценят дали действията по отстраняване на недостатъците:

    (а) са подходящо разработени, за да адресират идентифицираните недостатъци и свързаната с тях първопричина или първопричини и да определят, че те са били приложени; и

    (б) приложени за адресиране на преди това идентифицирани недостатъци са ефективни.

44. Ако оценяването сочи, че действията по отстраняване на недостатъците не са подходящо разработени или приложени или че не са ефективни, лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, следва да предприемат подходящи мерки, за да определят, че действията по отстраняване на недостатъците са подходящо модифицирани, така че да са ефективни.

Констатации относно конкретен ангажимент

45. Фирмата следва да реагира на обстоятелства, когато констатациите сочат, че е налице ангажимент или ангажименти, при които изисквани процедури са били пропуснати по време на изпълнение на ангажимента или ангажиментите или че издаденият доклад може да е неподходящ. Отговорът на фирмата следва да включва: (Вж. параграф А173)

    (а) предприемане на подходящи мерки за съответствие с уместните професионални стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

    (б) когато се прецени, че докладът е неподходящ, преценка на последствията и предприемане на подходящи мерки, включително преценка дали да се получи правен съвет.

Непрекъсната комуникация във връзка с текущото наблюдение и отстраняването на недостатъци

46. Лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците следва да комуникират своевременно до лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството и лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за системата за управление на качеството: (Вж. параграф А174)

    (а) описание на изпълнените дейности по текущо наблюдение;

    (б) идентифицираните недостатъци, включително степента на същественост и всеобхватността на тези недостатъци; и

    (в) действията по отстраняване на недостатъци за адресиране на идентифицираните недостатъци.

47. Фирмата следва да комуникира въпросите, описани в параграф 46, до екипите по ангажиментите и други лица, на които са възложени дейности в рамките на системата за управление на качеството, за да им позволи да предприемат бързи и подходящи действия в съответствие с техните отговорности.

Изисквания на мрежата от фирми или услуги, предоставяни от мрежата от фирми

48. Когато фирмата принадлежи към мрежа от фирми, фирмата, когато това е приложимо, следва да разбере: (Вж. параграфи А19, А175)

    (а) изискванията, установени от мрежата от фирми по отношение на системата на фирмата за управление на качеството, включително изисквания фирмата да внедри или използва ресурси или услуги, разработени или предоставени по друг начин от или чрез мрежата (т.е., изискванията на мрежата);

(б) услугите или ресурсите, предоставяни от мрежата от фирми, които фирмата избира да внедри или използва при разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството (т.е., услуги, предоставяни от мрежата); и

(в) отговорностите на фирмата за действията, които са необходими за прилагане изискванията на мрежата от фирми или използване на услугите, предоставяни от мрежата от фирми. (Вж. параграф А176)

Фирмата остава отговорна за своята система за управление на качеството, включително за професионалните преценки, направени при разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството. Фирмата не следва да позволява спазването на изискванията на мрежата от фирми или използването на услугите, предоставяни от мрежата от фирми, да влезе в противоречие с изискванията на настоящия МСУК. (Вж. параграф А177)

49. На базата на разбирането, получено съгласно параграф 48, фирмата следва:

(а) да определи по какъв начин изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, имат отношение към, и се вземат под внимание в, системата на фирмата за управление на качеството, включително как те трябва да бъдат внедрени и приложени; и (Вж. параграф А178)

(б) да оцени дали и ако да – как - изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, трябва да бъдат адаптирани или допълнени от фирмата, за да бъдат подходящи за използване в нейната система за управление на качеството. (Вж. параграфи А179–А180)

Дейности по текущо наблюдение, осъществявани от мрежата от фирми върху системата на фирмата за управление на качеството

50. При обстоятелства, когато мрежата от фирми изпълнява дейности по текущо наблюдение, отнасящи се до системата на фирмата за управление на качеството, фирмата следва:

(а) да определи ефекта от дейностите по текущо наблюдение, изпълнявани от мрежата от фирми върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на дейностите на фирмата по текущо наблюдение, изпълнявани в съответствие с параграфи 36–38;

(б) да определи отговорностите на фирмата по отношение на дейностите по текущо наблюдение, включително свързаните с това действия на фирмата; и

(в) като част от оценяване на констатациите и идентифициране на недостатъци съгласно параграф 40, своевременно да получи резултатите от дейностите по текущо наблюдение от мрежата от фирми. (Вж. параграф А181)

Дейности по текущо наблюдение, осъществявани от мрежата от фирми във всички фирми от мрежата

51. Фирмата следва:

(а) да разбере цялостния обхват на дейностите по текущо наблюдение, осъществявани от мрежата от фирми във всички фирми от мрежата, включително дейностите по текущо наблюдение за определяне, че изискванията на мрежата са били подходящо внедрени и приложени във всички фирми от мрежата, и как мрежата ще комуникира резултатите от своите дейности по текущо наблюдение до фирмата;

(б) поне веднъж годишно, да получава, ако е приложимо, информация от мрежата относно цялостните резултати от дейностите на мрежата по текущо наблюдение във всички фирми от мрежата, и: (Вж. параграфи А182–А184)

(i) да комуникира информацията до екипите по ангажименти и съобразно случая – до други лица, на които са възложени дейности в рамките на системата за управление на качеството, за да им позволи да предприемат бързи и подходящи действия в съответствие с техните отговорности; и

(ii) да преценява ефекта от информацията върху системата на фирмата за управление на качеството.

Недостатъци в изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, идентифицирани от фирмата

52. Ако фирмата идентифицира недостатък в изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, фирмата следва: (Вж. параграф А185)

(а) да комуникира до мрежата от фирми уместна информация относно идентифицирания недостатък; и

(б) в съответствие с параграф 42, да разработи и изпълни действия по отстраняване на недостатъците, за да адресира ефекта от идентифицирания недостатък в изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми. (Вж. параграф А186)

Оценяване на системата за управление на качеството

53. Лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството следва да оценят, от името на фирмата, системата за управление на качеството. Оценяването следва да бъде осъществено към определен момент във времето и да бъде извършвано поне веднъж годишно. (Вж. параграфи А187–А189)

54. На базата на оценката, лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството следва да достигнат, от името на фирмата, до едно от следните заключения: (Вж. параграфи А190, А195)

(а) Системата за управление на качеството предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата за управление на качеството се постигат; (Вж. параграф А191)

(б) С изключение на въпросите, отнасящи се до идентифицираните недостатъци, които имат съществен, но не и всеобхватен ефект върху разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството, системата за управление на качеството предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата за управление на качеството се постигат; или (Вж. параграф А192)

(в) Системата за управление на качеството не предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата за управление на качеството се постигат. (Вж. параграфи А192–А194)

55. Ако лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, достигнат до заключението, описано в параграф 54(б) или 54(в), фирмата следва: (Вж. параграф А196)

(а) да предприеме бързи и подходящи действия; и

(б) да комуникира до:

(i) екипите по ангажименти и други лица, на които са възложени дейности в рамките на системата за управление на качеството до степента, в която това е уместно с оглед на техните отговорности; и (Вж. параграф А197)

(ii) външни страни в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, изисквани от параграф 34(д). (Вж. параграф А198)

56. Фирмата следва да извършва периодично оценяване на резултатите от дейността на лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, и на лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за системата за управление на качеството. При това свое действие фирмата следва да вземе под внимание оценката на системата за управление на качеството. (Вж. параграфи А199–А201)

Документация

57. Фирмата следва да изготви документация за системата си за управление на качеството, която да е достатъчна, за да: (Вж. параграфи А202–А204)

(а) подкрепи унифицираното разбиране на системата за управление на качеството от страна на персонала, включително разбиране на съответните му роли и отговорности по отношение на системата за управление на качеството и изпълнението на ангажиментите;

(б) подкрепи последователното прилагане и функциониране на отговорите; и

(в) предостави доказателства за разработването, прилагането и функционирането на отговорите, да подкрепи оценката на системата за управление на качеството от лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството.

58. При изготвяне на документацията фирмата следва да включи:

(а) Самоличността на лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството и оперативната отговорност за системата за управление на качеството;

(б) Целите на фирмата във връзка с качеството и рисковете за качеството; (Вж. параграф А205)

(в) Описание на отговорите и начина, по който отговорите на фирмата адресират рисковете за качеството;

(г) По отношение на процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците:

(i) доказателства за извършените дейности по текущо наблюдение;

(ii) оценката на констатациите, идентифицираните недостатъци и тяхната първопричина или първопричини;

(iii) действията по отстраняване на недостатъците за адресиране на идентифицираните недостатъци и оценката на разработването и прилагането на тези действия; и

(iv) комуникациите във връзка с текущото наблюдение и отстраняването на недостатъците; и

(д) Базата за заключението, до което е достигнато съгласно параграф 54.

59. Фирмата следва да документира въпросите в параграф 58 в степента, в която те се отнасят и до изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, и оценката на изискванията на мрежата от фирми и услугите, предоставяни от мрежата от фирми, в съответствие с параграф 49(б). (Вж. параграф А206)

60. Фирмата следва да установи период от време за съхранение на документацията за системата за управление на качеството, който да е достатъчен, за да даде възможност на фирмата да осъществява текущо наблюдение върху разработването, внедряването и функциониране на системата на фирмата

за управление на качеството, или за по-продължителен период, ако това се изисква от закон или нормативна разпоредба.

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МСУК (Вж. параграфи 3–4)

А1. Други стандарти на СМОССИС, включително МСАП 2400 (преработен)[5] и МСАИС 3000 (преработен),[6] също установяват изисквания по отношение на съдружника, отговорен за ангажимента, за управление на качеството на ниво ангажимент.

А2. Кодексът на СМСЕС[7] съдържа изисквания и материали за приложение за професионалните счетоводители, които дават възможност на професионалните счетоводители да изпълнят своята отговорност да действат в обществен интерес. Както е посочено в параграф 15, в контекста на изпълнение на ангажименти, описани в настоящия МСУК, последователното изпълнение на качествени ангажименти съставлява част от отговорността на професионалния счетоводител да действа в обществен интерес.

Системата на фирмата за управление на качеството (Вж. параграфи 6–9)

А3. Фирмата може да използва различна терминология или рамки, за да опише компонентите на системата си за управление на качеството.

А4. Примерите за взаимосвързания характер на компонентите включват:

- Процесът на фирмата за оценка на риска определя процеса, който фирмата е задължена да следва при прилагане на базиран на риска подход в рамките на цялата система за управление на качеството.
- Компонентът, отнасящ се до общото управление и ръководството, установява средата, която подкрепя системата за управление на качеството.
- Компонентите, отнасящи се до ресурсите и информацията и комуникациите, дават възможност за разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството.
- Процесът по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците е процес, разработен, за да се наблюдава текущо цялата система за управление на качеството. Резултатите от процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците предоставят информация, която е уместна за процеса на фирмата по оценка на риска.
- Възможно е да съществуват взаимовръзки между специфични въпроси, например, определени аспекти на приложимите етични изисквания са уместни по отношение приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти.

А5. Разумна степен на сигурност се получава, когато системата за управление на качеството намалява до приемливо ниско ниво риска целите, посочени в параграф 14(а) и (б), да не бъдат постигнати. Разумната степен на сигурност не е абсолютна степен на сигурност, тъй като съществуват

---

5 Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен), *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*

6 Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 (преработен), *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация*

7 Издаваният от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМСЕС“)

вътрешноприсъщи ограничения на системата за управление на качеството. Такива ограничения включват случаите, когато човешката преценка при вземането на решения е погрешна или когато възниква неизправност в системата на фирмата за управление на качеството, например, поради човешка грешка или поведение или срив в ИТ приложенията.

Задължителен характер на настоящия МСУК (Вж. параграф 12)

A6. Целта на настоящия МСУК осигурява контекста, в който са сложени изискванията на този МСУК, установява желания резултат от настоящия МСУК и е замислена да подпомогне фирмата да разбере какво трябва да бъде постигнато и при необходимост – подходящите средства за постигането му.

A7. Изискванията на настоящия МСУК са изразени, използвайки думата „следва“.

A8. Когато е необходимо, материалите за приложение и другите пояснителни материали предоставят допълнителни обяснения за изискванията и насоки за тяхното изпълнение. В частност, те може:

- да обясняват по-прецизно какво дадено изискване означава или има за цел да обхване; и
- да включват примери, илюстриращи как даденото изискване може да бъде приложено.

Макар такива насоки да не налагат сами по себе си изискване, те имат отношение към правилното прилагане на изискванията. Материалите за приложение и другите пояснителни материали може да предоставят също така основна информация по въпроси, разгледани в настоящия МСУК. Когато е целесъобразно, в материалите за приложение и другите пояснителни материали са включени допълнителни съображения, специфични за одиторските организации в публичния сектор. Тези допълнителни съображения подпомагат прилагането на изискванията на настоящия МСУК. Те обаче не ограничават или намаляват отговорността на фирмата да прилага и съблюдава изискванията в настоящия МСУК.

A9. Настоящият МСУК включва в раздела, озаглавен „Дефиниции“, описание на значенията, дадени на определени термини за целите на този МСУК. Тези дефиниции се предоставят, за да подпомогнат последователното прилагане и тълкуване на настоящия МСУК и нямат за цел да са с по-голям приоритет от дефиниции, които може да са установени за други цели, независимо дали в закон, нормативна разпоредба или по друг начин. Речникът на термините във връзка с Международните стандарти, издаден от СМОССИС в *Ръководството по международни стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги,* публикуван от Международната федерация на счетоводителите (IFAC) включва термините, дефинирани в настоящия МСУК. Речникът на термините включва също така описания на други термини, срещащи се в МСУК, с цел подпомагане на общото и последователно тълкуване и превод.

Дефиниции

Недостатък (Вж. параграф 16(а))

A10. Фирмата идентифицира недостатъците чрез оценяване на констатациите. Недостатък може да бъде установен от една констатация или от комбинация от констатации.

A11. Когато недостатък бъде идентифициран в резултат на това, че риск за качеството или комбинация от рискове за качеството не е идентифицирана или подходящо оценена, отговорът или отговорите за адресиране на такъв риск или рискове за качеството може също да липсват или да не са подходящо разработени или приложени.

A12. Останалите аспекти на системата за управление на качеството се състоят от изискванията в настоящия МСУК, адресиращи:

- Възлагане на отговорности (параграфи 20–22);

- Процесът на фирмата за оценка на риска;
- Процесът по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците; и
- Оценяването на системата за управление на качеството.

Примери за недостатъци, отнасящи се до други аспекти на системата за управление на качеството

- Процесът на фирмата за оценка на риска не идентифицира информация, която сочи за промени в естеството или обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти и необходимостта от установяване на допълнителни цели във връзка с качеството или от модифициране на рисковете за качеството или отговорите.
- Процесът на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците не е разработен и внедрен по начин, който:
  - да предоставя уместна, надеждна и своевременна информация относно разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството.
  - да дава възможност на фирмата да предприеме подходящи действия, за да отговори на идентифицираните недостатъци, така че недостатъците да бъдат отстранени своевременно.
- Лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата на фирмата за управление на качеството не извършват ежегодното оценяване на системата за управление на качеството.

Екип по ангажимента (Вж. параграф 16(е))

A13. МОС 220 (преработен)[8] предоставя насоки при прилагане на дефиницията за екип по ангажимента в контекста на одит на финансови отчети.

Външни инспекции (Вж. параграф 16(ж))

A14. При някои обстоятелства външен надзорен орган може да предприеме други видове инспекции, например, тематични прегледи, които по отношение на подбрани фирми се фокусират върху конкретни аспекти на одиторски ангажименти или общофирмени практики.

Констатации (Вж. параграф 16(з))

A15. Като част от натрупването на констатации от дейностите по текущо наблюдение, външни инспекции и други уместни източници, фирмата може да идентифицира други наблюдения или забележки относно системата на фирмата за управление на качеството, като например положителни резултати или възможности фирмата да подобри или допълнително да усъвършенства системата за управление на качеството. Параграф A158 пояснява как други наблюдения или забележки биха могли да бъдат използвани от фирмата в системата за управление на качеството.

A16. Параграф A148 предоставя примери за информация от други уместни източници.

A17. Дейностите по текущо наблюдение включват текущото наблюдение на ниво ангажимент, като например, проверка на ангажиментите. Наред с това, външните инспекции и други уместни източници може да включват информация, която се отнася до конкретни ангажименти. В резултат, информацията относно разработването, внедряването и функционирането на системата за

[8] МОС 220 (преработен), параграфи A15–A26

управление на качеството включва констатации на ниво ангажимент, които може да са показателни за констатациите във връзка със системата за управление на качеството.

Фирма (Вж. параграф 16(и))

А18. Дефиницията за „фирма“ в приложимите етични изисквания може да се различава от дефиницията, изложена в настоящия МСУК.

Мрежа от фирми (Вж. параграфи 16(л), 48)

А19. Мрежите от фирми и фирмите в рамките на мрежата може да са структурирани по най-различни начини. Така например, в контекста на системата на фирмата за управление на качеството:

- Мрежата от фирми може да установи изисквания за фирмата, отнасящи се до нейната система за управление на качеството, или да предоставя услуги, които се използват от фирмата в нейната система за управление на качеството или при изпълнението на ангажиментите;
- Други фирми в рамките на мрежата може да предоставят услуги (например, ресурси), които се използват от фирмата в нейната система за управление на качеството или при изпълнението на ангажиментите; или
- Други структури или организации в рамките на мрежата можа да установяват изисквания за фирмата, отнасящи се до нейната система за управление на качеството, или да предоставят услуги.

За целите на настоящия МСУК, изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, които се получават от мрежата, друга фирма в рамките на мрежата или от друга структура или организация в мрежата се считат за „изисквания на мрежата от фирми или услуги, предоставяни от мрежата от фирми.”

Персонал (Вж. параграф 16(н))

А20. В допълнение към персонала (т.е., лицата във фирмата), фирмата може да използва външни за фирмата лица при извършване на своите дейности в системата за управление на качеството или при изпълнение на ангажиментите. Така например, външните за фирмата лица може да включват лица от други фирми от мрежата (например, лица в център за предоставяне на услуги на фирма, част от мрежата от фирми) или лица, наети от доставчик на услуги (например, одитор на компонент от друга фирма, която не е част от мрежата от фирми).

А21. Персоналът включва също съдружниците и служителите в други структури на фирмата, като например, център за предоставяне на услуги във фирмата.

Приложими етични изисквания (Вж. параграфи 16(у), 29)

А22. Приложимите етични изисквания, които са приложими в контекста на системата за управление на качеството, може да варират в зависимост от естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти. Терминът „професионален счетоводител“ може да е дефиниран в приложимите етични изисквания. Така например, Кодексът на СМСЕС дефинира термина „професионален счетоводител“ и допълнително пояснява обхвата на разпоредбите в Кодекса на СМСЕС, които се приложими по отношение на самостоятелните професионални счетоводители на публична практика и техните фирми.

A23. Кодексът на СМСЕС[9] адресира обстоятелствата, когато закон или нормативна разпоредба не позволява на професионалния счетоводител да изпълни изискванията на определени части от Кодекса на СМСЕС. Кодексът отчита също така, че някои юрисдикции може да имат разпоредби в закон или нормативен документ, които се различават или надхвърлят тези, изложени в Кодекса на СМСЕС и че професионалните счетоводители в тези юрисдикции трябва да са запознати с такива различия и да спазват по-строгите разпоредби, освен в случаите, когато това е забранено от закон или нормативна разпоредба.

A24. Различни разпоредби в приложимите етични изисквания може да са приложими единствено по отношение на лицата в контекста на изпълнение на ангажиментите, а не по отношение на самата фирма. Така например:

- Част 2 от Кодекса на СМСЕС е приложима по отношение на лица, които са професионални счетоводители на публична практика, когато изпълняват професионални дейности по силата на тяхното взаимоотношение с фирмата, независимо дали в качеството на изпълнител, служител по трудово правоотношение или собственик, и може да е уместна в контекста на изпълнение на ангажиментите.
- Определени изисквания в Части 3 и 4 от Кодекса на СМСЕС също са приложими по отношение на лица, които са професионални счетоводители на публична практика, когато изпълняват професионални дейности за клиенти.

Спазването на такива приложими етични изисквания от съответните лица може да трябва да бъде адресирано от системата на фирмата за управление на качеството.

Пример за приложими етични изисквания, които са приложими само по отношение на лицата, а не и на фирмата, и които се отнасят до изпълнението на ангажиментите

Част 2 от Кодекса на СМСЕС[10] адресира натиск за нарушаване на фундаменталните принципи и включва изисквания, че лицето не следва:

- да позволява натиск от страна на други лица да доведе до нарушаване спазването на фундаменталните принципи; или
- да оказва натиск върху други лица, за който натиск счетоводителят знае или има причина да счита, че ще доведе до това други лица да нарушат фундаменталните принципи.

Така например, възможно е да възникнат обстоятелства, когато при изпълнение на ангажимент, дадено лице счита, че съдружникът, отговорен за ангажимента, или друг старши член на екипа по ангажимента му е оказал натиск да наруши фундаменталните принципи.

Отговор (Вж. параграф 16(ф))

A25. Политиките се прилагат посредством действията на персонала и други лица, чиито действия са обект на политиките (включително екипите по ангажименти) или чрез въздържане от тяхна страна да предприемат действия, които биха влезли в конфликт с политиките на фирмата.

A26. Процедурите може да бъдат направени задължителни посредством формална документация или други комуникации или да са резултат от поведение, което не е задължително, но се обуславя от фирмената култура. Спазването на процедурите може да бъде принудително наложено чрез действията, разрешени от ИТ приложенията, или чрез други аспекти на фирмената ИТ среда.

[9] Кодекс на СМСЕС, параграфи И100.7–100.7 П1

[10] Кодекс на СМСЕС, параграф И270.3

А27. Ако фирмата използва външни за нея лица в системата за управление на качеството или при изпълнение на ангажиментите, за адресиране действията на тези лице може да е необходимо фирмата да разработи различни политики или процедури. МОС 220 (преработен)[11] предоставя насоки, когато е възможно да е необходимо фирмата да разработи различни политики или процедури, за да адресира действията на лица, външни за фирмата, в контекста на одит на финансови отчети.

Доставчик на услуги (Вж. параграф 16(х))

А28. Доставчиците на услуги включват одитори на компоненти от други фирми, които не са част от мрежата от фирми.

Прилагане и спазване на приложимите изисквания (Вж. параграф 17)

А29. *Примери за случаи, когато дадено изискване в настоящия МСУК може да не е приложимо по отношение на фирмата*

- Фирмата представлява самостоятелно практикуващ професионален счетоводител. Например, изискванията, адресиращи организационната структура и възлагането на роли, отговорности и правомощия в рамките на фирмата, ръководство, надзор и преглед и адресирането на различия в мнението може да не са приложими.
- Фирмата изпълнява единствено ангажименти, които са ангажименти за свързани по съдържание услуги. Например, ако от фирмата не се изисква да запазва независимост по отношение на ангажиментите за свързани по съдържание услуги, изискването за получаване на документирано потвърждение за спазване на изискванията за независимост от целия персонал не би било приложимо.

Система за управление на качеството

Разработване, внедряване и прилагане на система за управление на качеството (Вж. параграф 19)

А30. Управлението на качеството не е самостоятелна функция на фирмата; то представлява интегриране на култура, която демонстрира ангажираност с качеството, със стратегията, оперативната дейност и бизнес процесите на фирмата. В резултат, разработването на системата за управление на качеството и оперативната дейност и бизнес процесите на фирмата по един интегриран начин може да насърчи хармоничния подход към управлението на фирмата и да повиши ефективността на управлението на качеството.

А31. Качеството на професионалните преценки, извършвани от фирмата, вероятно ще се повиши, когато лицата, извършващи тези преценки демонстрират нагласа, включваща критично мислене, което предполага:

- преценяване на източника, уместността и достатъчността на получената относно системата за управление на качеството информация, включително информацията, отнасяща се до естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти; и
- запазване на непредубеденост и повишено внимание за необходимостта от допълнително разследване или друго действие.

Отговорности (Вж. параграфи 20–21, 28(г))

[11] МОС 220 (преработен), параграфи А24–А26

А32. Компонентът, отнасящ се до общото управление и ръководството, включва цел във връзка с качеството фирмата да има организационна структура и да възлага роли, отговорности и правомощия, които да са подходящи, така че да позволят разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството.

А33. Независимо от възлагането на отговорности, свързани със системата за управление на качеството, в съответствие с параграф 20, фирмата продължава да носи крайната отговорност за системата за управление на качеството и за това да държи лицата отговорни за възложените им роли. Така например, в съответствие с параграфи 53 и 54, макар фирмата да възлага оценяването на системата за управление на качеството и извеждането на съответните изводи на лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, фирмата носи отговорност за оценяването и направените заключения.

А34. Лицето или лицата, на които е възложена отговорността за въпросите в параграф 20 обикновено са съдружници във фирмата, така че те разполагат с подходящото влияние и правомощия в рамките на фирмата, както се изисква от параграф 21. На базата обаче на юридическата структура на фирмата, може да съществуват обстоятелства, при които лицето да не е съдружник във фирмата, но да разполага с подходящото влияние и правомощия в рамките на фирмата, за да изпълни възложените му роли, въз основа на формални договорености, направени от фирмата или мрежата от фирми.

А35. Начинът, по който фирмата възлага роли, отговорности и правомощия в рамките на фирмата може да е различен, като закон или нормативна разпоредба може да налагат определени изисквания по отношение на фирмата, които да окажат влияние върху структурата на ръководство и управление или възлагането на отговорности. Лицето или лицата, на които е възложена отговорност за въпроса или въпросите в параграф 20, може от своя страна да възлагат функции, процедури, задачи или действия на други лица, които да ги подпомогнат при изпълнение на техните отговорности. Лицето или лицата, обаче, на които е възложена отговорност за въпроса или въпросите в параграф 20 остават отговорни за възложените им отговорности.

Пример за съразмерност на прилагането, който да демонстрира как може да бъде осъществено възлагането на роли и отговорности

- При по-малко сложна фирма, крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството може да бъде възложена на един управляващ съдружник с изключителна отговорност за надзора над фирмата. Това лице може да поеме също така отговорност за всички аспекти на системата за управление на качеството, включително оперативната отговорност за системата за управление на качеството, спазване изискванията за независимост и процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците.
- При по-сложна фирма, може да са налице няколко нива на ръководство, които отразяват организационната структура на фирмата и е възможно да има независим надзорен орган, който да осъществява надзор над фирмата, който не е свързан с изпълнителната функция във фирмата, и който може да включва външни лица. Нещо повече, фирмата може да възложи оперативната отговорност за специфични аспекти на системата за управление на качеството, извън тези, посочени в параграф 20(в), като например, оперативна отговорност за спазване на етичните изисквания или оперативна отговорност за управление на определена сфера на дейност.

А36. Спазването на изискванията за независимост е от съществено значение при изпълнението на одит или преглед на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и се очаква от заинтересованите страни, разчитащи на докладите на фирмата. Лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за спазване на изискванията за независимост обикновено носят отговорност за надзора над всички въпроси, отнасящи се до независимостта, така че за

справяне с изискванията за независимост фирмата да може да разработи и приложи надежден и последователен подход.

А37. Закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти може да установяват допълнителни изисквания по отношение на лицето, на което е възложена отговорност за въпрос или въпроси в параграф 20, като например изисквания за професионално лицензиране, професионално образование или продължаващо професионално развитие.

А38. Подходящият опит и познания на лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за системата за управление на качеството, обикновено включват разбиране за стратегическите решения и действия на фирмата и опит с бизнес дейността на фирмата.

Процесът на фирмата по оценка на риска (Вж. параграф 23)

А39. Начинът, по който фирмата разработва процеса си по оценка на риска може да бъде повлиян от естеството и обстоятелствата на фирмата, включително как фирмата е структурирана и организирана.

Примери за съразмерност на прилагането, които да демонстрират как процесът на фирмата по оценка на риска може да се различава

- При по-малко сложна фирма, лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за системата за управление на качеството може да разполагат с достатъчно разбиране за фирмата и нейните ангажименти, за да осъществят процеса по оценка на риска. Наред с това, документирането на целите във връзка с качеството, рисковете за качеството и съответните отговори може да е по-малко подробно в сравнение с по-сложна фирма (например, може да е документирано в един единствен документ).
- При по-сложна фирма, може да е налице формален процес по оценка на риска, с участието на повече лица и многобройни дейности. Възможно е процесът да е централизиран (например, целите във връзка с качеството, рисковете за качеството и съответните отговори се установяват централно за всички бизнес единици, функционални звена и сфери на дейност) или децентрализиран (например, целите във връзка с качеството, рисковете за качеството и съответните отговори се установяват на ниво бизнес единица, функционално звено или сфера на дейност, като резултатите се обединяват на ниво фирма). Мрежата от фирми също може да предостави на фирмата цели във връзка с качеството, рискове за качеството и съответните отговори, които да бъдат включени в системата на фирмата за управление на качеството.

А40. Процесът по установяване на цели във връзка с качеството, идентифициране и оценяване на рисковете за качеството и разработване и прилагане на съответните отговори представлява процес, изискващ повторение на определени стъпки, и изискванията на настоящия МСУК нямат за цел да бъдат адресирани в линеен порядък. Така например:

- При идентифициране и оценяване на рисковете за качеството, фирмата може да определи, че е необходимо да установи допълнителна цел или цели във връзка с качеството.
- При разработването и прилагането на отговорите, фирмата може да определи, че даден риск за качеството не е бил идентифициран и оценен.

А41. Източниците на информация, които дават възможност фирмата да установи цели във връзка с качеството, да идентифицира и оцени рисковете за качеството и да разработи и приложи съответните отговори съставляват част от компонента, отнасящ се до информацията и комуникациите на фирмата и включват:

- Резултатите от процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците (виж параграфи 42 и А171).
- Информация от мрежата от фирми или доставчиците на услуги, включително:
  - информация относно изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми (виж параграф 48); и
  - друга информация от мрежата от фирми, включително информация относно резултатите от дейностите по текущо наблюдение, осъществявани от мрежата във всички фирми от мрежата (виж параграфи 50–51).

Друга информация, както вътрешна, така и външна, може също да има отношение към процеса на фирмата по оценка на риска, като например:

- Информация относно оплаквания и обвинения за това, че работата не е извършена в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания или за неспазване на фирмените политики или процедури, установени в съответствие с настоящия МСУК.
- Резултатите от външни инспекции.
- Информация от регулаторни органи относно предприятията, за които фирмата изпълнява ангажименти, която е предоставена на разположение на фирмата, като например, информация от регулаторен орган на пазара на ценни книжа относно предприятие, за което фирмата изпълнява ангажименти (например, нередности във финансовите отчети на предприятието или неспазване изискванията на нормативните документи в сферата на ценните книжа).
- Промени в системата за управление на качеството, които засягат други аспекти на системата, например, промени в ресурсите на фирмата.
- Други външни източници, като например, регулаторни мерки или съдебни дела срещу фирмата или други фирми в юрисдикцията, които биха могли да открият области, които фирмата да вземе под внимание.

Установяване на цели във връзка с качеството (Вж. параграф 24)

А42. Закон, нормативна разпоредба или професионални стандарти може да установяват изисквания, които да пораждат допълнителни цели във връзка с качеството. Така например, закон или нормативна разпоредба може да изисква от фирмата да назначи лица с неизпълнителни функции в управителната структура на фирмата и фирмата счита за необходимо да установи допълнителни цели във връзка с качеството, за да адресира тези изисквания.

А43. Естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти може да са такива, че фирмата да не намери за необходимо да установява допълнителни цели във връзка с качеството.

А44. Фирмата може да установи подцели, за да подобри идентифицирането и оценяването на рискове за качеството и разработването и прилагането на съответните отговори.

Идентифициране и оценяване на рисковете за качеството (Вж. параграф 25)

А45. Възможно е да съществуват други условия, събития, обстоятелства, действия или бездействия, неописани в параграф 25(а), които да оказват неблагоприятно влияние върху постигането на дадена цел във връзка с качеството.

А46. Риск възниква от начина и степента, в която дадено условие, събитие, обстоятелство, действие или бездействие може да окаже неблагоприятно влияние върху постигането на цел във връзка с качеството. Не всички рискове отговарят на дефиницията за риск за качеството. Професионалната

преценка помага на фирмата при определяне дали даден риск представлява риск за качеството, като тя се базира на разглеждане от страна на фирмата на въпроса дали съществува разумна възможност съответният риск да възникне и самостоятелно или в комбинация с други рискове да окаже неблагоприятно влияние върху постигането на една или повече цели във връзка с качеството.

Примери за разбирането на фирмата за условия, събития, обстоятелства, действия или бездействия, които биха могли да окажат неблагоприятно влияние върху постигането на целите във връзка с качеството.	*Примери за рискове за качеството, които биха могли да възникнат*
• Стратегическите и оперативни решения и действия, бизнес процесите и бизнес моделът на фирмата: Общите финансови цели на фирмата зависят в прекомерна степен от обема на предоставяните от фирмата услуги, които не попадат в обхвата на настоящия МСУК.	В контекста на общото управление и ръководството, това може да породи редица рискове за качеството, като например: • Ресурсите се разпределят или насочват по начин, който дава приоритет на услугите, които не попадат в обхвата на настоящия МСУК, което би могло да окаже неблагоприятно влияние върху качеството на ангажиментите, попадащи в обхвата на настоящия МСУК. • Решенията относно финансовите и оперативни приоритети не отчитат напълно или адекватно значението на качеството при изпълнението на ангажиментите, попадащи в обхвата на настоящия МСУК.
• Характеристиките и стила на управление на ръководството: Фирмата е по-малка фирма с малко на брой съдружници, отговорни за ангажименти, със споделени правомощия.	В контекста на общото управление и ръководството, това може да породи редица рискове за качеството, като например: • Отговорностите и отчетността на ръководството за качеството не са ясно дефинирани и възложени. • Действията и поведението на ръководството, които не насърчават качеството, не са поставени под въпрос.
• Сложността и оперативните характеристики на фирмата: Неотдавна фирмата е приключила сливане с друга фирма.	В контекста на ресурсите, това може да породи редица рискове за качеството, включително: • Технологичните ресурси, използвани от двете слели се фирми, може да не са съвместими. • Екипите по ангажименти може да използват интелектуални ресурси, разработени от някоя от фирмите преди сливането, които вече да не са в съответствие с новата методология, използвана от новата фирма, образувана в резултата на сливането.

А47. Имайки предвид еволюиращото естество на системата за управление на качеството, отговорите, разработени и приложени от фирмата, може да породят условия, събития, обстоятелства, действия или бездействия, които да водят в резултат до допълнителни рискове за качеството. Така например, фирмата може да внедри ресурс (например, технологичен ресурс), за да адресира даден риск за качеството, а използването на този ресурс да породи рискове за качеството.

А48. Степента в която даден риск, самостоятелно или в комбинация с други рискове, може да окаже неблагоприятно влияние върху постигането на цел или цели във връзка с качеството, може да е различна в зависимост от условията, събитията, обстоятелствата, действията или бездействията, които пораждат съответния риск, вземайки под внимание например:

- как условието, събитието, обстоятелството, действието или бездействието би оказало влияние върху постигането на целта във връзка с качеството.
- колко често се очаква да възниква условието, събитието, обстоятелството, действието или бездействието.
- колко време би било необходимо, за да се прояви ефектът след настъпване на условието, събитието, обстоятелството, действието или бездействието, и дали през това време фирмата би имала възможност да реагира, за да смекчи ефекта от условието, събитието, обстоятелството, действието или бездействието.
- колко време след настъпването условието, събитието, обстоятелството, действието или бездействието би оказвало влияние върху постигането на целта във връзка с качеството.

Не е необходимо оценяването на рисковете за качеството да приема формата на формален рейтинг или скала с оценки, макар фирмите да не са възпрепятствани да ги използват.

Разработване и прилагане на отговори за адресиране на рисковете за качеството (Вж. параграфи 16(ф), 26)

А49. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на отговорите се базират на причините за оценките, дадени на рисковете за качеството, като тези оценки представляват преценка на възникването и ефекта върху постигането на една или повече цели във връзка с качеството.

А50. Разработените и приложени от фирмата отговори може да функционират на ниво фирма или на ниво ангажимент или да е налице комбинация от отговорности за действия, които да бъдат предприети на ниво фирма и на ниво ангажимент.

> *Пример за отговор, разработен и приложен от фирмата, който функционира както на ниво фирма, така и на ниво ангажимент*
>
> Фирмата установява политики или процедури за консултации, които включват с кого екипите по ангажименти следва да проведат консултациите и конкретните въпроси, за които се изискват консултации. Фирмата назначава лица с подходяща квалификация и опит, които да предоставят консултациите. Екипът по ангажимента носи отговорност за идентифициране на случаите, когато възникват въпроси за консултиране и за иницииране на консултациите, както и за прилагане на заключителните решения от проведените консултации.[12]

А51. Необходимостта от формално документирани политики или процедури може да е по-голяма при фирми, които имат повече персонал или се намират в различни географски местоположения, за да се постигне последователност в рамките на цялата фирма.

---

[12] МОС 220 (преработен), параграф 35

Промени в естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти (Вж. параграф 27)

A52. *Пример за съразмерност на прилагането, който да демонстрира как политиките или процедурите за идентифициране на информация относно промени в естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти може да варират*

- При по-малко сложна фирма, фирмата може да има неформални политики или процедури за идентифициране на информация относно промени в естеството и обстоятелствата на фирмата или нейните ангажименти, особено, когато лицето или лицата, отговорни за установяване на целите във връзка с качеството, идентифициране и оценяване на рисковете за качеството и за разработване и прилагане на съответните отговори, са в състояние да идентифицират такава информация в обичайния ход на тяхната дейност.
- При по-сложна фирма, може да е необходимо фирмата да трябва да установи по-формални политики или процедури, за да идентифицира и вземе под внимание информация относно промени в естеството и обстоятелствата на фирмата или нейните ангажименти. Това може да включва, например, периодичен преглед на информация, отнасяща се до естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти, включително продължаващо проследяване на тенденции и явления във вътрешната и външна среда на фирмата.

A53. Като част от действията по отстраняване на недостатъците, предприети от фирмата за адресиране на идентифициран недостатък в съответствие с параграф 42, може да е необходимо да бъдат установени допълнителни цели във връзка с качеството, или рискове за качеството и съответно отговори да бъдат добавени или модифицирани.

A54. Възможно е фирмата да е установила цели във връзка с качеството в допълнение към тези, конкретно посочени от настоящия МСУК. Фирмата може да идентифицира също така информация, която да сочи, че установени от фирмата допълнителни цели във връзка с качеството вече не са необходими или трябва да бъдат модифицирани.

Общо управление и ръководство

Ангажираност с качеството (Вж. параграф 28(а))

A55. Културата на фирмата е важен фактор при оказване на влияние върху поведението на персонала. Обикновено приложимите етични изисквания установяват принципите на професионална етика и те са разгледани допълнително в компонента от настоящия МСУК, отнасящ се до приложимите етични изисквания. Професионалните ценности и нагласи може да включват:

- Професионализъм, например, пунктуалност, любезност, уважение, отговорност, чувствителност и благонадеждност.
- Ангажираност с екипна работа.
- Откритост за нови идеи или различни гледни точки в професионалната среда.
- Стремеж към съвършенство.
- Ангажираност с постоянно усъвършенстване (например, залагане на изисквания, надхвърлящи минималните и поставяне на акцент върху непрекъснатото обучение).
- Социална отговорност.

A56. Процесът на фирмата по вземане на стратегически решения, включително установяването на бизнес стратегията, може да включва въпроси, като например, решенията на фирмата относно финансови и оперативни въпроси, финансовите цели на фирмата, начина, по който се управляват финансовите ресурси, нарастване на пазарния дял на фирмата, специализация в съответния отрасъл или

предлагане на нови услуги. Финансовите и оперативни приоритети на фирмата може пряко или косвено да оказват влияние върху ангажираността на фирмата с качеството, например, фирмата може да има стимули, фокусирани върху финансови и оперативни приоритети, които е възможно да не способстват за поведение, при което се демонстрира ангажираност с качеството.

Ръководство (Вж. параграфи 28(б) и 28(в))

A57. Отговорите, разработени и приложени от фирмата, за да се държи ръководството отговорно за качеството, включват оценките на резултатите от дейността, изисквани от параграф 56.

A58. Макар ръководството чрез своите действия и поведение да установява личен пример, ясните, последователни и чести действия и комуникации на всички нива в рамките на фирмата взети заедно допринасят за културата на фирмата и демонстрират ангажираност с качеството.

Организационна структура (Вж. параграф 28(г))

A59. Организационната структура на фирмата може да включва оперативни единици, оперативни процеси, подразделения или географски местоположения и други структури. В някои случаи, фирмата може да концентрира или централизира процеси или дейности в център за предоставяне на услуги, като е възможно екипите по ангажименти да включват персонал от центъра на фирмата за предоставяне на услуги, който да изпълнява специфични задачи, които са повтарящи се или специализирани по своя характер.

Ресурси (Вж. параграф 28(д))

A60. Лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност или оперативната отговорност за системата за управление на качеството в повечето случаи са в състояние да оказват влияние върху естеството и обема на ресурсите, които фирмата получава, разработва, използва и поддържа, и начина, по който тези ресурси биват разпределяни или насочвани, включително времето, когато се използват.

A61. Доколкото нуждите от ресурси е възможно да се променят с времето, може да не е практически осъществимо да се предвидят всички потребности от ресурси. Планирането на ресурсите от страна на фирмата може да включва определяне на ресурсите, необходими към момента, прогнозиране на бъдещите нужди от ресурси на фирмата и установяване на процеси за справяне с непредвидени потребности от ресурси, когато такива възникнат.

Приложими етични изисквания (Вж. параграфи 16(у), 29)

A62. Кодексът на СМСЕС излага фундаменталните принципи на етиката, които установяват стандарта за поведение, очаквано от професионалния счетоводител, и установяват Международни стандарти за независимост. Фундаменталните принципи са почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение. Кодексът на СМСЕС посочва също така и подхода, който професионалният счетоводител е задължен да прилага, за да спазва фундаменталните принципи и когато е приложимо, Международните стандарти за независимост. В допълнение, Кодексът на СМСЕС разглежда специфични теми, имащи отношение към спазването на фундаменталните принципи. Закон или нормативна разпоредба в юрисдикцията може също да съдържа разпоредби, адресиращи етичните изисквания, включително за независимостта, като например, закони за защита на личните данни, засягащи конфиденциалността на информацията.

A63. В някои случаи въпросите, адресирани от фирмата в нейната система за управление на качеството може да са по-специфични или да са в допълнение към разпоредбите на приложимите етични изисквания.

Примери за въпроси, които фирмата може да включи в своята система за управление на качеството и които са по-специфични или са в допълнение към разпоредбите на приложимите етични изисквания

- Фирмата забранява приемането на подаръци или гостоприемство от клиент, дори стойността да е незначителна или без последствия.
- Фирмата определя периоди на ротация по отношение на всички съдружници, отговорни за ангажименти, включително тези, които изпълняват други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, и разпростира периодите на ротация върху всички старши членове на екипите по ангажименти.

A64. Други компоненти може да засягат или да имат отношение към компонента, отнасящ се до приложимите етични изисквания.

Примери за взаимовръзка между компонента, отнасящ се до приложимите етични изисквания и останалите компоненти

- Компонентът, отнасящ се до информацията и комуникациите може да адресира комуникирането на различни въпроси, свързани с приложимите етични изисквания, включително:
  - Фирмата комуникира изискванията за независимост до целия персонал и до други лица, обект на изискванията за независимост.
  - Персоналът и екипите по ангажименти комуникират уместна информация до фирмата без страх от ответни действия или разправа, например, за ситуации, които биха могли да породят заплахи за независимостта или нарушаване на приложимите етични изисквания.
- Като част от компонента, отнасящ се до ресурсите, фирмата може:
  - да възложи на лица да управляват и наблюдават текущо спазването на приложимите етични изисквания или да предоставят консултации по въпроси, свързани с приложимите етични изисквания.
  - да използва ИТ приложения, за да наблюдава текущо спазването на приложимите етични изисквания, включително документиране и поддържане на информация относно независимостта.

A65. Приложимите етични изисквания, които са валидни по отношение на други лица зависят от разпоредбите на приложимите етични изисквания и начина, по който фирмата използва други лица в своята система за управление на качеството или при изпълнение на ангажиментите.

Примери за приложими етични изисквания, валидни по отношение на други лица

- Приложимите етични изисквания може да включват изисквания за независимост, които са приложими по отношение на фирми от мрежата или служители на фирми от мрежата, например, Кодексът на СМСЕС съдържа изисквания за независимост, които са приложими по отношение на фирми, представляващи част от мрежата от фирми.
- Приложимите етични изисквания може да включват дефиниция за екип по ангажимента или други сходни понятия, като дефиницията може да включва всяко лице, което изпълнява процедури по изразяване на сигурност при ангажимента (например, одитор на компонент или доставчик на услуги, ангажиран да присъства на инвентаризация в отдалечено място). Съответно, изисквания на приложимите етични изисквания, които са приложими по

отношение на екипа по ангажимента, както е дефиниран в приложимите етични изисквания, или друго сходно понятие, може да са приложими също и по отношение на такива лица.

- Принципите за конфиденциалност може да са приложими по отношение на мрежата от фирми, други фирми от мрежата или доставчици на услуги, когато имат достъп до информация за клиенти, получена от фирмата.

Съображения, отнасящи се до публичния сектор

А66. При постигане на целите във връзка с качеството в настоящия МСУК, отнасящи се до независимостта, одиторите от публичния сектор може да адресират независимостта в контекста на кръга пълномощия в публичния сектор и законовите положения.

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти

Естеството и обстоятелствата на ангажимента и почтеността и етичните ценности на клиента
(Вж. параграф 30(а)(i))

А67. Информацията, получена относно естеството и обстоятелствата на ангажимента, може да включва:

- отрасълът на предприятието, за което се осъществява ангажиментът, и уместните регулаторни фактори;
- естеството на предприятието, например, неговата дейност, организационна структура, структура на собственост и общо управление, неговият бизнес модел и начинът, по който се финансира; и
- естеството на съответния предмет и приложимите критерии, например, в случая на интегрирано отчитане:
  - съответният предмет може да включва социална, екологична информация или информация за здравословните и безопасни условия на труд; и
  - приложимите критерии може да са оценки за резултатите от дейността, установени от признат орган от експерти.

А68. Информацията, получена в подкрепа на преценката на фирмата относно почтеността и етичните ценности на клиента може да включва самоличността и бизнес репутацията на основните собственици на клиента, ключовото му ръководство и лицата, натоварени с общо управление.

Примери за фактори, които биха могли да окажат влияние върху естеството и обхвата на информацията, получена във връзка с почтеността и етичните ценности на клиента

- Естеството на предприятието, за което се изпълнява ангажиментът, включително сложността на неговата структура на собственост и управленска структура.
- Естеството на дейността на клиента, включително неговите бизнес практики.
- Информация, засягаща нагласата на основните собственици на клиента, ключовото му ръководство и лицата, натоварени с общо управление спрямо такива въпроси, като агресивното тълкуване на счетоводните стандарти и средата на вътрешния контрол.
- Дали клиентът проявява агресивно отношение към поддържане възнагражденията на фирмата на възможно най-ниското ниво.
- Индикации за наложено от клиента ограничение върху обхвата на работата.
- Индикации, че клиентът може да е замесен в прането на пари или други криминални дейности.

- Причините за предложеното назначаване на фирмата, а не преназначаване на предходната фирма.
- Самоличността и бизнес репутацията на свързаните лица.

A69. Фирмата може да получи информацията от различни вътрешни и външни източници, включително:

- Когато става въпрос за съществуващ клиент, информация от настоящи и предходни ангажименти, ако е приложимо, или запитвания до други служители, които са изпълнявали други ангажименти за този клиент.
- Когато става въпрос за нов клиент, запитвания до сегашни или предходни доставчици на професионални счетоводни услуги на клиента, в съответствие с приложимите етични изисквания.
- Обсъждания с други трети страни, като например, банкери, юридически съветници и други предприятия от отрасъла.
- Търсене на основна информация в подходящи бази данни (които може да са интелектуални ресурси). В някои случаи фирмата може да използва доставчик на услуги, който да извърши търсенето на основна информация.

A70. Информацията, получена по време на процеса на фирмата по приемане и продължаване на взаимоотношението с клиента, може също да е уместна за екипа по ангажимента, когато планира и изпълнява ангажимента. Професионалните стандарти може изрично да изискват екипът по ангажимента да получи или разгледа такава информация. Така например, МОС 220 (преработен)[13] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, при планиране и изпълнение на ангажимент за одит да вземе под внимание информацията, получена в процеса по приемане и продължаване на взаимоотношението с клиента.

A71. Професионалните стандарти или приложимите законови и регулаторни изисквания може да включват конкретни разпоредби, които да трябва да бъдат адресирани преди приемане или продължаване на взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент и които може да изискват фирмата да отправи запитвания до сегашна или предходна фирма при приемането на ангажимента. Така например, когато е имало смяна на одиторите, МОС 300[14] изисква одиторът, преди започването на първоначален одит, да комуникира с предишния одитор в съответствие с приложимите етични изисквания. Кодексът на СМСЕС[15] също включва изисквания за разглеждане въпроса за конфликт на интереси при приемане или продължаване на взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент и комуникация със сегашна или предходна фирма при приемане на ангажимент, който представлява одит или преглед на финансови отчети.

Способността на фирмата да изпълни ангажимента (Вж. параграф 30(а)(ii))

A72. Способността на фирмата да изпълни ангажимента в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания може да бъде повлияна от:

- наличието на подходящи ресурси, за да бъде изпълнен ангажиментът;
- достъпа до информация, за да бъде изпълнен ангажиментът, или до лицата, които осигуряват такава информация; и

---

[13] МОС 220 (преработен), параграф 23

[14] МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети,* параграф 13(б)

[15] Кодекс на СМСЕС, Раздел 310 и параграфи И320.4–И320.8

- дали фирмата и екипът по ангажимента са в състояние да изпълнят своите отговорности във връзка с приложимите етични изисквания.

Примери за факторите, които фирмата би могла да вземе под внимание при определяне дали са налице подходящите ресурси, за да бъде изпълнен ангажиментът

- Обстоятелствата на ангажимента и крайният срок за доклада.
- Наличието на лица с подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, за да бъде изпълнен ангажиментът. Това включва разполагането с:
  - лица, които да поемат цялостната отговорност за ръководството и надзора над ангажимента;
  - лица с познания за съответния отрасъл или съответния предмет или критериите, които трябва да бъдат приложени при изготвяне на информацията за предмета, и опит с уместните регулаторни или отчетни изисквания; и
  - лица, които да изпълнят одиторски процедури върху финансовата информация на компонент за целите на одит на финансов отчет на група.
- Наличието при необходимост на експерти.
- Ако е необходим преглед за качеството на ангажимента, дали има лице, което да отговаря на изискванията за съответствие с установените критерии в МСУК 2.
- Необходимостта от технологични ресурси, например, ИТ приложения, които дават възможност екипът по ангажимента да изпълни процедури с данните на предприятието.
- Необходимостта от интелектуални ресурси, например, методология, специфични за съответния отрасъл или предмет насоки или достъп до информационни източници.

Финансовите и оперативни приоритети на фирмата (Вж. параграф 30(б))

A73. Финансовите приоритети може да се фокусират върху рентабилността на фирмата, като възнагражденията, получени за изпълнението на ангажименти оказват влияние върху финансовите ресурси на фирмата. Оперативните приоритети може да включват области на стратегическо внимание, като например, нарастване на пазарния дял на фирмата, специализация в съответния отрасъл или предлагане на нови услуги. Възможно е да съществуват обстоятелствата, когато фирмата е удовлетворена от възнаграждението, предложено за даден ангажимент, но не е подходящо фирмата да приеме или продължи ангажимента или взаимоотношението с клиента (например, когато на клиента липсва почтеност или етични ценности).

A74. Може да съществуват други обстоятелства, когато възнаграждението, предложено за даден ангажимент не е достатъчно, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента и това би могло да намали способността на фирмата да изпълни ангажимента в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Кодексът на СМСЕС[16] адресира хонорарите и други видове възнаграждения, включително обстоятелствата, които биха могли да създадат заплаха за спазване на фундаменталните принципи на професионална компетентност и надлежно внимание, ако предложеният за даден ангажимент хонорар е твърде нисък.

Изпълнение на ангажимента

[16] Кодекс на СМСЕС, параграф 330.3 П2

Отговорности на екипа по ангажимента и ръководство, надзор и преглед (Вж. параграфи 31(а) и 31(б))

А75. Професионалните стандарти или приложимите законови и регулаторни изисквания може да включват специфични разпоредби относно цялостната отговорност на съдружника, отговорен за ангажимента. Така например, МОС 220 (преработен) разглежда цялостната отговорност на съдружника, отговорен за ангажимента, за управляване на качеството и за постигането на качество на ангажимента и за това съдружникът, отговорен за ангажимента, да участва в достатъчна степен и по подходящ начин по време на целия ангажимент, включително да носи отговорност за подходящото ръководство и надзор над екипа по ангажимента и за извършване на преглед на работата на екипа.

А76. *Примери за ръководство, надзор и преглед*

- Ръководството и надзорът над екипа по ангажимента може да включва:
  - Проследяване напредъка при изпълнение на ангажимента;
  - Разглеждане на следните въпроси по отношение на членовете на екипа по ангажимента:
    - дали разбират дадените им указания; и
    - дали работата се извършва в съответствие с планирания подход към ангажимента;
  - Адресиране на въпроси, възникващи по време на ангажимента, вземане под внимание на тяхното значение и съответно модифициране на планирания подход; и
  - Идентифициране на въпроси, нуждаещи се от консултация или разглеждане от по-опитни членове на екипа по ангажимента по време на ангажимента.
- Прегледът на извършената работа може да включва вземане под внимание на това дали:
  - работата е била извършена в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания;
  - съществените въпроси са били повдигнати за допълнително разглеждане;
  - са били проведени подходящи консултации, като взетите в резултат заключителни решения са били документирани и приложени;
  - съществува необходимост от преразглеждане на естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираната работа;
  - извършената работа подкрепя заключенията, до които е достигнато и е подходящо документирана;
  - получените при ангажимент за изразяване на сигурност доказателства са достатъчни и уместни, за да подкрепят доклада; и
  - целите на процедурите по ангажимента са били постигнати.

А77. При някои обстоятелства фирмата може да използва персонал от център за предоставяне на услуги във фирмата или лица от център за предоставяне на услуги в друга фирма от мрежата, които да изпълнят процедури по ангажимента (т.е., персоналът или другите лица са включени в екипа по ангажимента). При такива обстоятелства политиките или процедурите на фирмата може изрично да адресират ръководството и надзора над лицата и прегледа на извършената от тях работа, като например:

- какви аспекти от ангажимента могат да бъдат възлагани на лица от центъра за предоставяне на услуги;
- как се очаква съдружникът, отговорен за ангажимента, или определено от него лице да осъществи ръководство, надзор и преглед на работата, извършвана от лица от центъра за предоставяне на услуги; и
- протоколите за комуникация между екипа по ангажимента и лица в центъра за предоставяне на услуги.

Професионална преценка и професионален скептицизъм (Вж. параграф 31(в))

A78. Професионалният скептицизъм подкрепя качеството на преценките, направени при ангажимент за изразяване на сигурност, а посредством тези преценки – цялостната ефективност на екипа по ангажимента при изпълнение на ангажимента за изразяване на сигурност. Други стандарти и указания на СМОССИС може да адресират използването на професионална преценка или професионален скептицизъм на ниво ангажимент. Така например, МОС 220 (преработен)[17] предоставя примери за пречки при упражняването на професионален скептицизъм на ниво ангажимент, неволна предубеденост на одитора, която би могла да възпрепятства упражняването на професионален скептицизъм и възможните действия, които екипът по ангажимента би могъл да предприеме, за да смекчи такива пречки.

Консултиране (Вж. параграф 31(г))

A79. Обикновено консултирането включва разискване на подходящото професионално ниво с лица в рамките на фирмата или извън нея, които разполагат със специални експертни знания и умения по трудни или спорни въпроси. Среда, която подчертава значението и ползата от консултирането и насърчава екипите по ангажименти да се консултират може да допринесе за подкрепата за култура, която да демонстрира ангажираност с качеството.

A80. Трудните или спорни въпроси, по които е необходима консултация, може или да са посочени от фирмата, или екипът по ангажимента да идентифицира въпроси, изискващи консултация. Фирмата може да посочи също така как заключителните решения от консултацията трябва да бъдат съгласувани и приложени.

A81. МОС 220 (преработен)[18] включва изисквания по отношение на съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с консултирането.

Различия в мнението (Вж. параграф 31(д))

A82. Фирмата може да насърчава различията в мнението да бъдат идентифицирани на ранен етап и да посочва стъпките, които трябва да бъдат предприети при поставянето и справянето с тези въпроси, включително начина, по който въпросът трябва да бъде разрешен и начина, по който съответните заключителни решения трябва да бъдат приложени и документирани. При някои обстоятелства разрешаването на различия в мнението може да бъде постигнато чрез консултиране с друг практикуващ професионален счетоводител или фирма или с професионална организация или регулаторен орган.

Документация за ангажимента (Вж. параграф 31(е))

A83. Закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти може да предписват крайните срокове, в рамките на които окомплектоването на окончателните досиета по ангажимента при

---

[17] МОС 220 (преработен), параграфи А35–А37

[18] МОС 220 (преработен), параграф 35

специфични видове ангажименти трябва да бъде завършено. Когато такива крайни срокове не са предписани в закон или нормативна разпоредба, крайният срок може да бъде определен от фирмата. В случая на ангажименти, извършвани съгласно МОС и МСАИС, подходящият краен срок, в рамките на който да бъде завършено окомплектоването на окончателното досие по ангажимента, обикновено е не повече от 60 дни след датата на доклада по ангажимента.

A84. Съхранението и поддържането на документацията за ангажимента може да включва управляване на надеждното съхранение, цялостността, възможността за достъп и възстановяване на съответните данни и свързаните с това технологии. Съхранението и поддържането на документацията за ангажимента може да включва използване на ИТ приложения. Интегритета на документацията за ангажимента може да бъде компрометирана, ако документацията е променяна, допълвана или изтривана, без разрешение за това, или ако тя е необратимо унищожена или повредена.

A85. Закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти може да предписват сроковете за съхранение по отношение на документацията за ангажимента. Ако сроковете за съхранение не са предписани, фирмата може да вземе под внимание естеството на изпълняваните от нея ангажименти и обстоятелствата на фирмата, включително дали документацията за ангажимента е необходима, за да осигури документирането на въпроси с продължаваща значимост за бъдещи ангажименти. В случая на ангажименти, извършвани съгласно МОС и МСАИС, срокът за съхранение обикновено е не по-кратък от пет години от датата на доклада по ангажимента, или ако е на по-късна дата – датата на одиторския доклад върху финансовия отчет на групата, когато това е приложимо.

Ресурси (Вж. параграф 32)

A86. Ресурсите за целите на отнасящия се до ресурсите компонент включват:

- Човешки ресурси.
- Технологични ресурси, например, ИТ приложения.
- Интелектуални ресурси, например, писмени политики или процедури, методология или насоки.

Финансовите ресурси също имат отношение към системата за управление на качеството, тъй като те са необходими за получаване, развиване и поддържане на човешките, технологични и интелектуални ресурси на фирмата. Имайки предвид, че управлението и разпределението на финансовите ресурси силно се влияе от ръководството, целите във връзка с качеството в общото управление и ръководството, като например, тези, които адресират финансовите и оперативни приоритети, адресират и финансовите ресурси.

A87. Ресурсите може да са вътрешни за фирмата или да бъдат получени от външен източник от мрежата от фирми, друга фирма от мрежата или от доставчик на услуги. Ресурсите може да бъдат използвани при извършването на дейности в системата на фирмата за управление на качеството или при изпълнението на ангажиментите като част от функционирането на системата за управление на качеството. При обстоятелства, когато даден ресурс се получава от мрежата от фирми или от друга фирма от мрежата, параграфи 48–52 съставляват част от отговорите, разработвани и прилагани от фирмата за постигане на целите в този компонент.

Човешки ресурси

Наемане, развиване и запазване на персонала и компетентността и способностите на персонала (Вж. параграфи 32(а), 32(г))

A88. Компетентността е способността на лицето да изпълнява дадена роля и надхвърля познанието за принципи, стандарти, концепции, факти и процедури; компетентността е интегрирането и прилагането на техническата компетентност, професионални умения и професионална етика,

ценности и нагласи. Компетентност може да бъде развита посредством разнообразни методи, включително професионално образование, продължаващо професионално развитие, обучение, трудов опит или наставничество на по-неопитните от по-опитните членове на екипа по ангажимента.

A89. Закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти може да установяват изисквания, адресиращи компетентността и способностите, като например, изисквания за професионално лицензиране на съдружниците, отговорни за ангажименти, включително изисквания относно тяхното професионално образование и продължаващо професионално развитие.

A90. *Примери за политики или процедури, отнасящи се до наемането, развиването и запазването на персонала*

Политиките или процедурите, разработвани и прилагани от фирмата във връзка с наемането, развиването и запазването на персонала може да адресират:

- наемане на лица, които притежават или са в състояние да развият подходяща компетентност.
- програми за обучение, фокусирани върху развиването на компетентност на персонала и продължаващото професионално развитие.
- механизми за оценяване, прилагани на подходящи интервали, които включват области на компетентност и други оценки на резултатите от дейността.
- Възнаграждения, повишения и други стимули по отношение на целия персонал, включително съдружниците, отговорни за ангажименти, и лица, на които са възложени роли и отговорности, свързани със системата на фирмата за управление на качеството.

Ангажираност на персонала с качеството и отговорността и поощряване на ангажираността с качеството (Вж. параграф 32(б))

A91. Своевременните атестации и обратната информация спомагат за подкрепата и насърчаването на продължаващото развиване на компетентността на персонала. Биха могли да бъдат използвани и по-малко формални методи за атестиране и обратна информация, например, във фирми с по-малък персонал.

A92. Позитивните действия или поведение, демонстрирани от персонала, може да бъдат поощрени чрез разнообразни средства, например, посредством възнаграждения, повишения или други стимули. При някои обстоятелства може да са целесъобразни прости или неформални стимули, които не са базирани на парични награди.

A93. Начинът, по който фирмата държи персонала си отговорен за действия или поведение, оказващи отрицателно влияние върху качеството, например, случаи, когато не се демонстрира ангажираност с качеството, не се развива и поддържа компетентност за изпълнение на техните функции или не се прилагат фирмените отговори, така както са разработени, може да зависи от естеството на действието или поведението, включително неговата степен на същественост и честота на възникване. Действията, които фирмата би могла да предприеме, когато персоналът демонстрира действия или поведение, оказващи отрицателно влияние върху качеството, може да включват:

- обучение или друго професионално развитие.
- преценяване на ефекта от въпроса върху атестацията, възнаграждението, повишението или други стимули на засегнатите лица.
- дисциплинарни мерки, ако такива са целесъобразни.

Лица, получени от външни източници (Вж. параграф 32(в))

A94. Професионалните стандарти може да включват отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с това дали ресурсите са подходящи. Така например, МОС 220 (преработен)[19] адресира отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента, за определянето, че достатъчни и уместни ресурси за изпълнението на ангажимента са своевременно насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента в съответствие с политиките или процедурите на фирмата.

Определяне на членове на екипа по ангажимента за всеки ангажимент (Вж. параграф 32(г))

A95. Определяне на членове на екипа по ангажимента за всеки ангажимент може да бъде извършено от:

- фирмата, включително възлагане на задачи на персонал от център на фирмата за предоставяне на услуги.
- мрежата от фирми или друга фирма от мрежата от фирми, когато фирмата използва лица от мрежата от фирми или от друга фирма, част от мрежата от фирми, за да изпълнят процедури по ангажимента (например, одитор на компонент или център за предоставяне на услуги на мрежата от фирми или на друга фирма, част от мрежата от фирми).
- доставчик на услуги, когато фирмата използва лица от доставчик на услуги, които да изпълнят процедури по ангажимента (например, одитор на компонент от фирма, която не е част от мрежата от фирми).

A96. МОС 220 (преработен)[20] адресира отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента, да определи, че членовете на екипа по ангажимента, външните експерти на одитора и вътрешните одитори, предоставящи пряко съдействие, които не са част от екипа по ангажимента, взети като цяло притежават подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, за да изпълнят ангажимента. МОС 600(преработен)[21] обяснява как МОС 220 (преработен) трябва да бъде прилаган във връзка с одит на финансови отчети на група. Отговорите, разработени и приложени от фирмата, за да адресират компетентността и способностите на членовете на екипа по ангажимента, определени за даден ангажимент, може да включват политики или процедури, адресиращи:

- информацията, която може да бъде получена от съдружника, отговорен за ангажимента, и факторите, които да бъдат взети под внимание при определяне, че членовете на екипа по ангажимента, определени за ангажимента, включително тези, определени от мрежата от фирми или от друга фирма, част от мрежата от фирми, или от доставчик на услуги, разполагат с компетентността и способностите да изпълнят ангажимента.
- как опасенията относно компетентността и способностите на членовете на екипа по ангажимента, особено на тези, определени от мрежата от фирми, от друга фирма, част от мрежата или от доставчик на услуги, биха могли да бъдат разрешени.

A97. Изискванията в параграфи 48–52 са приложими също, когато по ангажимента се използват лица от мрежата от фирми или от друга фирма, част от мрежата от фирми, включително, одитори на компоненти (виж, например, параграф A179).

---

[19] МОС 220 (преработен), параграф 25

[20] МОС 220 (преработен), параграф 26

[21] МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, параграф 26

Технологични ресурси (Вж. параграф 32(е))

A98. Технологичните ресурси, които обикновено са ИТ приложения, съставляват част от ИТ средата на фирмата. ИТ средата на фирмата включва също поддържащата ИТ инфраструктура и ИТ процесите и човешките ресурси, участващи в тези процеси:

- ИТ приложението е програма или набор от програми, разработени, за да изпълняват специфична функция пряко за потребителя или в някои случаи – за друга приложна програма.
- ИТ инфраструктурата се състои от ИТ мрежа, операционни системи и бази данни и свързания с тях хардуер и софтуер.
- ИТ процесите са процесите на фирмата за управление на достъпа до ИТ средата, управление на промени в програмите или промени в ИТ средата и управление на ИТ операциите, което включва мониторинг на ИТ средата.

A99. Възможно е даден технологичен ресурс да служи на множество цели в рамките на фирмата, като някои от целите може да не са свързани със системата за управление на качеството. Технологичните ресурси, които имат отношение към целите на настоящия МСУК, са:

- Технологични ресурси, които се използват пряко при разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството;
- Технологични ресурси, които се използват пряко от екипите по ангажименти при изпълнението на ангажиментите; и
- Технологични ресурси, които са важни за създаването на възможност за ефективното функциониране на горните, например, във връзка с ИТ приложение, ИТ инфраструктурата и ИТ процесите, поддържащи ИТ приложението.

Примери за съразмерност на прилагането, които да демонстрират как технологичните ресурси, имащи отношение към целите на настоящия МСУК, може да се различават

- При по-малко сложна фирма, технологичните ресурси може да се състоят от търговско ИТ приложение, използвано от екипите по ангажименти, което е закупено от доставчик на услуги. ИТ процесите, които поддържат функционирането на ИТ приложението, може също да са уместни, макар и да са прости (например, процеси за разрешаване на достъп до ИТ приложението и актуализации на ИТ приложението).
- При по-сложна фирма, технологичните ресурси може да са по-сложни, като е възможно да обхващат:
  - множество ИТ приложения, включително специално разработени приложения или приложения, разработени от мрежата от фирми, като например:
    - ИТ приложения, използвани от екипите по ангажименти (например, софтуер за ангажименти и автоматизирани одиторски инструменти).
    - ИТ приложения, разработени и използвани от фирмата, за да управлява аспекти на системата за управление на качеството (например, ИТ приложения за текущо наблюдение върху независимостта или определяне на екипите по ангажименти).
  - ИТ процесите, които подкрепят функционирането на тези ИТ приложения, включително лицата, отговорни за управлението на ИТ инфраструктурата и ИТ процесите, и процесите на фирмата за управление на промени в програмата на ИТ приложенията.

А100. При придобиване, разработване, внедряване и поддържане на ИТ приложение, фирмата може да вземе под внимание следните въпроси:

- Входящите данни са пълни и подходящи;
- Конфиденциалността на данните се запазва;
- ИТ приложението функционира съгласно замисъла и постига целите, за които е предназначено;
- Резултатите от ИТ приложението постигат целта, за която ще се използва;
- Общите ИТ контроли, необходими, за да поддържат продължаващото функциониране на ИТ приложението съгласно замисъла, са подходящи;
- Необходимостта от специализирани умения за ефективното използване на ИТ приложението, включително обучението на лицата, които ще използват ИТ приложението; и
- Необходимостта от разработване на процедури, които да излагат начина, по който ИТ приложението функционира.

А101. Фирмата може изрично да забрани използването на ИТ приложения или функции на ИТ приложения, до момента, когато бъде определено, че те функционират по подходящ начин и са одобрени за ползване от фирмата. Като алтернатива, фирмата може да установи политики или процедури, за да адресира такива обстоятелства, когато екипът по ангажимента използва ИТ приложение, което не е одобрено от фирмата. Такива политики или процедури може да изискват екипът по ангажимента да определи, че ИТ приложението е подходящо за употреба, преди да го използва по ангажимента, като разгледа въпросите в параграф А100. МОС 220 (преработен)[22] адресира отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента, за ресурсите по ангажимента.

Интелектуални ресурси (Вж. параграф 32(ж))

А102. Интелектуалните ресурси включват информацията, която фирмата използва, за да даде възможност за функционирането на системата за управление на качеството и да насърчи последователността при изпълнението на ангажиментите.

> *Примери за интелектуални ресурси*
>
> Писмени политики или процедури, методология, специфични за отрасъла или предмета насоки, счетоводни ръководства, стандартизирана документация или достъп до информационни източници (например, абонаменти за уебсайтове, които осигуряват задълбочена информация относно предприятия или друга информация, която обикновено се използва при изпълнение на ангажименти).

А103. Интелектуалните ресурси може да бъдат предоставени на разположение посредством технологични ресурси, например, възможно е методологията на фирмата да е внедрена в ИТ приложението, което улеснява планирането и изпълнението на ангажимента.

Използване на технологичните и интелектуални ресурси (Вж. параграфи 32(е)–32(ж))

А104. Фирмата може да установи политики или процедури относно използването на фирмените технологични и интелектуални ресурси. Такива политики или процедури може:

---

[22] МОС 220 (преработен), параграфи 25–28

- да изискват използването на определени ИТ приложения или интелектуални ресурси при изпълнение на ангажиментите или във връзка с други аспекти на ангажимента, като например, при архивиране на досието по ангажимента.
- да посочват квалификацията или опита, от които лицата се нуждаят, за да използват съответния ресурс, включително необходимостта от експерт или от обучение, например, фирмата може да посочи квалификацията или експертните знания и умения, необходими за използването на ИТ приложение, което анализира данни, имайки предвид, че специализирани умения може да са необходими за интерпретиране на резултатите.
- да посочват отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента, по отношение използването на технологичните и интелектуални ресурси.
- да излагат начина, по който технологичните или интелектуални ресурси трябва да бъдат използвани, включително как лицата следва да взаимодействат с ИТ приложение или как интелектуалният ресурс следва да бъде приложен, и наличието на подкрепа или съдействие при използване на технологичните и интелектуални ресурси.

Доставчици на услуги (Вж. параграфи 16(х), 32(з))

A105. При някои обстоятелства фирмата може да използва ресурси, които са предоставени от доставчик на услуги, особено при обстоятелства, когато фирмата няма достъп до подходящите ресурси във вътрешен порядък. Независимо, че фирмата може да използва ресурси от доставчик на услуги, фирмата остава отговорна за своята система за управление на качеството.

Примери за ресурси от доставчик на услуги • Лица, ангажирани да изпълняват дейностите на фирмата по текущо наблюдение или прегледи за качеството на ангажимента или да предоставят консултации по технически въпроси. • Търговско ИТ приложение, използвано за изпълнение на одиторски ангажименти. • Лица, изпълняващи процедури по ангажиментите на фирмата, например одитори на компоненти от други фирми, които не са част от мрежата от фирми, или лица, ангажирани да присъстват на инвентаризация в отдалечено място. • Външен експерт на одитора, използван от фирмата да окаже съдействие на екипа по ангажимента при получаването на одиторски доказателства.

A106. При идентифициране и оценяване на рисковете за качеството, от фирмата се изисква да получи разбиране за условията, събитията, обстоятелствата, действията или бездействията, които може да окажат неблагоприятно влияние върху постигането на целите във връзка с качеството, което включва условия, събития, обстоятелства, действия или бездействия, отнасящи се до доставчици на услуги. Извършвайки това, фирмата може да вземе под внимание естеството на ресурсите, предоставяни от доставчиците на услуги, начина и степента, в която те ще бъдат използвани от фирмата и общите характеристики на доставчиците на услуги, използвани от фирмата (например, различните видове фирми за други професионални услуги, които се използват), за да идентифицира и оцени рисковете за качеството, свързани с използването на такива ресурси.

A107. При определяне дали ресурс от доставчик на услуги е подходящ за използване в системата на фирмата за управление на качеството или при изпълнението на ангажименти, фирмата може да получи информация относно доставчика на услуги и ресурса, който той предоставя от редица източници. Въпросите, които фирмата може да вземе под внимание включват:

- Съответните цели във връзка с качеството и рисковете за качеството. Например, когато става въпрос за методология от доставчик на услуги, може да съществуват рискове за качеството, отнасящи се до целта във връзка с качеството в параграф 32(ж), като например, рискът за качеството доставчикът на услуги да не актуализира методологията, за да отрази промени в професионалните стандарти или приложимите законови и регулаторни изисквания.
- Естеството и обхватът на ресурсите и условията на услугата (например, във връзка с ИТ приложение, колко често ще бъдат предоставяни актуализации, ограничения върху ползването на ИТ приложението и как доставчикът на услуги адресира конфиденциалността на данните).
- Степента, в която ресурсът се използва в рамките на цялата фирма, начинът, по който ресурсът ще бъде използван от фирмата и дали ресурсът е подходящ за въпросната цел.
- Степента на индивидуализиране на ресурса за фирмата.
- Предходно ползване от страна на фирмата на този доставчик на услуги.
- Опитът на доставчика на услуги в отрасъла и репутацията му на пазара.

A108. Фирмата може да има отговорности да предприеме допълнителни действия при използване на ресурс от доставчик на услуги, така че ресурсът да функционира ефективно. Така например, фирмата може да трябва да комуникира информация до доставчика на услуги, за да може ресурсът да функционира ефективно, или по отношение на ИТ приложение, фирмата може да е необходимо да разполага с подкрепяща ИТ инфраструктура и въведени в действие ИТ процеси.

Информация и комуникации (Вж. параграф 33)

A109. Получаването, генерирането или комуникирането на информация по принцип е непрекъснат процес, който включва целия персонал и обхваща разпространението на информацията в рамките на фирмата и във външен порядък. Информацията и комуникациите са всеобхватни по отношение на всички компоненти на системата за управление на качеството.

Информационната система на фирмата (Вж. параграф 33(а))

A110. Надеждната и уместна информация включва информация, която е точна, пълна, своевременна и обоснована, за да даде възможност за правилното функциониране на системата на фирмата за управление на качеството и да подкрепи решенията относно системата за управление на качеството.

A111. Информационната система може да включва използването на неавтоматизирани или ИТ елементи, което оказва влияние върху начина, по който информацията се идентифицира, улавя, обработва, поддържа и комуникира. Принудителното изпълнението на процедурите по идентифициране, улавяне, обработване, поддържане и комуникиране на информацията може да бъде осигурено чрез ИТ приложения, а в някои случаи може да бъде внедрено в рамките на отговорите на фирмата по отношение на други компоненти. В допълнение, дигиталните регистри може да заменят или допълват физическата документация.

> *Пример за съразмерност на прилагането, който да демонстрира как информационната система може да бъде проектирана в по-малко сложна фирма*
>
> По-малко сложните фирми с по-малък персонал и пряко участие на ръководството може да не се нуждаят от строги политики и процедури, които да посочват как информацията следва да бъде идентифицирана, улавяна, обработвана и поддържана.

Комуникация в рамките на фирмата (Вж. параграфи 33(б), 33(в))

A112. Фирмата може да отчете и подсили отговорността на персонала и екипите по ангажименти да обменят информация с фирмата и един с друг чрез установяване на комуникационни канали с цел улесняване на комуникацията в рамките на цялата фирма.

Примери за комуникация между фирмата, персонала и екипите по ангажименти

- Фирмата комуникира до персонала и екипите по ангажименти отговорността за прилагане на отговорите на фирмата.
- Фирмата комуникира до персонала и екипите по ангажименти промени в системата за управление на качеството в степента, в която тези промени имат отношение към техните отговорности, и дава възможност на персонала и екипите по ангажименти да предприемат бързи и подходящи действия в съответствие с техните отговорности.
- Фирмата комуникира информация, получена по време на процеса по приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти или конкретни ангажименти, която е уместна за екипите по ангажименти при планирането и изпълнението на ангажиментите.
- Екипите по ангажименти комуникират до фирмата информация относно:
    - клиента, която е получена по време на изпълнението на ангажимента и която информация би могла да накара фирмата да откаже взаимоотношението с клиента или конкретния ангажимент, ако тази информация би била известна преди приемането или продължаването на взаимоотношението с клиента или конкретния ангажимент.
    - функционирането на отговорите на фирмата (например, опасения във връзка с процесите на фирмата по определяне на екипите за ангажименти), което в някои случаи може да сочи за недостатъци в системата на фирмата за управление на качеството.
- Екипите по ангажименти комуникират информация до лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента или лицата, предоставящи консултации.
- Одиторът на групата комуникира въпроси до одиторите на компоненти в съответствие с политиките и процедурите на фирмата, включително въпроси, отнасящи се до управление на качеството на ниво ангажимент.
- Лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за спазване на изискванията за независимост, комуникират до съответния персонал и екипи по ангажименти промени в изискванията за независимост и политиките или процедурите на фирмата за адресиране на такива промени.

Комуникация с външни страни

Комуникация до или в рамките на мрежата от фирми и до доставчици на услуги (Вж. параграф 33(г)(i))

A113. В допълнение към това, че фирмата комуникира информация до или в рамките на мрежата от фирми или до доставчик на услуги, може да е необходимо фирмата да трябва да получи информация от мрежата от фирми, от фирма, част от мрежата от фирми, или от доставчик на услуги, която да подкрепи фирмата при разработване, внедряване и функциониране на системата й за управление на качеството.

Пример за информация, получена от фирмата от мрежата от фирми

Фирмата получава информация от мрежата от фирми или от други фирми, част от мрежата от фирми, относно клиенти или други фирми от мрежата, когато съществуват изисквания за независимост, засягащи фирмата.

Комуникация с други лица, външни за фирмата (Вж. параграф 33(г)(ii))

A114. *Примери за случаи, когато закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти може да изискват фирмата да комуникира информация до външни страни*

- На фирмата става известен случай на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби от страна на клиент и приложимите етични изисквания изискват фирмата да докладва неспазването на закони или нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието на клиента или да прецени дали такова докладване е целесъобразното действие при конкретните обстоятелства.
- Закон или нормативна разпоредба изисква фирмата да публикува доклад за прозрачност и посочва естеството на информацията, която се изисква да бъде включена в доклада за прозрачност.
- Закон или нормативна разпоредба в областта на ценните книжа изисква фирмата да комуникира определени въпроси до лицата, натоварени с общо управление.

A115. В някои случаи закон или нормативна разпоредба може да не позволява на фирмата да комуникира до външни лица информация, отнасяща се до системата на фирмата за управление на качеството.

Примери за случаи, когато на фирмата не е позволено да комуникира информация до външни лица

- Закон или нормативна разпоредба за защита на личните данни или за служебната тайна забранява разкриването на определена информация.
- Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания съдържат разпоредби, адресиращи задължението за конфиденциалност.

Конкретно посочени отговори (Вж. параграф 34)

A116. Конкретно посочените отговори може да адресират множество рискове за качеството, свързани с повече от една цел във връзка с качеството сред различни компоненти. Така например, политиките или процедурите по отношение на оплаквания и обвинения може да адресират рискове за качеството, свързани с цели за качеството по отношение на ресурсите (например, ангажираността на персонала с качеството), приложимите етични изисквания и общото управление и ръководството. Конкретно посочените отговори сами по себе си не са достатъчни, за да постигнат целите на системата за управление на качеството.

Приложими етични изисквания (Вж. параграф 34(а))

A117. Приложимите етични изисквания може да съдържат разпоредби относно идентифицирането и оценяването на заплахи и начина, по който трябва да бъдат адресирани. Така например, Кодексът на СМСЕС[23] предоставя за тази цел концептуална рамка и при прилагането на тази концептуална рамка изисква фирмата да използва теста за разумната и информирана трета страна.

[23] Кодекс на СМСЕС, Раздел 120

A118. Приложимите етични изисквания може да посочват как от фирмата се изисква да реагира на нарушение. Така например, Кодексът на СМСЕС[24] излага изисквания за фирмата в случай на нарушение на Кодекса на СМСЕС и включва специфични изисквания, адресиращи нарушения на Международните стандарти за независимост, които включват изисквания за комуникация с външни страни.

A119. Въпросите, които фирмата може да адресира във връзка с нарушения на приложимите етични изисквания, включват:

- Комуникиране на нарушенията на приложимите етични изисквания до подходящия персонал;
- Оценяване значението на нарушението и ефекта от него върху спазването на приложимите етични изисквания;
- Действията, които трябва да бъдат предприети, за да се адресират по задоволителен начин последствията от нарушението, включително предприемането на такива действия във възможно най-кратки срокове;
- Определяне дали нарушението да бъде докладвано до външни страни, като например, лицата, натоварени с общо управление на предприятието, за което се отнася нарушението, или до външен надзорен орган; и
- Определяне на целесъобразните действия, които да бъдат предприети по отношение на лицето или лицата, отговорни за нарушението.

Оплаквания и обвинения (Вж. параграф 34(в))

A120. Установяването на политики или процедури за справяне с оплаквания и обвинения може да предпази фирмата от издаването на доклади по ангажименти, които да не са подходящи. Това може да подпомогне фирмата и при:

- идентифициране и справяне с лица, включително сред ръководството, които не действат и не се държат по начин, който да демонстрира ангажираност с качеството и да подкрепя ангажираността на фирмата с качеството; или
- идентифициране на недостатъци в системата за управление на качеството.

A121. Оплаквания и обвинения могат да бъдат повдигнати от персонала или от лица, външни за фирмата (например, клиенти, одитори на компоненти или от лица от мрежата от фирми).

Информация, която става известна след приемане или продължаване на взаимоотношение с клиенти или конкретен ангажимент (Вж. параграф 34(г))

A122. Информацията, която става известна след приемане или продължаване на взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент, може:

- да е съществувала към момента, когато фирмата е взела решението за приемане или продължаване на взаимоотношението с клиента или на конкретния ангажимент и тази информация да не е била известна на фирмата, или
- да се отнася до нова информация, възникнала след решението за приемане или продължаване на взаимоотношението с клиента или на конкретния ангажимент.

Примери за въпроси, адресирани в политиките или процедурите на фирмата при обстоятелства, когато информация става известна след приемане или продължаване на взаимоотношение с

[24] Кодекс на СМСЕС, параграфи И100.8, И400.80 до И400.89 и И900.50 до И900.55

клиент или конкретен ангажимент, която информация би могла да окаже влияние върху решението на фирмата за приемане или продължаване на взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент

- Предприемане на консултация с фирмата или с юридически съветник.
- Преценяване дали съществува професионално, законово или регулаторно изискване фирмата да продължи ангажимента.
- Обсъждане с подходящото ниво на ръководството на клиента и с лицата, натоварени с общо управление или с ангажиращата страна действията, които фирмата би могла да предприеме на базата на уместните факти и обстоятелства.
- Когато бъде определено, че оттеглянето е подходящото действие:
    - информиране на ръководството на клиента и лицата, натоварени с общо управление или ангажиращата страна за това решение и за причините за оттеглянето.
    - преценяване дали съществува професионално, законово или регулаторно изискване фирмата да докладва до регулаторните органи оттеглянето от ангажимента или както от ангажимента, така и от взаимоотношенията с клиента, заедно с причините за оттеглянето.

A123. При някои обстоятелства закон или нормативна разпоредба в съответната юрисдикция може да налага задължение на фирмата да приеме или продължи взаимоотношението с клиента или когато става въпрос за публичния сектор – фирмата може да бъде назначена чрез задължителни законови разпоредби.

Примери за въпроси, адресирани в политиките или процедурите на фирмата при обстоятелства, когато фирмата е задължена да приеме или продължи ангажимента или фирмата не е в състояние да се оттегли от ангажимента, а на фирмата е известна информация, която би я накарала да откаже или прекрати ангажимента

- Фирмата разглежда ефекта от информацията върху изпълнението на ангажимента.
- Фирмата комуникира информацията до съдружника, отговорен за ангажимента, и изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да увеличи обема и честотата на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на извършваната от тях работа.
- Фирмата определя по-опитен персонал за този ангажимент.
- Фирмата решава, че следва да бъде извършен преглед за качеството на ангажимента.

Комуникация с външни страни (Вж. параграф 34(д))

A124. Способността на фирмата да поддържа доверието на заинтересованите страни в качеството на нейните ангажименти може да бъде повишена чрез уместна, надеждна и прозрачна комуникация от фирмата относно дейностите, които тя е предприела, за да адресира качеството, както и ефективността на тези дейности.

A125. Външните страни, които е възможно да използват информацията относно системата на фирмата за управление на качеството и степента на техния интерес към системата на фирмата за управление на качеството, може да са различни на базата на естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти.

Примери за външни страни, които може да използват информацията относно системата на фирмата за управление на качеството

- Ръководството или лицата, натоварени с общо управление на клиентите на фирмата може да използват информацията, за да определят дали да назначат фирмата за изпълнението на даден ангажимент.
- Външни надзорни органи може да са дали индикация за желание информацията да подкрепи техните отговорности при осъществяване на текущо наблюдение над качеството на ангажиментите в съответната юрисдикция и при разбиране на работата на фирмите.
- Други фирми може да използват работата на фирмата при изпълнение на ангажименти (например, във връзка с одит на група) и може да са поискали такава информация.
- Други потребители на докладите по ангажименти на фирмата, като например, инвеститори, които използват докладите по ангажименти при вземане на решения от тяхна страна, може да са дали индикация за желание за такава информация.

A126. Информацията относно системата за управление на качеството, предоставяна на външни страни, включително информацията, комуникирана до лицата, натоварени с общо управление, относно това как системата за управление на качеството подкрепя последователното изпълнение на качествени ангажименти, може да адресира такива въпроси, като:

- естеството и обстоятелствата на фирмата, като например, организационна структура, бизнес модел, стратегия и оперативна среда.
- общото управление и ръководството на фирмата, като например, нейната култура, как фирмата демонстрира ангажираност с качеството и възложените роли, отговорности и правомощия по отношение на системата за управление на качеството.
- как фирмата изпълнява своите отговорности в съответствие с приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта.
- фактори, които допринасят за качествени ангажименти, например, такава информация би могла да бъде представена под формата на индикатори за качеството на ангажимента с текстово описание, което да обясни индикаторите.
- резултатите от дейностите на фирмата по текущо наблюдение и външните инспекции и как фирмата е отстранила идентифицираните недостатъци или реагира по друг начин на тях.
- оценяването, осъществено в съответствие с параграфи 53–54 относно това дали системата за управление на качеството предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата се постигат и съответните заключения, включително базата за направените преценки при оценяването и достигането до заключения.
- как фирмата е отговорила на възникващи събития и промени в обстоятелствата на фирмата или нейните ангажименти, включително как системата за управление на качеството е била адаптирана, за да отговори на такива промени.
- взаимоотношенията между фирмата и мрежата от фирми, общата структура на мрежата, описание на изискванията на мрежата от фирми и услугите, предоставяни от мрежата от фирми, отговорностите на фирмата и на мрежата (включително, че фирмата носи крайната отговорност за системата за управление на качеството) и информация относно цялостния обхват и резултатите от дейностите по текущо наблюдение в мрежата сред всички фирми от мрежата.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (Вж. параграф 34(д)(i))

A127. Начинът, по който се осъществява комуникацията с лицата, натоварени с общо управление (т.е., от фирмата или от екипа по ангажимента) може да зависи от политиките или процедурите на фирмата и обстоятелствата на ангажимента.

A128. МОС 260 (преработен) разглежда отговорността на одитора да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, при одит на финансови отчети и адресира определянето от страна на одитора на подходящото лице или лица в рамките на структурата на общо управление на предприятието, с които да комуникира[25] и процеса на комуникации.[26] При някои обстоятелства може да е целесъобразно да се комуникира с лицата, натоварени с общо управление на предприятия, различни от такива, регистрирани за търгуване на борсата (или при изпълнението на други ангажименти), например, предприятия, в които може да има публичен интерес или да са публично отговорни, например:

- предприятия, които държат значителен обем активи в доверително качество за голям брой заинтересовани лица, включително финансови институции, например, централни банки, застрахователни дружества и пенсионни фондове.
- предприятия с голяма обществена известност или чието ръководство или собственици са лица с голяма обществена известност.
- предприятия с голям брой и широк кръг заинтересовани страни.

Съображения, отнасящи се до публичния сектор

A129. Фирмата може да реши, че е целесъобразно да комуникира до лицата, натоварени с общо управление на организация от публичния сектор относно това как системата на фирмата за управление на качеството подкрепя последователното изпълнение на качествени ангажименти, вземайки предвид размера и сложността на организацията от публичния сектор, кръга на съответните заинтересовани лица, естеството на услугите, които организацията предоставя и ролята и отговорностите на лицата, натоварени с общо управление.

Определяне кога е целесъобразно на друго основание да се комуникира с външни страни (Вж. параграф 34(д)(ii))

A130. Решението на фирмата кога е целесъобразно да комуникира с външни страни относно системата на фирмата за управление на качеството е въпрос на професионална преценка и може да бъде повлияно от въпроси, като:

- видовете ангажименти, изпълнявани от фирмата и видовете предприятия, за които се изпълняват тези ангажименти.
- естеството и обстоятелствата на фирмата.
- естеството на оперативната среда на фирмата, например, обичайната бизнес практика в юрисдикцията на фирмата и характеристиките на финансовите пазари, на които фирмата осъществява дейността си.
- степента, в която фирмата вече е комуникирала с външни страни в съответствие със закон или нормативна разпоредба (т.е., дали е необходима допълнителна комуникация и ако това е така – въпросите, които да бъдат комуникирани).

---

[25] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграфи 11–13

[26] МОС 260 (преработен), параграфи 19–23

- очакванията на заинтересованите страни в юрисдикцията на фирмата, включително разбирането и интереса, който външни страни са проявили във връзка с изпълняваните от фирмата ангажименти и процесите на фирмата при изпълнението им.
- тенденциите в съответната юрисдикция.
- информацията, която вече е на разположение на външните страни.
- начина, по който външните страни биха могли да използват информацията и тяхното общо разбиране за въпросите, отнасящи се до системата на фирмата за управление на качеството и одита или прегледа на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги.
- ползите от гледна точка на обществения интерес от комуникирането на информация до външни страни и дали би могло разумно да се очаква тези ползи да надвишават разходите (парични или други) за такава комуникация.

Горните въпроси биха могли да окажат също влияние върху информацията, предоставяна от фирмата в комуникацията, и върху естеството, времето на изпълнение, обхвата и подходящата форма на комуникацията.

Естество, време на изпълнение, обхват и подходяща форма на комуникацията с външни страни (Вж. параграф 34(д)(iii))

A131. Фирмата може да вземе под внимание следните свойства при изготвяне на информацията, която се комуникира до външни страни:

- Информацията е специфична за обстоятелствата на фирмата. Обвързването на въпросите в комуникацията на фирмата пряко със специфичните обстоятелства на фирмата може да спомогне за свеждане до минимум на потенциала такава информация да стане прекалено стандартизирана и по-малко полезна с течение на времето.
- Информацията е представена по ясен и разбираем начин, като начинът на представяне нито е подвеждащ, нито би повлиял неправомерно върху потребителите на комуникацията (например, информацията е представена по начин, който е подходящо балансиран между положителните и отрицателни аспекти на въпроса, който се комуникира).
- Информацията е точна и пълна във всички съществени аспекти и не съдържа информация, която е подвеждаща.
- Информацията взема под внимание информационните нужди на потребителите, за които е предвидена. При вземане под внимание на информационните нужди на потребителите, фирмата би могла да разгледа въпроси, като нивото на детайлност, което потребителите биха счели за смислено и дали потребителите имат достъп до уместна информация чрез други източници (например, уебсайта на фирмата).

A132. Фирмата използва професионална преценка при определяне, при конкретните обстоятелства, на подходящата форма на комуникация със съответната външна страна, включително комуникацията с лицата, натоварени с общо управление при изпълнение на одит на финансовите отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, което може да стане устно или писмено. Съответно, формата на комуникация може да е различна.

Примери за формата на комуникация до външни страни

- Публикация, например доклад за прозрачност или доклад за качеството на одита.

- Целева писмена комуникация до конкретни заинтересовани страни (например, информация относно резултатите от процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците).
- Преки разговори и взаимодействие с външната страна (например, обсъждания между екипа по ангажимента и лицата, натоварени с общо управление).
- Уебсайт.
- Други форми на дигитални медии, например, социални медии или интервюта и презентации посредством уебкаст или видео.

Ангажименти, предмет на преглед за качеството на ангажимента

Преглед за качеството на ангажимента, изискван от закон или нормативна разпоредба (Вж. параграф 34(e)(ii))

A133. Закон или нормативна разпоредба може да изисква да бъде изпълнен преглед за качеството на ангажимента, например, при ангажименти за одит на предприятия, които:

- са предприятия от обществен интерес, така както са дефинирани в конкретната юрисдикция;
- осъществяват дейност в публичния сектор или които са получатели на държавно финансиране или са предприятия с публична отговорност;
- осъществяват дейност в определени отрасли (например, финансови институции, като банки, застрахователни дружества и пенсионни фондове);
- отговарят на определен праг за активите; или
- са под управлението на съд или са в съдебен процес (например, в ликвидация).

Преглед за качеството на ангажимента като отговор за адресиране на един или повече рискове за качеството (Вж. параграф 34(e)(iii))

A134. Разбирането на фирмата за условията, събитията, обстоятелствата, действията или бездействията, които биха могли да окажат неблагоприятно влияние върху постигането на целите във връзка с качеството, съгласно изискването на параграф 25(a)(ii), е свързано с естеството и обстоятелствата на ангажиментите, изпълнявани от фирмата. При разработване и прилагане на отговори за адресиране на един или повече рискове за качеството, фирмата може да реши, че преглед за качеството на ангажимента е целесъобразният отговор на базата на причините за оценките, дадени на рисковете за качеството.

Примери за условия, събития, обстоятелства, действия или бездействия, пораждащи един или повече рискове за качеството, по отношение на които преглед за качеството на ангажимента може да е целесъобразен отговор

Тези, отнасящи се до следните видове ангажименти, изпълнявани от фирмата, и доклади, които ще бъдат издадени:

- ангажименти, които предполагат високо ниво на сложност или преценка, като например:
    - одит на финансови отчети на предприятия, осъществяващи дейност в отрасъл, в който обикновено има приблизителни счетоводни оценки с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване (например, определени големи финансови институции или миннодобивни предприятия), или предприятия, за които съществува несигурност, свързана със събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.
    - ангажименти за изразяване на сигурност, които изискват специализирани умения и познания при оценяване на съответния предмет спрямо приложимите критерии (например, отчет за парникови газове, в който е налице значителна несигурност, свързана с отчетените в него количества).
- ангажименти, при които одиторът се е сблъскал с проблемни въпроси, например, одиторски ангажименти с повтарящи се констатации от вътрешни или външни проверки или инспекции, неотстранени съществени недостатъци във вътрешния контрол или съществено преизчисляване на сравнителна информация във финансовия отчет.
- ангажименти, при които по време на процеса на фирмата по приемане или продължаване на взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент са били идентифицирани необичайни обстоятелства (например, нов клиент, който е имал разногласия с предходния си одитор или практикуващ професионален счетоводител, предоставящ услуги по изразяване на сигурност).
- ангажименти, които включват докладване във връзка с финансова или нефинансова информация, която се очаква да бъде включена в документ с нормативно изисквана информация и която може да предполага по-висока степен на преценка, например, проформа финансова информация, която ще бъде включена в проспект.

Тези, отнасящи се до следните видове предприятия, за които се изпълняват ангажименти:

- предприятия в нововъзникващи отрасли или в които фирмата няма предходен опит.
- предприятия, за които са изразени опасения в комуникации от регулаторни органи в областта на ценните книжа или органи за пруденциален надзор.
- предприятия, различни от такива, регистрирани за търгуване на борсата, които може да имат характеристики на публичен интерес или публична отговорност, например:
    - предприятия, които държат значителен обем активи в доверително качество за голям брой заинтересовани лица, включително финансови институции, например, централни банки, застрахователни дружества и пенсионни фондове, за които преглед за качеството на ангажимента не се изисква на друго основание от закон или нормативна разпоредба.
    - предприятия с голяма обществена известност или чието ръководство или собственици са лица с голяма обществена известност.
    - предприятия с голям брой и широк кръг заинтересовани страни.

A135. Отговорите на фирмата за адресиране на рисковете за качеството може да включват други форми на прегледи на ангажименти, които не са преглед за качеството на ангажимента. Така например, при одит на финансови отчети, отговорите на фирмата може да включват прегледи на процедурите на екипа по ангажимента, отнасящи се до съществените рискове, или прегледи на определени съществени преценки от персонал, притежаващ специализирани технически експертни знания и умения. В някои случаи тези други видове прегледи на ангажименти може да се изпълняват в допълнение към прегледа за качеството на ангажимента.

A136. В някои случаи фирмата може да определи, че няма одити или други ангажименти, за които преглед за качеството на ангажимента или друга форма на преглед на ангажимента да е подходящ отговор за адресиране на риска или рисковете за качеството.

Съображения, отнасящи се до публичния сектор

A137. Естеството и обстоятелствата на организациите от публичния сектор (например, поради техния размер и сложност, кръга на заинтересованите страни или естеството на услугите, които предоставят) може да породят рискове за качеството. При такива обстоятелства фирмата може да определи, че преглед за качеството на ангажимента е целесъобразен отговор за адресиране на такива рискове за качеството. Закон или нормативна разпоредба може да установява допълнителни изисквания за докладване по отношение на одиторите на организации от публичния сектор (например, отделен доклад за случаи на неспазване на изискванията на закон или нормативна разпоредба до законодателния или друг надзорен орган или комуникирането на такива случаи в одиторския доклад върху финансовите отчети). В такива случаи фирмата може също така да вземе под внимание сложността на такова докладване, както и неговото значение за потребителите, при определяне дали преглед за качеството на ангажимента е целесъобразен отговор.

Процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците (Вж. параграфи 35–47)

A138. В допълнение на това, че дава възможност за оценяване на системата за управление на качеството, процесът по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците улеснява активното и непрекъснато подобряване на качеството на ангажиментите и системата за управление на качеството. Така например:

- Имайки предвид вътрешноприсъщите ограничения на системата за управление на качеството, идентифицирането от страна на фирмата на недостатъци не е необичайно и представлява важен аспект на системата за управление на качеството, тъй като бързото идентифициране на недостатъците дава възможност на фирмата да ги отстрани по своевременен и ефективен начин и допринася за култура на непрекъснато усъвършенстване.
- Дейностите по текущо наблюдение може да предоставят информация, която да даде на фирмата възможност да предотврати недостатък чрез предприемане на отговор на констатация, която би могла в течение на времето да доведе до недостатък.

Разработване и изпълнение на дейности по текущо наблюдение (Вж. параграфи 37–38)

A139. Дейностите на фирмата по текущо наблюдение може да обхващат комбинация от непрекъснати дейности по текущо наблюдение и периодични дейности по текущо наблюдение. Обикновено непрекъснатите дейности по текущо наблюдение са рутинни дейности, вградени в процесите на фирмата и изпълнявани в реално време, реагирайки на променящите се условия. Периодичните дейности по текущо наблюдение се извършват от фирмата на определени интервали от време. В повечето случаи, непрекъснатите дейности по текущо наблюдение предоставят по-своевременна информация относно системата за управление на качеството.

A140. Дейностите по текущо наблюдение може да включват проверка на ангажименти в процес на изпълнение. Проверките на ангажименти имат за цел да наблюдават текущо, че даден аспект на системата за управление на качеството е разработен, приложен и функционира по начина, по който е предвидено. При някои обстоятелства системата за управление на качеството може да включва отговори, които са разработени да извършват преглед на ангажиментите, докато те са в процеса на изпълнение, което изглежда сходно по характер с проверка на ангажимент в процес на изпълнение (например, прегледи, които са разработени да разкриват сривове или слабости в системата за управление на качеството, така че да могат да предотвратят възникването на риск за качеството). Целта на дадена дейност ще насочва нейното разработване и внедряване и къде тя пасва на системата за управление на качеството (т.е., дали тя представлява проверка на ангажимент в процес на изпълнение, т.е. дейност по текущо наблюдение, или преглед на ангажимент, който представлява отговор за адресиране на риск за качеството).

A141. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на дейностите по текущо наблюдение може да са повлияни и от други въпроси, включително:

- размера, структурата и организацията на фирмата.
- участието на мрежата от фирми в дейностите по текущо наблюдение.
- ресурсите, които фирмата възнамерява да използва, за да даде възможност за дейностите по текущо наблюдение, като например, използването на ИТ приложения.

A142. Когато изпълнява дейности по текущо наблюдение, фирмата може да определи, че са необходими промени в естеството, времето на изпълнение и обхвата на дейностите по текущо наблюдение, например, когато констатации сочат за необходимост от по-разширени дейности по текущо наблюдение.

Разработването на процеса на фирмата по оценка на риска и процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците (Вж. параграф 37(в))

A143. Начинът, по който е разработен процесът на фирмата по оценка на риска (например, централизиран или децентрализиран процес или честотата на прегледите) може да окаже влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на дейностите по текущо наблюдение, включително дейностите по текущо наблюдение върху процеса на фирмата по оценка на риска.

A144. Начинът, по който е разработен процесът на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците (т.е., естеството, времето на изпълнение и обхватът на дейностите по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, вземайки под внимание естеството и обстоятелствата на фирмата) може да окаже влияние върху дейностите по текущо наблюдение, осъществявани от фирмата, за да определи дали процесът по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците постига предвидената цел, съгласно описаното в параграф 35.

Пример за съразмерност на прилагането, който да демонстрира дейностите по текущо наблюдение при процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците

- При по-малко сложна фирма, дейностите по текущо наблюдение може да са прости, доколкото информацията относно процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците може да е лесно достъпна във вид на познания на ръководството, базирани на тяхното често взаимодействие със системата за управление на качеството, за естеството, времето на изпълнение и обхвата на осъществяваните дейности по текущо наблюдение, резултатите от дейностите по текущо наблюдение и действията на фирмата за адресиране на тези резултати.

- При по-сложна фирма, дейностите по текущо наблюдение при процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците може да са специално разработени, за да се определи, че процесът по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците предоставя уместна, надеждна и своевременна информация относно системата за управление на качеството и реагира по подходящ начин на идентифицираните недостатъци.

Промени в системата за управление на качеството (Вж. параграф 37(г))

A145. Промените в системата за управление на качеството може да включват:

- промени за адресиране на идентифициран недостатък в системата за управление на качеството.
- промени в целите във връзка с качеството, рисковете за качеството и съответните отговори като резултат от промени в естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти.

Когато настъпват промени, предишните дейности по текущо наблюдение, осъществявани от фирмата, може вече да не предоставят на фирмата информация, която да подкрепя оценяването на системата за управление на качеството и поради това дейностите по текущо наблюдение на фирмата може да включват текущо наблюдение върху тези области на промяна.

Предишни дейности по текущо наблюдение (Вж. параграф 37(д))

A146. Резултатите от предишните дейности по текущо наблюдение на фирмата може да сочат за области на системата, където е възможно да възникне недостатък, особено области, където в миналото са били идентифицирани недостатъци.

A147. Предишните дейности по текущо наблюдение, осъществявани от фирмата, може вече да не предоставят на фирмата информация, която да подкрепя оценяването на системата, включително относно области на системата за управление на качеството, които не са се променили, особено когато е изминало по-продължително време след изпълнението на дейностите по текущо наблюдение.

Друга уместна информация (Вж. параграф 37(е))

A148. В допълнение към източниците на информация, посочени в параграф 37(е), друга уместна информация може да включва:

- информация, комуникирана от мрежата от фирми в съответствие с параграфи 50(в) и 51(б) относно системата на фирмата за управление на качеството, включително изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, които фирмата е включила в своята система за управление на качеството.
- информация, комуникирана от доставчик на услуги относно ресурсите, които фирмата използва в своята система за управление на качеството.
- информация от регулаторни органи относно предприятията, за които фирмата изпълнява ангажименти, която се предоставя на фирмата, като например информация от регулаторен орган в областта на ценните книжа относно предприятие, за което фирмата изпълнява ангажименти (например, нередности във финансовите отчети на предприятието).

A149. Резултатите от външни инспекции или друга уместна информация, както вътрешна, така и външна, може да сочи, че предишни дейности по текущо наблюдение, осъществявани от фирмата, са пропуснали да идентифицират недостатък в системата за управление на качеството. Тази

информация може да окаже влияние върху преценката на фирмата за естеството, времето на изпълнение и обхвата на дейностите по текущо наблюдение.

A150. Външните инспекции не са заместител на вътрешните дейности на фирмата по текущо наблюдение. Независимо от това, резултатите от външни инспекции предоставят информация за естеството, времето на изпълнение и обхвата на дейностите по текущо наблюдение.

Проверки на ангажименти (Вж. параграф 38)

A151. *Примери за въпросите в параграф 37, които може да бъдат взети под внимание от фирмата при подбора на приключени ангажименти за проверка*

- Във връзка с условията, събитията, обстоятелствата, действията или бездействията, пораждащи рискове за качеството:
  - видовете ангажименти, изпълнявани от фирмата и обхвата на опита на фирмата при изпълнението на съответния вид ангажименти.
  - видовете предприятия, за които се изпълняват ангажименти, например:
    - предприятия, които са регистрирани за търгуване на борсата.
    - предприятия, осъществяващи дейност в нововъзникващи отрасли.
    - предприятия, осъществяващи дейност в отрасли, асоциирани с висока степен на сложност или преценки.
    - предприятия, осъществяващи дейност в отрасъл, който е нов за фирмата.
  - стажът и опитът на съдружниците, отговорни за ангажименти.
- Резултатите от предишни проверки на приключени ангажименти, включително по отношение на всеки един съдружник, отговорен за ангажимент.
- Във връзка с друга уместна информация:
  - оплаквания или обвинения към съдружник, отговорен за ангажимент.
  - резултатите от външни инспекции, включително по отношение на всеки един съдружник, отговорен за ангажимент.
  - резултатите от оценката на фирмата за ангажираността с качеството на всеки съдружник, отговорен за ангажимент.

A152. Фирмата може да осъществява множество дейности по текущо наблюдение, различни от проверка на приключени ангажименти, които се фокусират върху определянето на това дали ангажиментите са изпълнили изискванията на политиките или процедурите. Тези дейности по текущо наблюдение може да бъдат изпълнявани по определени ангажименти или определени съдружници, отговорни за ангажименти. Естеството и обхватът на тези дейности по текущо наблюдение, и съответните резултати, може да бъдат използвани от фирмата при определяне:

- кои приключени ангажименти да бъдат избрани за проверка;
- кои съдружници, отговорни за ангажименти да бъдат избрани за проверка;
- колко често да бъде избиран за проверка съдружник, отговорен за ангажимента; или
- кои аспекти на ангажимента да бъдат разглеждани при извършването на проверка на приключени ангажименти.

A153. Проверката на циклична база на приключени ангажименти по отношение на съдружниците, отговорни за ангажименти, може да помогне на фирмата при текущото наблюдение дали съдружниците, отговорни за ангажименти, са изпълнили цялостната си отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество по ангажиментите, които са им възложени.

Примери за начина, по който фирмата може да приложи циклична база за проверките на приключени ангажименти по отношение на всеки един съдружник, отговорен за ангажимент

Фирмата може да установи политики или процедури, адресиращи проверката на приключени ангажименти, които:

- определят стандартния период на цикъла на проверки, като например, проверка на приключени ангажименти по отношение на всеки един съдружник, отговорен за ангажимент, изпълняващ одити на финансови отчети, веднъж на всеки три години, а по отношение на всички останали съдружници, отговорни за ангажименти – веднъж на всеки пет години;
- излагат критериите за подбор на приключени ангажименти, включително, че по отношение на съдружник, отговорен за ангажимент, изпълняващ одит на финансови отчети, избраният ангажиментът или ангажиментите включват ангажимент за одит;
- адресират избора на съдружници, отговорни за ангажименти по начин, който да е непредсказуем; и
- адресират въпроса кога е необходимо или целесъобразно съдружници, отговорни за ангажименти, да се избират по-често или по-рядко отколкото е стандартният период, изложен в политиката, например:
    - Фирмата може да избира съдружници, отговорни за ангажименти, по-често, отколкото е стандартният период, изложен в политиката на фирмата, когато:
        - фирмата е идентифицирала множество недостатъци, които са били оценени като съществени и фирмата определя, че по-честа циклична проверка е необходима по отношение на всички съдружници, отговорни за ангажименти.
        - съдружникът, отговорен за ангажимента, изпълнява ангажименти за предприятия, осъществяващи дейност в определен отрасъл, в който има високо ниво на сложност или преценки.
        - ангажимент, изпълнен от съдружника, отговорен за ангажимента, е бил предмет на други дейности по текущо наблюдение и резултатите от тях са били неудовлетворителни.
        - съдружникът, отговорен за ангажимента, е изпълнил ангажимент за предприятие, осъществяващо дейност в отрасъл, в който съдружникът, отговорен за ангажимента, има ограничен опит.
        - съдружникът, отговорен за ангажимента, е новоназначен съдружник, отговорен за ангажимент, или неотдавна се е присъединил към фирмата, идвайки от друга фирма или друга юрисдикция.
    - Фирмата може да отсрочи избора на съдружник, отговорен за ангажимент (например, отлагане с една година над стандартния период, изложен в политиката на фирмата), когато:
        - ангажиментите, изпълнявани от съдружника, отговорен за ангажимента, са били предмет на други дейности по текущо наблюдение по време на стандартния период, изложен в политиката на фирмата; и

- резултатите от тези други дейности по текущо наблюдение предоставят достатъчно информация относно съдружника, отговорен за ангажимента (т.е., малко вероятно е изпълнението на проверката на приключените ангажименти да предостави на фирмата допълнителна информация относно съдружника, отговорен за ангажимента).

A154. Въпросите, разглеждани при една проверка на ангажимента зависят от начина, по който проверката ще бъде използвана, за да се осъществи текущо наблюдение над системата за управление на качеството. Обикновено, проверката на ангажимента включва определяне, че отговорите, които са приложени на ниво ангажимент (например, политиките и процедурите на фирмата по отношение изпълнението на ангажиментите), са били приложени, така както са разработени и функционират ефективно.

Лица, извършващи дейностите по текущо наблюдение (Вж. параграф 39(б))

A155. Разпоредбите на приложимите етични изисквания са уместни при разработването на политиките или процедурите, адресиращи обективността на лицата, извършващи дейностите по текущо наблюдение. Заплаха от проверка на собствената работа възниква, когато лице, което извършва:

- проверка на ангажимент е било:
  - когато става въпрос за одит на финансови отчети, член на екипа по ангажимента или лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, по този ангажимент или ангажимент за последващ финансов период; или
  - по отношение на всички останали ангажименти, член на екипа по ангажимента или лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, по този ангажимент.
- друг вид дейност по текущо наблюдение е участвало в разработването, изпълнението или функционирането на отговора, който е обект на текущото наблюдение.

A156. При някои обстоятелства, например, в случай на по-малко сложна фирма, може да няма персонал, който да разполага с компетентността, способностите, времето или обективността да изпълни дейностите по текущо наблюдение. При такива обстоятелства фирмата може да използва услуги, предоставяни от мрежата от фирми или от доставчик на услуги, за да се извършат дейностите по текущо наблюдение.

Оценяване на констатациите и идентифициране на недостатъци (Вж. параграфи 16(а), 40–41)

A157. Фирмата натрупва констатациите от изпълнението на дейности по текущо наблюдение, външни инспекции и други уместни източници.

A158. Информацията, натрупана от фирмата от дейностите по текущо наблюдение, външни инспекции и други уместни източници може да разкрие други наблюдения относно системата на фирмата за управление на качеството,като например:

- действия, поведение или условия, които са довели до положителни резултати в контекста на качеството или до ефективност на системата за управление на качеството; или
- сходни обстоятелства, при които не са отбелязани констатации (например, ангажименти, при които не са отбелязани констатации, като ангажиментите имат сходно естество с ангажиментите, при които са отбелязани констатации).

Други наблюдения биха могли да са от полза за фирмата, тъй като могат да й помогнат при разследване на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци, да посочат практики, които фирмата може да подкрепи или приложи в по-голям мащаб (например, при всички

ангажименти) или да открояят възможности фирмата да подобри системата за управление на качеството.

A159. Фирмата използва професионална преценка при определяне дали от констатациите, самостоятелно или в комбинация с други констатации, произтича недостатък в системата за управление на качеството. Когато извършва тази преценка, фирмата може да трябва да вземе под внимание относителното значение на констатациите в контекста на целите във връзка с качеството, рисковете за качеството, съответните отговори или други аспекти на системата за управление на качеството, до които те се отнасят. Преценките на фирмата може да бъдат повлияни от количествени и качествени фактори, имащи отношение към констатациите. При някои обстоятелства фирмата може да определи за целесъобразно да получи повече информация относно констатациите, за да определи дали е налице недостатък. Не всички констатации, включително констатации за ангажиментите, ще представляват недостатък.

A160. *Примери за количествените и качествени фактори, които фирмата може да вземе под внимание при определяне дали от констатациите произтича недостатък*

Рискове за качеството и отговори

- Ако констатациите се отнасят до отговор:
  - как този отговор е разработен, например, естеството на отговора, честотата на неговото прилагане (ако е приложимо) и относителното значение на отговора за адресиране на риска или рисковете за качеството и постигане на целта или целите във връзка с качеството, за които се отнася.
  - естеството на риска за качеството, до който се отнася отговорът, и степента, в която констатациите сочат, че рискът за качеството не е бил адресиран.
  - дали са налице други отговори, които да адресират същия риск за качеството и дали са налице констатации по отношение на тези отговори.

Естество на констатациите и тяхната всеобхватност

- Естеството на констатациите. Например, констатациите, отнасящи се до действията и поведението на ръководството, може да са качествено важни, имайки предвид всеобхватния ефект, който това би могло да има върху системата за управление на качеството като цяло.
- Дали констатациите, в комбинация с други констатации, сочат за тенденция или за системен проблем. Например, сходни констатации за ангажименти, които се появяват при множество ангажименти, може да сочат за системен проблем.

Обхват на дейностите по текущо наблюдение и обхват на констатациите

- Обхватът на дейността по текущо наблюдение, от която са произтекли констатациите, включително броят и размера на избраните извадки.
- Обхватът на констатациите във връзка с избраната извадка, обхванатата от дейността по текущо наблюдение, и във връзка с очаквания процент на отклонение. Така например, в случая на проверка на ангажименти, броят на избраните ангажименти, при които са идентифицирани констатациите, в съотношение към общия брой на избраните ангажименти, и очакваният процент на отклонение, определен от фирмата.

A161. Оценяването на констатациите и идентифицирането на недостатъци, както и оценяването на степента на същественост и всеобхватността на идентифициран недостатък, включително разследване на първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък, представляват част от нелинеен процес, изискващ повторение на определени стъпки.

Примери за това как процесът по оценяването на констатациите и идентифицирането на недостатъци, оценяване на идентифицираните недостатъци, включително разследване на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци, е нелинеен и изискващ повторение на определени стъпки

- При разследване на първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък, фирмата може да идентифицира обстоятелство, което има сходни черти с други обстоятелства, където е имало констатации, които не са били счетени за недостатък. В резултат на това, фирмата коригира оценката си за другите констатации и ги класифицира като недостатък.
- При оценяване на степента на същественост и всеобхватността на идентифициран недостатък, фирмата може да идентифицира тенденция или системен проблем, който е в корелационна зависимост с други констатации, които не са счетени за недостатъци. В резултат на това, фирмата коригира оценката си за другите констатации и ги класифицира като недостатъци.

A162. Резултатите от дейностите по текущо наблюдение, резултатите от външни инспекции и друга уместна информация (например, дейности по текущо наблюдение на мрежата от фирми или оплаквания и обвинения) може да разкрият информация относно ефективността на процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците. Така например, резултатите от външни инспекции може да предоставят информация относно системата за управление на качеството, която не е била идентифицирана от процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, която информация може да откроява недостатък в този процес.

Оценяване на идентифицираните недостатъци (Вж. параграф 41)

A163. Факторите, които фирмата би могла да вземе под внимание при оценяване степента на същественост и всеобхватността на идентифициран недостатък, включват:

- естеството на идентифицирания недостатък, включително аспекта от системата на фирмата за управление на качеството, до който се отнася този недостатък и дали недостатъкът е в разработването, внедряването или функционирането на системата за управление на качеството;
- в случай на идентифицирани недостатъци, отнасящи се до отговорите, дали са налице компенсиращи отговори, които да адресират рисковете за качеството, до които се отнася отговорът;
- първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък;
- честотата, с която въпросът, пораждащ идентифицирания недостатък, възниква; и
- величината на идентифицирания недостатък, колко бързо е възникнал той и периодът от време, през който е съществувал и е оказвал ефект върху системата за управление на качеството.

A164. Степента на същественост и всеобхватността на идентифицираните недостатъци оказват влияние върху оценяването на системата за управление на качеството, което се извършва от лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството.

Първопричина за идентифицираните недостатъци (Вж. параграф 41(а))

A165. Целта на разследването на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци е да се разберат стоящите в основата обстоятелства, причинили недостатъците, за да се даде възможност на фирмата:

- да оцени степента на същественост и всеобхватността на идентифицирания недостатък; и
- да отстрани по подходящ начин идентифицирания недостатък.

Извършването на анализ на първопричините предполага лицата, извършващи оценяването да упражнят професионална преценка на базата на наличните доказателства.

A166. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на процедурите, изпълнени, за да се разбере първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък, може да бъдат повлияни също така и от естеството и обстоятелствата на фирмата, като например:

- сложността и оперативните характеристики на фирмата.
- големината на фирмата.
- географското разположение на подразделенията на фирмата.
- как фирмата е структурирана или степента, в която фирмата концентрира или централизира своите процеси или дейности.

Примери за това как естеството на идентифицираните недостатъци и тяхната възможна степен на същественост и естеството на обстоятелствата на фирмата може да окажат влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите за разбиране на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци

- Естеството на идентифицирания недостатък: Процедурите на фирмата за разбиране на първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък може да са по-строги при обстоятелства, когато е бил издаден доклад по ангажимент, отнасящ се до одит на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, който е бил неподходящ или идентифицираният недостатък се отнася до действия и поведение на ръководството по повод на качеството.
- Възможната степен на същественост на идентифицирания недостатък: Процедурите на фирмата за разбиране на първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък може да са по-строги при обстоятелства, когато недостатъкът е идентифициран при множество ангажименти или е налице индикация, че политики или процедури се отличават с висок процент случаи на неспазване.
- Естество и обстоятелства на фирмата:
  - В случай на по-малко сложна фирма в едно местоположение, процедурите на фирмата за разбиране на първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък може да са прости, доколкото информацията, която да осигури разбирането може да е лесно достъпна и концентрирана, а първопричината или първопричините да са по-очевидни.
  - В случай на по-сложна фирма в няколко местоположения, процедурите за разбиране на първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък може да включват използването на лица, специално обучени за разследване на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци и разработване на методология с по-формализирани процедури за идентифициране на първопричината или първопричините.

A167. При разследване на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци, фирмата може да разгледа въпроса защо недостатъците не възникват при други обстоятелства, които са със сходен характер с въпроса, до който се отнася идентифицираният недостатък. Такава информация може да е полезна и при определяне как да бъде отстранен идентифициран недостатък.

Пример за това как недостатъкът не възниква при други обстоятелства със сходен характер и как тази информация помага на фирмата при разследване на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци

Фирмата може да определи, че е налице недостатък, защото подобни констатации са установени при множество ангажименти. Тези констатации обаче не са установени при няколко други ангажимента в рамките на същата тествана популация. Съпоставяйки ангажиментите, фирмата достига до заключение, че първопричината за идентифицирания недостатък е липсата на подходящо участие на съдружниците, отговорни за ангажиментите, в ключови етапи от ангажиментите.

A168. Идентифицирането на първопричина или първопричини, които са с подходяща степен на конкретизация, може да подкрепи процеса на фирмата по отстраняване на идентифицираните недостатъци.

Пример за идентифициране на първопричина или първопричини, които са с подходяща степен на конкретизация

Фирмата може да идентифицира, че екипите по ангажименти, изпълняващи одит на финансови отчети, пропускат да получат достатъчни и уместни одиторски доказателства относно приблизителните счетоводни оценки, когато предположенията на ръководството са с голяма степен на субективност. Макар фирмата да отбелязва, че тези екипи по ангажименти не упражняват подходящ професионален скептицизъм, стоящата в основата първопричина за този проблем може да е свързана с друг въпрос, като например, културна среда, която не насърчава членовете на екипите по ангажименти да подлагат на съмнение лица с по-големи правомощия или недостатъчно ръководство, надзор и преглед на извършената по ангажиментите работа.

A169. В допълнение към разследването на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци, фирмата може също така да разследва първопричината или първопричините за положителни резултати, тъй като това би могло да разкрие възможности фирмата да се усъвършенства или допълнително да подобри системата за управление на качеството.

Предприемане на отговор на идентифицираните недостатъци (Вж. параграф 42)

A170. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на действията по отстраняване на недостатъците може да зависят от широк кръг други фактори, включително:

- първопричината или първопричините.
- степента на същественост и всеобхватността на идентифицирания недостатък и следователно спешността, с която трябва да бъде адресиран.
- ефективността на действията по отстраняване на недостатъците при адресиране на първопричината или първопричините, като например, дали фирмата трябва да приложи повече от едно действие по отстраняване на недостатъците, за да адресира ефективно първопричината или първопричините или трябва да приложи действия по отстраняване на недостатъците като временни мерки, до момента, когато фирмата ще е в състояние да приложи по-ефективни действия по отстраняване на недостатъците.

A171. При някои обстоятелства действието по отстраняване на недостатъци може да включва установяването на допълнителни цели във връзка с качеството или рискове за качеството и отговори може да бъдат добавени или модифицирани, тъй като е определено, че те не са подходящи.

A172. При обстоятелства, когато фирмата определя, че първопричината за идентифициран недостатък се отнася до ресурс, предоставен от доставчик на услуги, фирмата може също така:

- да разгледа въпроса дали да продължи да използва ресурса, предоставен от доставчика на услуги.
- да комуникира въпроса до доставчика на услуги.

Фирмата носи отговорност за адресиране на ефекта от идентифицирания недостатък, отнасящ се до ресурс, предоставен от доставчик на услуги, върху системата за управление на качеството и за предприемането на действия за предотвратяване повторното възникване на този недостатък във връзка със системата на фирмата за управление на качеството. Обикновено обаче фирмата не носи отговорност за поправяне на идентифицирания недостатък от името на доставчика на услуги или за допълнително разследване на първопричината за идентифицирания недостатък при доставчика на услуги.

Констатации относно конкретен ангажимент (Вж. параграф 45)

A173. При обстоятелства когато са пропуснати процедури или издаденият доклад е неподходящ, действията, предприети от фирмата, може да включват:

- консултиране с подходящите лица относно целесъобразните действия.
- обсъждане на въпроса с ръководството на предприятието или с лицата, натоварени с общо управление.
- изпълнение на пропуснатите процедури.

Предприетите от фирмата действия не я освобождават от отговорността да предприеме допълнителни действия във връзка с констатацията в контекста на системата за управление на качеството, включително оценяване на констатациите, за да се идентифицират недостатъци, а когато е налице недостатък – разследване на първопричината или първопричините за идентифицирания недостатък.

Продължаваща комуникация във връзка с текущото наблюдение и отстраняването на недостатъците (Вж. параграф 46)

A174. Информацията, комуникирана относно текущото наблюдение и отстраняването на недостатъците, до лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството може да бъде комуникирана на текуща база или периодично. Съответното лице или лица биха могли да използват тази информация по множество различни начини, например:

- като база за допълнителни комуникации до определени лица относно важното значение на качеството.
- за да бъдат държани отговорни лицата за възложените им роли.
- за своевременното идентифициране на ключови опасения относно системата за управление на качеството.

Информацията предоставя също така база за оценяване на системата за управление на качеството и за извеждане на съответните заключения, съгласно изискваното от параграфи 53–54.

Изисквания на мрежата от фирми или услуги, предоставяни от мрежата от фирми (Вж. параграф 48)

A175. При някои обстоятелства фирмата може да принадлежи към мрежа от фирми. Възможно е мрежите от фирми да установяват изисквания относно системата на фирмата за управление на качеството или да предоставят на разположение услуги или ресурси, които фирмата може да избере да внедри

или използва в разработването, внедряването и функционирането на нейната система за управление на качеството. Тези изисквания или услуги може да имат за цел да насърчат последователното изпълнение на качествени ангажименти във всички фирми, които принадлежат към мрежата. Степента, в която мрежата ще предоставя на фирмата цели във връзка с качеството, рискове за качеството и съответни отговори, които да са общи за всички в мрежата, ще зависи от договореностите на фирмата с мрежата от фирми.

Примери за изисквания на мрежата от фирми

- Изисквания фирмата да включи допълнителни цели във връзка с качеството или рискове за качеството в системата си за управление на качеството, които да са общи за всички фирми в рамките на мрежата от фирми.
- Изисквания фирмата да включи отговори в системата на фирмата за управление на качеството, които да са общи за всички фирми в рамките на мрежата. Такива разработени от мрежата отговори може да включват политики или процедури на мрежата, които посочват ролите и отговорностите на ръководството, включително как от фирмата се очаква да възложи правомощия и отговорност в рамките на самата фирма, или ресурси, като например, разработени от мрежата методологии за изпълнение на ангажиментите или ИТ приложения.
- Изисквания фирмата да бъде обект на дейностите на мрежата по текущо наблюдение. Тези дейности по текущо наблюдение може да се отнасят до изискванията на мрежата (например, текущо наблюдение, че фирмата е внедрила методологията на мрежата по подходящ начин), или до системата на фирмата за управление на качеството по принцип.

Примери за услуги, предоставяни от мрежата от фирми

- Услуги или ресурси, които фирмата може да избере да използва в системата си за управление на качеството или при изпълнението на ангажименти, например, доброволни програми за обучение, използване на одитори на компоненти или експерти от мрежата или използване на център за предоставяне на услуги, създаден на ниво мрежа или от друга фирма от мрежата или от група фирми от мрежата.

A176. Мрежата от фирми може да установи отговорности за фирмата при въвеждане на изискванията на мрежата или на услугите, предоставяни от мрежата от фирми.

Примери за отговорностите на фирмата при въвеждане на изискванията на мрежата или на услугите, предоставяни от мрежата от фирми

- От фирмата се изисква да има въведени в действие определена ИТ инфраструктура и ИТ процеси, за да се подкрепи ИТ приложение, предоставено от мрежата, което фирмата използва в системата за управление на качеството.
- От фирмата се изисква да осигури общофирмено обучение по методологията, предоставена от мрежата, включително когато в методологията се правят актуализации.

A177. Разбирането на фирмата за изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, и отговорностите на фирмата, свързани с въвеждането им, може да бъде получено чрез запитвания до мрежата или документация, предоставена от мрежата, относно въпроси, като например:

- общото управление и ръководството на мрежата.

- изпълнените от мрежата процедури при разработване, внедряване и ако е приложимо – функциониране на изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми.
- как мрежата идентифицира и отговаря на промени, които засягат изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, или друга информация, като например, промени в професионалните стандарти или информация, която сочи за недостатък в изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми.

Как мрежата от фирми наблюдава текущо уместността на изискванията на мрежата и на услугите, предоставяни от мрежата, включително чрез дейностите по текущо наблюдение на фирмите от мрежата, и процеса на мрежата за отстраняване на идентифицираните недостатъци.

Изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, в системата на фирмата за управление на качеството (Вж. параграф 49)

A178. Характеристиките на изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, са условие, събитие, обстоятелство, действие или бездействие при идентифициране и оценяване на рисковете за качеството.

Пример за изискване на мрежата от фирми или услуга, предоставяна от мрежата от фирми, която поражда риск за качеството Мрежата може да изисква фирмата да използва ИТ приложение за приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти, което е стандартизирано във всички фирми от мрежата. Това може да породи риск за качеството, а именно, че ИТ приложението не адресира въпроси в местен закон или нормативна разпоредба, които трябва да бъдат взети под внимание от фирмата при приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти.

A179. Целта на изискванията на мрежата от фирми може да включва насърчаването на последователно изпълнение на качествени ангажименти във всички фирми от мрежата. Мрежата от фирми може да очаква фирмата да внедри изискванията на мрежата, но фирмата може да трябва да ги адаптира или допълни, така че те да са подходящи за естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти.

Примери за това как изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, може да трябва да бъдат адаптирани или допълнени	
Изискване на мрежата от фирми или услуга, предоставяна от мрежата от фирми	Как фирмата адаптира или допълва изискването на мрежата от фирми или услугата, предоставяна от мрежата от фирми
Мрежата изисква фирмата да включи определени рискове за качеството в системата за управление на качеството, така че всички фирми от мрежата да адресират рисковете за качеството.	Като част от идентифициране и оценяване на рисковете за качеството, фирмата включва рисковете за качеството, които са изисквани от мрежата. Фирмата разработва и въвежда също така и отговори за адресиране на рисковете за качеството, които се изискват от мрежата.
Мрежата изисква фирмата да разработи и въведе определени отговори.	Като част от разработването и въвеждането на отговорите, фирмата определя:

	• кои рискове за качеството са адресирани от тези отговори. • как изискванията от мрежата отговори ще бъдат включени в системата на фирмата за управление на качеството, имайки предвид естеството и обстоятелствата на фирмата. Това може да включва приспособяване на отговора, за да се отрази естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти (например, приспособяване на методология, за да бъдат включени въпроси, свързани с определен закон или нормативна разпоредба).
Фирмата използва лица от други фирми от мрежата като одитори на компоненти. В действие са въведени изисквания на мрежата, които водят до висока степен на унифициране на системите за управление на качеството на всички фирми от мрежата. Изискванията на мрежата включват специфични критерии, приложими по отношение на лица, на които е възложена работа върху компонент при одита на групата.	Фирмата установява политики или процедури, които изискват екипът по ангажимента да потвърди с одитора на компонента (т.е., другата фирма от мрежата), че лицата, на които е възложена работа върху компонента, отговарят на специфичните критерии, изложени в изискванията на мрежата от фирми.

A180. При някои обстоятелства, при адаптиране или допълване на изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, фирмата може да идентифицира възможни подобрения на изискванията на мрежата или услугите, предоставяни от мрежата, и да комуникира тези подобрения до мрежата от фирми.

Дейности по текущо наблюдение, осъществявани от мрежата, върху системата на фирмата за управление на качеството (Вж. параграф 50(в))

A181. Резултатите от дейностите по текущо наблюдение на мрежата над системата на фирмата за управление на качеството може да включват информация, като например:

- описание на дейностите по текущо наблюдение, включително тяхното естество, време на изпълнение и обхват;
- констатации, идентифицирани недостатъци и други наблюдения относно системата на фирмата за управление на качеството (например, положителни резултати или възможности фирмата да подобри или допълнително да усъвършенства системата си за управление на качеството); и
- направената от мрежата оценка на първопричината или първопричините за идентифицираните недостатъци, оценения ефект от идентифицираните недостатъци и препоръчаните дейности по отстраняване на недостатъците.

Дейности по текущо наблюдение, осъществявани от мрежата във всички фирми от мрежата (Вж. параграф 51(б))

A182. Информацията от мрежата относно цялостните резултати от дейностите на мрежата по текущо наблюдение, осъществявани по отношение на системите за управление на качеството във всички

фирми от мрежата, може да представлява обединяване или обобщаване на информацията, описана в параграф А181, включително тенденции и общи области на идентифицирани недостатъци в рамките на цялата мрежа или положителни резултати, които биха могли да бъдат възпроизведени във всички фирми от мрежата. Такава информация може:

- да бъде използвана от фирмата:
  - при идентифициране и оценяване на рисковете за качеството.
  - като част от друга уместна информация, разглеждана от фирмата при определяне дали са налице недостатъци в изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, използвани от фирмата в нейната система за управление на качеството.
- да бъде комуникирана до съдружниците, отговорни за ангажименти за групи, в контекста на преценката на компетентността и способностите на одиторите на компоненти от фирма от мрежата, които са обект на общи изисквания на мрежата от фирми (например, общи цели във връзка с качеството, рискове за качеството и съответни отговори).

А183. При някои обстоятелства фирмата може да получи информация от мрежата относно недостатъци, идентифицирани в системата за управление на качеството на фирма от мрежата, която да засяга фирмата. Мрежата може да събира също така информация от фирми от мрежата във връзка с резултатите от външни инспекции над системите за управление на качеството на фирмите от мрежата. В някои случаи закон или нормативна разпоредба в конкретна юрисдикция може да не позволява на мрежата да споделя информация с други фирми от мрежата или да ограничава степента на конкретизация на тази информация.

А184. При обстоятелства, когато фирмата не предоставя информацията относно цялостните резултати от дейностите на мрежата по текущо наблюдение сред всички фирми от мрежата, фирмата може да предприеме допълнителни действия, като например:

- да обсъди въпроса с мрежата от фирми; и
- да определи ефекта за ангажиментите на фирмата и да комуникира този ефект до екипите по ангажименти.

Недостатъци в изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, идентифицирани от фирмата (Вж. параграф 52)

А185. Доколкото изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, използвани от фирмата, съставляват част от системата на фирмата за управление на качеството, те също са обект на изискванията на настоящия МСУК относно текущото наблюдение и отстраняването на недостатъци. Изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, може да са обект на текущо наблюдение от мрежата, от фирмата или от комбинация от двете.

> *Пример за случай, когато изискване на мрежата от фирми или услуга, предоставяна от мрежата от фирми, е обект на текущо наблюдение както от мрежата, така и от фирмата*
>
> Мрежата може да осъществява дейности по текущо наблюдение на ниво мрежа по отношение на обща методология. Фирмата също наблюдава текущо прилагането на методологията от страна на членовете на екипите по ангажименти посредством извършване на проверки на ангажиментите.

А186. При разработване и прилагане на действията по отстраняване на недостатъците, за да се адресира ефектът от идентифициран недостатък в изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, фирмата може:

- да разбере планираните от мрежата действия по отстраняване на недостатъците, включително дали фирмата има някакви отговорности за прилагане на действията по отстраняване на недостатъците; и
- да прецени дали е необходимо фирмата да предприеме допълнителни действия по отстраняване на недостатъците, за да адресира идентифицирания недостатък и неговата първопричина или първопричини, като например, когато:
  - мрежата от фирми не е предприела подходящи действията по отстраняване на недостатъците; или
  - действията на мрежата от фирми по отстраняване на недостатъците ще отнемат време, за да адресират ефективно идентифицирания недостатък.

Оценяване на системата за управление на качеството (Вж. параграф 53)

A187. Лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството може да бъдат подпомогнати от други лица при извършване на оценяването. Независимо от това, лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството остават отговорни за оценяването.

A188. Моментът, в който се извършва оценяването, може да зависи от обстоятелствата на фирмата и да съвпада с края на финансовата година на фирмата или приключването на годишния цикъл по текущо наблюдение.

A189. Информацията, която осигурява базата за оценяването на системата за управление на качеството включва информацията, комуникирана до лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството в съответствие с параграф 46.

Примери за съразмерност на прилагането, които да демонстрират как информацията, която осигурява базата за оценяването на системата за управление на качеството, може да бъде получена

- При по-малко сложна фирма, лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, може да участват директно в текущото наблюдение и отстраняването на недостатъците и следователно ще им бъде известна информацията, която подкрепя оценяването на системата за управление на качеството.
- При по-сложна фирма, лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, може да трябва да установят процеси за съпоставяне, обобщаване и комуникиране на информацията, необходима за оценяване на системата за управление на качеството.

Достигане до заключения относно системата за управление на качеството (Вж. параграф 54)

A190. В контекста на настоящия МСУК, функционирането на системата като цяло има за цел да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата за управление на качеството се постигат. При достигане до заключение относно системата за управление на качеството, лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, може, при използване на резултатите от процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, да вземат под внимание следното:

- степента на същественост и всеобхватността на идентифицираните недостатъци и ефекта от тях върху постигането на целите на системата за управление на качеството;

- дали от фирмата са били разработени и приложени действия по отстраняване на недостатъците и дали действията по отстраняване на недостатъците, предприети до момента на оценяването, са ефективни; и
- дали ефектът от идентифицираните недостатъци върху системата за управление на качеството е бил подходящо коригиран, например, дали са били предприети допълнителни действия в съответствие с параграф 45.

A191. Може да съществуват обстоятелства, при които идентифицирани недостатъци, които са съществени (включително идентифицирани недостатъци, които са съществени и всеобхватни) са били подходящо отстранени и ефектът от тях - коригиран към момента на оценяването. В такива случаи, лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, може да достигнат до заключение, че системата за управление на качеството предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата за управление на качеството се постигат.

A192. Идентифициран недостатък може да има всеобхватен ефект върху разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството, когато например:

- недостатъкът засяга няколко компонента или аспекта на системата за управление на качеството.
- недостатъкът е ограничен до конкретен компонент или аспект на системата за управление на качеството, но е фундаментален за системата за управление на качеството.
- недостатъкът засяга няколко бизнес единици или географски местоположения на фирмата.
- недостатъкът е ограничен до бизнес единица или географско местоположение, но тази бизнес единица или географско местоположение са фундаментални за фирмата като цяло.
- недостатъкът засяга съществена част от ангажиментите, които са от определен вид или естество.

Пример за идентифициран недостатък, който може да бъде счетен за съществен, но не и всеобхватен

Фирмата идентифицира недостатък в малък регионален офис на фирмата. Идентифицираният недостатък се отнася до неспазване на много фирмени политики или процедури. Фирмата определя, че културата в регионалния офис, особено действията и поведението на ръководството в регионалния офис, което е прекалено фокусирано върху финансовите приоритети, са допринесли за първопричината за идентифицирания недостатък. Фирмата определя, че ефектът от идентифицирания недостатък е:

- съществен, тъй като се отнася до културата на регионалния офис и цялостното спазване на политиките или процедурите на фирмата;
- но не всеобхватен, тъй като е ограничен до малкия регионален офис.

A193. Лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, може да достигнат до заключение, че системата за управление на качеството не предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата за управление на качеството се постигат при обстоятелства, когато идентифицираните недостатъци са съществени и всеобхватни, действията, предприети за отстраняване на идентифицираните недостатъци са неподходящи и ефектът от идентифицираните недостатъци не е подходящо коригиран.

Пример за идентифициран недостатък, който може да бъде счетен за съществен и всеобхватен

Фирмата идентифицира недостатък в регионален офис, който е най-големият офис на фирмата и предоставя финансова, оперативна и техническа подкрепа за целия регион. Идентифицираният недостатък се отнася до неспазването на много фирмени политики или процедури. Фирмата определя, че културата в регионалния офис, особено действията и поведението на ръководството в регионалния офис, което е прекалено фокусирано върху финансовите приоритети, са допринесли за първопричината за идентифицирания недостатък. Фирмата определя, че ефектът от идентифицирания недостатък е:

- съществен, тъй като се отнася до културата на регионалния офис и цялостното спазване на политиките или процедурите на фирмата; и
- всеобхватен, тъй като регионалният офис е най-големият офис и предоставя подкрепа за много други офиси и неспазването на политиките или процедурите на фирмата може да е имало по-широк ефект върху другите офиси.

A194. Отстраняването на идентифицирани недостатъци, които са съществени и всеобхватни, може да отнеме време на фирмата. Доколкото фирмата продължава да предприема действия за отстраняване на идентифицираните недостатъци, всеобхватността на идентифицираните недостатъци може да бъде намалена и да бъде определено, че идентифицираните недостатъци продължават да са съществени, но вече не са всеобхватни. В такива случаи, лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, може да достигнат до заключение, че с изключение на въпросите, отнасящи се до идентифицираните недостатъци, които имат съществен, но не и всеобхватен ефект върху разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството, системата за управление на качеството предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че целите на системата за управление на качеството се постигат.

A195. Настоящият МСУК не изисква фирмата да получи независим доклад за изразяване на сигурност относно нейната система за управление на качеството, нито забранява на фирмата да постъпи така.

Предприемане на бързи и подходящи действия и допълнителна комуникация (Вж. параграф 55)

A196. При обстоятелства, когато лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството, достигат до заключението, описано в параграф 54(б) или 54(в), бързите и подходящи действия, предприети от фирмата, може да включват:

- предприемане на мерки, които да подкрепят изпълнението на ангажиментите чрез насочване на повече ресурси или разработване на повече насоки и да потвърдят, че издаваните от фирмата доклади са подходящи при конкретните обстоятелства, до момента, когато идентифицираните недостатъци са отстранени, и комуникирането на тези мерки до екипите по ангажименти.
- получаване на юридически съвет.

A197. При някои обстоятелства фирмата може да има независим надзорен орган над фирмата, който упражнява надзор, който не е свързан с изпълнителната функция във фирмата. При такива обстоятелства комуникациите може да включват информирането на независимия надзорен орган.

A198. *Примери за обстоятелства, когато може да е целесъобразно фирмата да комуникира до външни страни във връзка с оценяването на системата за управление на качеството*

- когато фирмата принадлежи към мрежа от фирми.

- когато други фирми от мрежата използват работата, извършена от фирмата, например, в случай на одит на група.
- когато издаден от фирмата доклад е определен от фирмата като неподходящ в резултат на провал на системата за управление на качеството и ръководството или лицата, натоварени с общо управление на предприятието трябва да бъдат информирани.
- когато закон или нормативна разпоредба изисква фирмата да комуникира до надзорен или регулаторен орган.

Оценки на резултатите от дейността (Вж. параграф 56)

A199. Периодичните оценки на резултатите от дейността насърчават отчетността. Когато се разглеждат резултатите от дейността на дадено лице, фирмата може да вземе под внимание:

- резултатите от дейностите на фирмата по текущо наблюдение по отношение на аспекти на системата за управление на качеството, които са свързани с отговорностите на въпросното лице. При някои обстоятелства фирмата може да постави цели пред лицето и да оцени резултатите от дейностите на фирмата по текущо наблюдение спрямо тези цели.
- действията, предприети от лицето в отговор на идентифицирани недостатъци, които са свързани с отговорностите на това лице, включително своевременността и ефективността на такива действия.

Примери за съразмерност на прилагането, които да демонстрират как фирмата може да осъществи оценяване на резултатите от дейността

- При по-малко сложна фирма, фирмата може да ангажира доставчик на услуги, който да извърши оценяването, или резултатите от дейностите на фирмата по текущо наблюдение може да предоставят индикации за резултатите от дейността на лицето.
- При по-сложна фирма, оценяването на резултатите от дейността може да бъде извършено от независим неизпълнителен член на надзорния орган на фирмата или от специална комисия, под надзора на надзорния орган на фирмата.

A200. Положителната оценка на резултатите от дейността може да бъде възнаградена посредством трудовите възнаграждения, повишение или други стимули, които се фокусират върху ангажираността на въпросното лице с качеството и подсилват отговорността. От друга страна, фирмата може да предприеме коригиращи действия, за да адресира отрицателна оценка на резултатите от дейността, която би могла да окаже влияние върху постигането от страна на фирмата на целите във връзка с качеството.

Съображения, отнасящи се до публичния сектор

A201. Когато става въпрос за публичния сектор, възможно е да не е практически осъществимо да бъде извършено оценяване на резултатите от дейността на лицето или лицата, на които е възложена крайната отговорност и отчетност за системата за управление на качеството или да бъдат предприети действия за адресиране на резултатите от оценяването на дейността, имайки предвид естеството на назначението на съответното лице. Независимо от това, оценяване на резултатите от дейността може да бъде осъществено по отношение на други лица във фирмата, на които е възложена оперативната отговорност за определени аспекти на системата за управление на качеството.

Документация (Вж. параграфи 57–59)

А202. Документацията осигурява доказателства, че фирмата спазва изискванията на настоящия МСУК, както и законодателството, нормативните разпоредби и приложимите етични изисквания. Тя може да е от полза и при обучение на персонала и екипите по ангажименти, гарантирайки запазването на знанията на организацията и осигурявайки архив от данни за основанията за решенията, вземани от фирмата във връзка със системата ѝ за управление на качеството. Нито е необходимо, нито е практически възможно фирмата да документира всеки разгледан въпрос или всяка направена преценка относно системата на фирмата за управление на качеството. Нещо повече, спазването на настоящия МСУК може да бъде доказано от фирмата чрез нейния компонент, отнасящ се до информацията и комуникациите, документи или други писмени материали или ИТ приложения, които са неразделна част от компонентите на системата за управление на качеството.

А203. Документацията може да приеме формата на формални писмени наръчници, въпросници и формуляри, може да бъде неформално документирана (например, имейл комуникации или публикуване на уебсайтове), или може да бъде държана на ИТ приложения или други дигитални форми (например, бази данни). Факторите, които биха могли да окажат влияние върху преценките на фирмата относно формата, съдържанието и обема на документацията, включително това с каква честота се актуализира документацията, може да включват:

- сложността на фирмата и броят на офисите;
- естеството и сложността на практиките и организацията на фирмата;
- естеството на ангажиментите, които фирмата изпълнява и естеството на предприятията, за които се изпълняват ангажименти;
- естеството и сложността на въпроса, който се документира, като например, дали той се отнася до аспект на системата за управление на качеството, който се е променил или до област с по-висок риск за качеството, както и сложността на преценките, свързани със съответния въпрос; и
- честотата и мащабът на промените в системата за управление на качеството.

При по-малко сложна фирма, може да не е необходимо да има документация, подкрепяща комуникираните въпроси, тъй като неформалните методи за комуникация може да са ефективни. Независимо от това, по-малко сложна фирма може да определи, че е целесъобразно да документира такива комуникации, за да осигури доказателства, че те са се състояли.

А204. В някои случаи външен надзорен орган може да установи, формално или неформално, изисквания за документацията, например, в резултат на констатациите от външна инспекция. Приложимите етични изисквания също може да включват специфични изисквания, адресиращи документацията, например, Кодексът на СМСЕС[27] изисква документирането на конкретни въпроси, включително определени ситуации, свързани с конфликт на интереси, неспазване изискванията на закони и нормативни разпоредби и независимостта.

А205. От фирмата не се изисква да документира разглеждането на всяко условие, събитие, обстоятелство, действие или бездействие по отношение на всяка цел във връзка с качеството, или всеки риск, който може да породи риск за качеството. При документирането обаче на рисковете за качеството и начина, по който отговорите на фирмата адресират рисковете за качеството, фирмата може да документира причините за оценките, дадени на рисковете за качеството (т.е., разгледаното възникване и ефект върху постигането на една или повече цели във връзка с качеството), за да подкрепи последователното прилагане и функциониране на отговорите.

---

[27] Кодекс на СМСЕС, параграфи И310.13, И360.28 и И400.88

A206. Документацията може да бъде осигурена от мрежата от фирми, други фирми, част от мрежата, или други структури или организации в рамките на мрежата от фирми.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА КАЧЕСТВОТО 2

ПРЕГЛЕДИ ЗА КАЧЕСТВОТО НА АНГАЖИМЕНТА

(В сила за одити и прегледи на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2022 г.; и в сила за други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, започващи на или след 15 декември 2022 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МСУК	1-4
Системата на фирмата за управление на качеството и ролята на прегледите за качеството на ангажимента	5-9
Задължителен характер на настоящия МСУК	10
Дата на влизане в сила	11
Цел	12
Дефиниции	13
Изисквания	
Прилагане и спазване на приложимите изисквания	14-16
Назначаване и съответствие с установените критерии на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента	17-23
Извършване на прегледа за качеството на ангажимента	24-27
Документация	28-30
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Назначаване и съответствие с установените критерии на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента	A1-A24
Извършване на прегледа за качеството на ангажимента	A25-A49
Документация	A50-A53

Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) 2, *Прегледи за качеството на ангажимента,* следва да бъде разглеждан заедно с МСУК 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги*.

Въведение

Обхват на настоящия МСУК

1. Настоящият Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) разглежда:

   (а) Назначаването и съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента; и

   (б) Отговорностите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, отнасящи се до извършването и документирането на преглед за качеството на ангажимента.

2. Настоящият МСУК е приложим по отношение на всички ангажименти, за които се изисква преглед за качеството на ангажимента да бъде извършен в съответствие с МСУК 1.[1] Настоящият МСУК се базира на предположението, че фирмата е предмет на МСУК 1 или на национални изисквания, които са поне толкова взискателни. Настоящият МСУК трябва да бъде разглеждан заедно с приложимите етични изисквания.

3. Преглед за качеството на ангажимента, извършен в съответствие с настоящия МСУК, представлява специфичен отговор, който е разработен и приложен от фирмата в съответствие с МСУК 1.[2] Преглед за качеството на ангажимента се извършва на ниво ангажимент от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, от името на фирмата.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

4. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на процедурите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, изисквани от настоящия МСУК, варират в зависимост от естеството и обстоятелствата на ангажимента или предприятието. Така например, процедурите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, вероятно биха били по-ограничени по отношение на ангажименти, при които има по-малък брой съществени преценки, направени от екипа по ангажимента.

Системата на фирмата за управление на качеството и ролята на прегледите за качеството на ангажимента

5. МСУК 1 установява отговорностите на фирмата за нейната система за управление на качеството и изисква фирмата да разработи и приложи отговори, за да адресира рисковете за качеството по начин, който се базира и е в отговор на причините за оценката, дадена на рисковете за качеството.[3] Конкретно посочените отговори в МСУК 1 включват установяването на политики или процедури, адресиращи прегледите за качеството на ангажимента в съответствие с настоящия МСУК.

6. Фирмата носи отговорност за разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството. Съгласно МСУК 1, целта на фирмата е да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството по отношение на одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, изпълнявани от фирмата, която да предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че:

   (а) фирмата и нейният персонал изпълняват своите отговорности в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и изпълняват ангажиментите в съответствие с такива стандарти и изисквания; и

---

[1] Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) 1 (Предишен „Международен стандарт за контрол върху качеството“ 1), *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги*, параграф 34(е)

[2] МСУК 1, параграф 34(е)

[3] МСУК 1, параграф 26

(б) докладите по ангажименти, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.[4]

7. Както е обяснено в МСУК 1,[5] обществения интерес се обслужва чрез последователното изпълнение на качествени ангажименти. Качествените ангажименти се постигат посредством планиране и изпълнение на ангажиментите и издаване на доклади върху тях в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Постигането на целите на тези стандарти и спазването на изискванията на приложимите закони и нормативни разпоредби включва използването на професионална преценка и когато е приложимо по отношение на вида ангажимент – упражняване на професионален скептицизъм.

8. Прегледът за качеството на ангажимента представлява обективно оценяване на съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията във връзка с тях, до които е достигнал. Оценяването от страна на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, на съществените преценки се осъществява в контекста на професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Прегледът за качеството на ангажимента обаче, няма за цел да представлява оценяване на това дали целият ангажимент съответства на професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания или на политиките и процедурите на фирмата.

9. Лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, не е член на екипа по ангажимента. Извършването на преглед за качеството на ангажимента не променя отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента, за управляване на качеството и за постигане на качество по ангажимента или за ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на извършената от тях работа. От лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, не се изисква да получи доказателства, които да подкрепят мнението или заключението по ангажимента, но екипът по ангажимента би могъл да получи допълнителни доказателства, когато отговаря на въпросите, повдигнати по време на прегледа за качеството на ангажимента.

Задължителен характер на настоящия МСУК

10. Настоящият МСУК съдържа целта на фирмата при съблюдаване на този МСУК, както и изисквания, разработени, за да позволят на фирмата и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да изпълнят така заявената цел. Наред с това, настоящият МСУК съдържа съответните насоки във вид на материали за приложение и други пояснителни материали и встъпителен материал, който предоставя контекст, уместен за подходящото разбиране на настоящия МСУК, както и дефиниции. МСУК 1[6] обяснява термините цел, изисквания, материали за приложение и други пояснителни материали, встъпителен материал и дефиниции.

Дата на влизане в сила

11. Настоящият МСУК е в сила за:

(а) одити и прегледи на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2022 г.; и

(б) други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, започващи на или след 15 декември 2022 г.

---

4 МСУК 1, параграф 14

5 МСУК 1, параграф 15

6 МСУК 1, параграфи 12 и А6–А9

Цел

12. Целта на фирмата, чрез назначаване на съответстващо на установените критерии лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента, е да извърши обективно оценяване на съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията във връзка с тях, до които е достигнал.

Дефиниции

13. За целите на настоящия МСУК, следните термини имат значението, дадено им по-долу:

    (а) Преглед за качеството на ангажимента – Обективно оценяване на съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията във връзка с тях, до които е достигнал, извършено от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и завършено на или преди датата на доклада за ангажимента.

    (б) Лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента – Съдружник, друго лице във фирмата или външно лице, назначено от фирмата да извърши преглед за качеството на ангажимента.

    (в) Приложими етични изисквания – Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими по отношение на професионалния счетоводител, когато извършва преглед за качеството на ангажимента. Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на издавания от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМСЕС“), отнасящи се до одит или преглед на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни. (Вж. параграфи А12–А15)

Изисквания

Прилагане и спазване на приложимите изисквания

14. Фирмата и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва да притежават разбиране за настоящия МСУК, включително материалите за приложение и другите пояснителни материали, за да разберат целта на настоящия МСУК и да прилагат по правилен начин отнасящите се до тях изисквания.

15. Фирмата или съобразно случая - лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва да изпълнява всяко едно изискване на настоящия МСУК, освен ако дадено изискване не е приложимо при конкретните обстоятелства на ангажимента.

16. Очаква се правилното прилагане на изискванията да осигури достатъчна база за постигане целта на настоящия стандарт. В случай обаче, че фирмата или лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, определи, че прилагането на съответните изисквания не осигурява достатъчна база за постигане целта на настоящия стандарт, фирмата или съобразно случая - лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента – следва да предприеме допълнителни действия, за да постигне тази цел.

Назначаване и съответствие с установените критерии на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента

17. Фирмата следва да установи политики или процедури, които да изискват възлагане на отговорност за назначаването на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента, на лице или лица, притежаващи компетентността, способностите и подходящия авторитет да изпълнят тази

отговорност. Тези политики или процедури следва да изискват това лице или лица да назначат лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. (Вж. параграфи А1–А3)

18. Фирмата следва да установи политики или процедури, които да излагат критериите за съответствие с установените изисквания за назначаване като лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента. Тези политики или процедури следва да изискват лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да не е член на екипа по ангажимента и: (Вж. параграф А4)

    (а) да притежава компетентността и способностите, включително достатъчно време, както и подходящ авторитет да извърши прегледа за качеството на ангажимента; (Вж. параграфи А5–А11)

    (б) да спазва приложимите етични изисквания, включително във връзка със заплахи за обективността и независимостта на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента; и (Вж. параграфи А12–А15)

    (в) да спазва разпоредбите на закон или нормативна разпоредба, ако има такива, които имат отношение към съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. (Вж. параграф А16)

19. Политиките или процедурите на фирмата, установени в съответствие с параграф 18(б), следва да адресират също заплахи за обективността, породени от това за лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да бъде назначено лице, което преди това е изпълнявало ролята на съдружник, отговорен за ангажимента. Такива политики или процедури следва да посочват буферен период на изчакване от две години или по-дълъг период, ако това се изисква от приложимите етични изисквания, преди съдружникът, отговорен за ангажимента, да може да поеме ролята на лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента. (Вж. параграфи А17–А18)

20. Фирмата следва да установи политики или процедури, които да излагат критериите за съответствие с установените изисквания по отношение на лица, които оказват съдействие на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. Тези политики или процедури следва да изискват такива лица да не са членове на екипа по ангажимента и:

    (а) да притежават компетентността и способностите, включително достатъчно време, да изпълнят възложените им задължения; и (Вж. параграф А19)

    (б) да спазват приложимите етични изисквания, включително във връзка със заплахи за тяхната обективност и независимост и ако е приложимо – разпоредбите на закон или нормативна разпоредба. (Вж. параграфи А20–А21)

21. Фирмата следва да установи политики или процедури, които:

    (а) да изискват лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да поеме цялостната отговорност за извършването на прегледа за качеството на ангажимента; и

    (б) да адресират отговорността на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, за определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над лицата, оказващи съдействие при прегледа, и прегледа на извършената от тях работа. (Вж. параграф А22)

Нарушаване от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента на установените критерии за извършване на преглед за качеството на ангажимента

22. Фирмата следва да установи политики или процедури, които да адресират обстоятелства, при които лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента е нарушило установените критерии за извършване на преглед за качеството на ангажимента, и целесъобразните действия, които да бъдат предприети от фирмата, включително процеса по идентифициране и назначаване на заместник при

такива обстоятелства. (Вж. параграф А23)

23. Когато на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, станат известни обстоятелства, които нарушават установените критерии за извършване преглед за качеството на ангажимента, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва да уведоми подходящото лице или лица във фирмата и: (Вж. параграф А24)

    (а) ако прегледът за качеството на ангажимента не е започнал – да откаже назначението да извърши прегледа за качеството на ангажимента; или

    (б) ако прегледът за качеството на ангажимента е започнал – да преустанови извършването на прегледа за качеството на ангажимента.

Извършване на прегледа за качеството на ангажимента

24. Фирмата следва да установи политики или процедури във връзка с извършването на прегледа за качеството на ангажимента, които да адресират:

    (а) отговорностите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да изпълни процедури в съответствие с параграфи 25–26 в подходящи моменти по време на ангажимента, за да осигури подходяща база за обективно оценяване на съществените преценки, направени от екипа по ангажимента и заключенията във връзка с тях, до които е достигнато;

    (б) отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с прегледа за качеството на ангажимента, включително това, че на съдружника, отговорен за ангажимента, не се разрешава да постави дата на доклада за ангажимента, докато не получи уведомление от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, в съответствие с параграф 27, че прегледът за качеството на ангажимента е приключен; и (Вж. параграфи А25–А26)

    (в) обстоятелства, при които естеството и обхватът на обсъжданията на екипа по ангажимента с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, относно съществена преценка пораждат заплаха за обективността на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, както и целесъобразните действия, които да бъдат предприети при такива обстоятелства. (Вж. параграф А27)

25. При извършване на прегледа за качеството на ангажимента, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва: (Вж. параграфи А28–А33)

    (а) да прочете и получи разбиране за информацията, комуникирана от: (Вж. параграф А34)

        (i) екипа по ангажимента във връзка с естеството и обстоятелствата на ангажимента и предприятието; и

        (ii) фирмата във връзка с процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, особено идентифицирани недостатъци, които може да се отнасят до, или да засягат, областите, включващи съществени преценки, направени от екипа по ангажимента.

    (б) да обсъди със съдружника, отговорен за ангажимента, и ако е приложимо – с други членове на екипа по ангажимента, съществените въпроси и съществените преценки, направени при планирането, изпълнението и докладването по ангажимента. (Вж. параграфи А35–А38)

    (в) на базата на информацията, получена съгласно (а) и (б) по-горе, да извърши преглед на подбрана документация по ангажимента, отнасяща се до съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, и да оцени: (Вж. параграфи А39–А43)

(i) базата за тези съществени преценки, включително, когато е приложимо по отношение на вида ангажимент, упражняването на професионален скептицизъм от екипа по ангажимента;

(ii) дали документацията по ангажимента подкрепя заключенията, до които е достигнато; и

(iii) дали заключенията, до които е достигнато, са подходящи.

(г) по отношение на одити на финансови отчети, да оцени базата за определянето от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, че приложимите етични изисквания, отнасящи се до независимостта, са изпълнени. (Вж. параграф А44)

(д) да оцени дали по трудни или спорни въпроси, или въпроси, по които има различия в мнението, са осъществени подходящи консултации и заключенията, произтичащи от тези консултации. (Вж. параграф А45)

(е) по отношение на одити на финансови отчети, да оцени базата за определянето от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, че участието на съдружника, отговорен за ангажимента, е било достатъчно и подходящо по време на целия ангажимент за одит, така че съдружникът, отговорен за ангажимента, да разполага с основанието да определи, че направените съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента. (Вж. параграф А46)

(ж) да извърши преглед:

(i) по отношение на одити на финансови отчети, на финансовия отчет и одиторския доклад върху него, включително, ако е приложимо, описанието на ключовите одиторски въпроси; (Вж. параграф А47)

(ii) по отношение на ангажименти за преглед, на финансовия отчет или финансовата информация и доклада за ангажимента върху тях; или (Вж. параграф А47)

(iii) по отношение на други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, на доклада по ангажимента и когато е приложимо – информацията за предмета. (Вж. параграф А48)

26. Лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва да уведоми съдружника, отговорен за ангажимента, ако лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, има опасения, че съществените преценки, направени от екипа по ангажимента или заключенията, до които е достигнато във връзка с тези преценки, не са подходящи. В случай че такива опасения не бъдат разрешени, така че лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да бъде удовлетворено, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента следва да уведоми подходящото лице или лица във фирмата, че прегледът за качеството на ангажимента не може да бъде приключен. (Вж. параграф А49)

Приключване на прегледа за качеството на ангажимента

27. Лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва да определи дали изискванията в настоящия МСУК по отношение извършването на прегледа за качеството на ангажимента са изпълнени и дали прегледът за качеството на ангажимента е приключен. Ако това е така, лицето,

извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва да уведоми съдружника, отговорен за ангажимента, че прегледът за качеството на ангажимента е приключен.

Документация

28. Фирмата следва да установи политики или процедури, които да изискват лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да поеме отговорността за документиране на прегледа за качеството на ангажимента. (Вж. параграф А50)

29. Фирмата следва да установи политики или процедури, които да изискват документиране на прегледа за качеството на ангажимента в съответствие с параграф 30 и тази документация да бъде включена в документацията по ангажимента.

30. Лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва да определи, че документацията от прегледа за качеството на ангажимента е достатъчна, за да даде възможност на опитен практикуващ професионален счетоводител, без предходна връзка с ангажимента, да разбере естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, изпълнени от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и когато е приложимо, от лицата, които са оказали съдействие на това лице, както и заключенията, до които е достигнато при извършване на прегледа. Лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, следва също така да определи, че документацията от прегледа за качеството на ангажимента съдържа: (Вж. параграфи А51–А53)

    (а) Името на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и на лицата, оказали съдействие при прегледа за качеството на ангажимента;

    (б) Идентифициране на документацията за ангажимента, която е била обект на преглед;

    (в) Базата за определяне на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, в съответствие с параграф 27;

    (г) Уведомленията, изисквани в съответствие с параграфи 26 и 27; и

    (д) Датата на приключване на прегледа за качеството на ангажимента.

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Назначаване и съответствие с установените критерии на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента

Възлагане на отговорност за назначаването на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента (Вж. параграф 17)

A1. Компетентността и способностите, които имат отношение към възможността на дадено лице да изпълни отговорността да бъде назначено за лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да включват подходящи познания относно:

- отговорностите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента;
- критериите в параграфи 18 и 19 относно съответствието с установените изисквания на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента; и
- естеството и обстоятелствата на ангажимента или предприятието, обект на преглед за качеството на ангажимента, включително състава на екипа по ангажимента.

A2. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват, че лицето, което носи отговорност за назначаването на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента, не трябва да е член на екипа по ангажимента, по отношение на който ще бъде извършен преглед за качеството на ангажимента. При определени обстоятелства обаче (например, когато става въпрос за по-малка фирма или самостоятелно практикуващ професионален счетоводител), може да не е практически осъществимо лице, различно от член на екипа по ангажимента, да назначава лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента.

A3. Фирмата може да възложи на повече от едно лице да носи отговорност за назначаването на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента. Така например, политиките или процедурите на фирмата може да посочват различен процес за назначаване на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента, при одит на регистрирани за търгуване на борсата предприятия в сравнение с одит на предприятия, които не са регистрирани за търгуване на борсата или други ангажименти, с различни лица, носещи отговорност за всеки един от тези процеси.

Съответствие с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента (Вж. параграф 18)

A4. При някои обстоятелства, например, когато става въпрос за по-малка фирма или самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, може да няма съдружник или друго лице във фирмата, което да съответства на установените критерии да извърши прегледа за качеството на ангажимента. При такива обстоятелства фирмата може да сключи договор или да получи услугите на лица, външни за фирмата, които да извършат прегледа за качеството на ангажимента. Външното за фирмата лице може да е съдружник или служител на фирма, част от мрежата от фирми, структура или организация в рамките на мрежата от фирми или доставчик на услуги. Когато се използва такова лице, са приложими разпоредбите в МСУК 1, адресиращи изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми или от доставчици на услуги.

Критерии за съответствие с установените изисквания за лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента

Компетентност и способности, включително достатъчно време (Вж. параграф 18(а))

А5. МСУК 1 описва характеристиките, свързани с компетентността, интегрирането и прилагането на техническата компетентност, професионални умения и професионална етика, ценности и нагласи.[7] Въпросите, които фирмата може да вземе под внимание при определяне, че дадено лице притежава необходимата компетентност да извърши преглед за качеството на ангажимента, включват, например:

- разбиране за професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и за фирмените политики или процедури, имащи отношение към ангажимента;
- познания за отрасъла на предприятието;
- разбиране и съответния опит по отношение на ангажименти със сходно естество и сложност; и
- разбиране за отговорностите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, при извършване и документиране на прегледа за качеството на ангажимента, което би могло да бъде постигнато или разширено посредством получаване на подходящо обучение от фирмата.

А6. Условията, събитията, обстоятелствата, действията или бездействията, вземани под внимание от фирмата при определяне, че прегледът за качеството на ангажимента е целесъобразен отговор за адресиране на един или повече рискове за качеството[8] може да са важно съображение, когато фирмата определя компетентността и способностите, изисквани за да се извърши преглед за качеството на ангажимента по отношение на конкретния ангажимент. Други съображения, които фирмата би могла да вземе под внимание при определяне дали лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, притежава компетентността и способностите, включително достатъчно време, необходими, за да се оценят съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, и заключенията във връзка с тях, до които е достигнато, включват, например:

- естеството на предприятието.
- специализацията и сложността на отрасъла или регулаторната среда, в която предприятието осъществява своята дейност.
- степента, в която ангажиментът се отнася до въпроси, изискващи специализирани експертни знания и умения (например, във връзка с информационни технологии (ИТ) или специализирани области на одит или счетоводство), или научна или инженерна експертиза, каквато например би могла да е необходима при определени ангажименти за изразяване на сигурност. Вижте също параграф А19.

А7. При оценяване компетентността и способностите на лице, което може да бъде назначено за лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента, констатациите, произтичащи от дейностите на фирмата по текущо наблюдение (например, констатации от проверката на ангажименти, при които лицето е било член на екипа по ангажимента или лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента) или резултатите от външни инспекции също е възможно да представляват уместни съображения.

А8. Липсата на подходяща компетентност или способности засяга възможността на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да упражни подходяща професионална преценка при извършване на прегледа. Така например, лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента, на което липсва уместен опит в съответния отрасъл, може да не притежава способността или увереността, необходима,

---

[7] МСУК 1, параграф А88

[8] МСУК 1, параграф А134

за да се оценят и когато е уместно – да се оспорят направените съществени преценки и упражняването на професионален скептицизъм от страна на екипа по ангажимента във връзка със сложен, специфичен за съответния отрасъл, счетоводен или одиторски въпрос.

Подходящ авторитет (Вж. параграф 18(а))

А9. Действията на ниво фирма спомагат за установяването на авторитета на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. Така например, създавайки култура на уважение към ролята на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, по-малко вероятно е лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да бъде подложено на натиск от съдружника, отговорен за ангажимента, или други служители да повлияят по неправомерен начин върху крайния резултат от прегледа за качеството на ангажимента. В някои случаи авторитетът на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да бъде повишен посредством политиките или процедурите на фирмата за адресиране на различия в мнението, които биха могли да включват действия, които лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да предприеме, когато възникне разногласие между лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и екипа по ангажимента.

А10. Авторитетът на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да бъде намален, когато:

- културата във фирмата насърчава уважение само към персонал на по-високо ниво в йерархията в рамките на фирмата.
- лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, е в йерархична подчиненост на съдружника, отговорен за ангажимента, когато например съдружникът, отговорен за ангажимента, е на ръководна позиция във фирмата или носи отговорност за определяне на възнаграждението на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента.

Съображения, отнасящи се до публичния сектор

А11. В публичния сектор одитор (например, генерален одитор / главен финансов инспектор или друго подходящо квалифицирано лице, назначено от името на генералния одитор / главния финансов инспектор) може да действа в роля, еквивалентна на ролята на съдружника, отговорен за ангажимента, с цялостна отговорност за одитите в публичния сектор. При такива обстоятелства изборът на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да включва разглеждане на необходимостта от независимост и способността на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да осигури обективно оценяване.

Приложими етични изисквания (Вж. параграфи 13(в), 18(б))

А12. Приложимите етични изисквания, които са приложими при извършването на преглед за качеството на ангажимента, може да са различни в зависимост от естеството и обстоятелствата на ангажимента или предприятието. Различни разпоредби на приложимите етични изисквания може да са приложими само по отношение на отделни професионални счетоводители, като например, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, а не по отношение на самата фирма.

А13. Приложимите етични изисквания може да включват специфични изисквания за независимост, които биха били приложими по отношение на отделни професионални счетоводители, като например, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. Приложимите етични изисквания може да включват също така разпоредби, които адресират заплахите за независимостта, породени от продължителното асоцииране с клиент за одит или изразяване на сигурност. Прилагането на такива разпоредби, разглеждащи продължителното асоцииране, се отличава от изисквания буферен период на изчакване в съответствие с параграф 19, но може да трябва да бъде взето под внимание при прилагането на този период.

Заплахи за обективността на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента

A14. Заплахи за обективността на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да бъдат създадени от широк кръг факти и обстоятелства. Така например:

- Заплаха от преглед на собствената работа може да бъде създадена, когато лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, преди това е участвало в съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, особено в качеството на съдружник, отговорен за ангажимента, или друг член на екипа по ангажимента.
- Заплаха от фамилиарност или заплаха, свързана с личен интерес може да възникне, когато лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, е най-близък член на семейството или близък родственик на съдружника, отговорен за ангажимента, или на друг член на екипа по ангажимента, или чрез близки лични взаимоотношения с членове на екипа по ангажимента.
- Заплаха от сплашване може да бъде създадена, когато върху лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, се упражнява действителен или схващан като такъв натиск (например, когато съдружникът, отговорен за ангажимента, е агресивна или доминираща личност или лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, е в йерархична подчиненост на съдружника, отговорен за ангажимента).

A15. Приложимите етични изисквания може да включват изисквания и насоки за идентифициране, оценяване и адресиране на заплахи за обективността. Така например, Кодексът на СМСЕС[9] предоставя конкретни насоки, включително примери за:

- обстоятелства, при които заплахи за обективността може да бъдат създадени, когато професионалният счетоводител е назначен за лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента;
- фактори, които са уместни при оценяване нивото на такива заплахи; и
- действия, включително предпазни мерки, които биха могли да адресират такива заплахи.

Закон или нормативна разпоредба, имащи отношение към съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента (Вж. параграф 18(в))

A16. Закон или нормативна разпоредба може да предписва допълнителни изисквания относно съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. Така например, в някои юрисдикции, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да трябва да притежава определена квалификация или да бъде лицензирано, за да е в състояние да извърши прегледа за качеството на ангажимента.

Буферен период на изчакване за лице, което преди това е било съдружник, отговорен за ангажимента (Вж. параграф 19)

A17. При повтарящи се ангажименти, въпросите, по които се правят съществени преценки, често пъти не варират. Ето защо, съществените преценки, направени в предходни периоди, може да продължават да оказват влияние върху преценките на екипа по ангажимента в последващи периоди. Следователно способността на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да извърши обективно оценяване на съществените преценки се влияе, когато лицето преди това е участвало при тези преценки като съдружник, отговорен за ангажимента. При такива обстоятелства е важно в действие да бъдат въведени подходящи предпазни мерки, които да намалят заплахите за обективността, в частност заплахата от преглед на собствената работа, до приемливо ниво. Съответно, настоящият МСУК изисква фирмата да установи политики или процедури, които да

[9] Кодекс на СМСЕС, Раздел 325

посочват буферен период на изчакване, по време на който съдружникът, отговорен за ангажимента, не може да бъде назначаван за лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента.

А18. Политиките или процедурите на фирмата може да адресират също така въпроса дали буферен период на изчакване е целесъобразен за лице, различно от съдружника, отговорен за ангажимента, преди да бъде в съответствие с установените критерии да бъде назначен като лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента по този конкретен ангажимент. В това отношение, фирмата може да вземе под внимание ролята на това лице и предходното му участие при съществените преценки, направени по ангажимента. Така например, фирмата може да определи, че съдружникът, отговорен за ангажимента, носещ отговорност за изпълнението на одиторски процедури върху финансовата информация на компонент при ангажимент за одит на група, може да не съответства на установените критерии да бъде назначен за лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента за групата, поради участието на този съдружник в съществените преценки, оказващи влияние върху ангажимента за одит на групата.

Обстоятелства, при които лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, използва оказващи му съдействие помощници (Вж. параграфи 20–21)

А19. При определени обстоятелства може да е целесъобразно лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да бъде подпомогнато от лице или екип от лица с подходящи експертни знания и умения. Така например, високо специализирани познания, умения или експертиза може да са полезни при разбирането на определени сделки или операции, осъществени от предприятието, за да се помогне на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да оцени съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, във връзка с тези сделки или операции.

А20. Насоките в параграф А14 може да са от полза за фирмата при установяване на политики или процедури, които да адресират заплахите за обективността на лица, оказващи съдействие на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента.

А21. Когато лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, е подпомогнато от външно за фирмата лице, отговорностите на това лице, включително тези, отнасящи се до спазването на приложимите етични изисквания, може да бъдат изложени в договора или друго споразумение между фирмата и това лице.

А22. Политиките или процедурите на фирмата може да включват отговорности на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента:

- да прецени дали оказващите му съдействие помощници разбират дадените им указания и дали работата се извършва в съответствие с планирания подход спрямо прегледа за качеството на ангажимента; и
- да адресира въпросите, повдигнати от оказващите му съдействие помощници, преценявайки тяхната значимост и модифицирайки по подходящ начин планирания подход.

Нарушаване от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента на установените критерии за извършване на преглед за качеството на ангажимент (Вж. параграфи 22–23)

А23. Факторите, които може да са уместни за фирмата, когато преценява дали съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да извърши прегледа е нарушено, включват:

- дали промени в обстоятелствата на ангажимента не водят в резултат до това лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да не разполага вече с подходящата компетентност и способности да извърши прегледа;

- дали промени в другите отговорности на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, не сочат, че лицето вече не разполага с достатъчно време да извърши прегледа; или
- уведомление от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, в съответствие с параграф 23.

А24. При обстоятелства, когато съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да извърши прегледа за качеството на ангажимента, е нарушено, политиките или процедурите на фирмата може да определят процес, съгласно който се идентифицират други съответстващи на установените критерии лица. Политиките или процедурите на фирмата може да адресират също така отговорността на лицето, назначено да замести лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да изпълни процедури, достатъчни, за да се удовлетворят изискванията на настоящия МСУК по отношение извършването на прегледа за качеството на ангажимента. Такива политики или процедури може допълнително да адресират необходимостта от консултации при тези обстоятелства.

Извършване на прегледа за качеството на ангажимента (Вж. параграфи 24–27)

Отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с прегледа за качеството на ангажимента (Вж. параграф 24(б))

А25. МОС 220 (преработен)[10] установява изисквания по отношение на съдружника, отговорен за ангажимента, при ангажименти за одит, за които се изисква преглед за качеството на ангажимента, включително:

- да определи, че е назначено лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента;
- да сътрудничи с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и да информира останалите членове на екипа по ангажимента за тяхната отговорност да сътрудничат;
- да обсъди съществените въпроси и съществените преценки, възникващи по време на ангажимента за одит, включително тези, идентифицирани при прегледа за качеството на ангажимента, с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента; и
- да не поставя дата на одиторския доклад преди приключване на прегледа за качеството на ангажимента.

А26. МСАИС 3000 (преработен)[11] също установява изисквания по отношение на съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с прегледа за качеството на ангажимента.

Обсъждания между лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и екипа по ангажимента (Вж. параграф 24(в))

А27. Честата комуникация между екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, по време на целия ангажимент може да допринесе за ефективния и своевременен преглед за качеството на ангажимента. Заплаха за обективността на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, обаче, може да бъде създадена в зависимост от времето и обхвата на обсъжданията с екипа по ангажимента относно съществена преценка. Политиките или процедурите на фирмата може да определят действията, които да бъдат предприети от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, или от екипа по ангажимента, за да се избегнат ситуации, при които лицето, извършващо

---

[10] Международен одиторски стандарт (МОС) 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, параграф 36

[11] Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 (преработен), *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация*, параграф 36

преглед за качеството на ангажимента, взема, или би могло да бъде възприето като вземащо, решения от името на екипа по ангажимента. Например, в тези обстоятелствата фирмата може да изисква консултации във връзка с такива съществени преценки с друг уместен персонал в съответствие с политиките или процедурите на фирмата за провеждане на консултации.

Процедури, изпълнявани от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента (Вж. параграфи 25–27)

A28. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, изпълнявани от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, като акцентират също така върху важното значение на това лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да използва професионална преценка при извършване на прегледа.

A29. Времето на изпълнение на процедурите, изпълнявани от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да зависи от естеството и обстоятелствата на ангажимента или предприятието, включително естеството на въпросите, обект на преглед. Своевременният преглед на документацията по ангажимента от страна на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, по време на всички етапи от ангажимента (например, планиране, изпълнение и докладване) позволява въпросите да бъдат бързо разрешавани по начин, удовлетворяващ лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, на или преди датата на доклада по ангажимента. Така например, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да изпълни процедури във връзка с общата стратегия и план за ангажимента при завършване на фазата на планиране. Своевременното извършване на прегледа за качеството на ангажимента може да заздрави упражняването на професионална преценка и когато е приложимо по отношение на вида ангажимент – професионален скептицизъм от страна на екипа по ангажимента при планирането и изпълнението на ангажимента.

A30. Естеството и обхватът на процедурите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, при конкретен ангажимент може да зависят, наред с други фактори, от:

- причините за оценките, дадени на рисковете за качеството,[12] например, ангажименти, изпълнявани за предприятия в нововъзникващи отрасли или със сложни сделки или операции.
- идентифицираните недостатъци, както и действията по отстраняване на недостатъците, които да адресират идентифицираните недостатъци, свързани с процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, както и отнасящите се до тези въпроси насоки, издадени от фирмата, които може да сочат за области, в които лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, трябва да изпълни по-разширени процедури.
- сложността на ангажимента.
- естеството и големината на предприятието, включително дали предприятието е регистрирано за търгуване на борсата.
- имащите отношение към ангажимента констатации, като например, резултатите от инспекции, осъществени от външен надзорен орган в предходен период, или други опасения, повдигнати във връзка с качеството на работата на екипа по ангажимента.
- информацията, получена от процеса на фирмата по приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти.
- по отношение на ангажименти за изразяване на сигурност, идентифицираните и оценени от екипа по ангажимента рискове от съществено неправилно отчитане при ангажимента и съответните отговори на екипа по ангажимента.

[12] МСУК 1, параграф А49

- дали членовете на екипа по ангажимента са сътрудничили на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. Политиките или процедурите на фирмата може да адресират действията, които лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, предприема при обстоятелства, когато екипът по ангажимента не е сътрудничил с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, например, информиране на подходящото лице във фирмата, така че да могат да бъдат предприети подходящи действия за разрешаване на въпроса.

A31. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на процедурите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да трябва да бъдат променяни на базата на обстоятелствата при извършване на прегледа за качеството на ангажимента.

Съображения, отнасящи се до одита на група

A32. Извършването на преглед за качеството на ангажимента по отношение на одита на финансови отчети на група може да включва допълнителни съображения относно лицето, назначено като лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента за одит на групата, в зависимост от големината и сложността на групата. Параграф 21(а) изисква политиките или процедурите на фирмата да изискват лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да поеме цялостната отговорност за извършването на прегледа за качеството на ангажимента. Извършвайки това, по отношение на одити на по-големи или по-сложни групи, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента за групата, може да трябва да обсъди съществените въпроси и съществените преценки с ключови членове на екипа по ангажимента, различни от одитора на групата (например, одитор на компонент). При такива обстоятелства, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да бъде подпомогнато от лица в съответствие с параграф 20. Насоките в параграф А22 може да са от полза, когато лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента при одита на група, използва оказващи му съдействия помощници.

A33. В някои случаи, лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да бъде назначено при одит на предприятие или бизнес единица, която е част от група, например, когато такъв одит се изисква от закон, нормативна разпоредба или на друго основание. При такива обстоятелства комуникацията между лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента за одит на групата, и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента за одит на това предприятие или бизнес единица, може да помогне на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента за групата, да изпълни отговорностите в съответствие с параграф 21(а). Така например, случаят може да е такъв, когато предприятието или бизнес единицата са идентифицирани като компонент за целите на одита на групата и съществени преценки, свързани с одита на групата, са направени на нивото на компонента.

Информация, комуникирана от екипа по ангажимента и фирмата (Вж. параграф 25(а))

A34. Получаването на разбиране за информацията, комуникирана от екипа по ангажимента и фирмата в съответствие с параграф 25(а), може да помогне на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да разбере съществените преценки, които може да се очакват по отношение на ангажимента. Такова разбиране може също така да осигури на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, база за обсъждания с екипа по ангажимента относно съществените въпроси и съществените преценки, направени при планирането, изпълнението и докладването по ангажимента. Така например, идентифициран от фирмата недостатък може да се отнася до съществените преценки, направени от други екипи по ангажименти във връзка с определени приблизителни счетоводни оценки по отношение на конкретен отрасъл. Когато случаят е такъв, тази информация може да има отношение към съществените преценки, направени по ангажимента, във връзка с тези приблизителни счетоводни оценки, и следователно може да предостави на лицето,

извършващо преглед за качеството на ангажимента, база за обсъждания с екипа по ангажимента в съответствие с параграф 25(б).

Съществени въпроси и съществени преценки (Вж. параграф 25(б)–25(в))

A35. При одит на финансови отчети МОС 220 (преработен)[13] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да направи преглед на одиторската документация, отнасяща се до съществените въпроси[14] и съществените преценки, включително тези, отнасящи се до трудни или спорни въпроси, идентифицирани по време на ангажимента и заключенията, до които е достигнато.

A36. При одит на финансови отчети МОС 220 (преработен)[15] предоставя примери за съществени преценки, които може да бъдат идентифицирани от съдружника, отговорен за ангажимента, и които се отнасят до общата одиторска стратегия и одиторски план за осъществяване на ангажимента, изпълнението на ангажимента и цялостните заключения, до които е достигнал екипът по ангажимента.

A37. При ангажименти, различни от одит на финансови отчети, съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, може да зависят от естеството и обстоятелствата на ангажимента или предприятието. Така например, при ангажимент за изразяване на сигурност, изпълнен в съответствие с МСАИС 3000 (преработен), определянето от страна на екипа по ангажимента дали критериите, които трябва да бъдат приложени при изготвяне на информацията за предмета, са подходящи за ангажимента, може да включва или изисква съществена преценка.

A38. При извършване на прегледа за качеството на ангажимента, на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да станат известни други области, където би се очаквало екипът по ангажимента да направи съществени преценки, за които може да е необходима допълнителна информация относно изпълнените от екипа по ангажимента процедури или базата за заключенията, до които е достигнато. При тези обстоятелства обсъжданията с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да доведат до това, екипът по ангажимента да достигне до заключение, че трябва да бъдат изпълнени допълнителни процедури.

A39. Информацията, получена в съответствие с параграфи 25(а) и 25(б), и прегледът на подбрана документация по ангажимента, подпомага лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, при оценяване основанията на екипа по ангажимента относно съществените преценки. Други съображения, които може да са уместни за оценката на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, включват, например:

- запазване на повишено внимание за промени в естеството или обстоятелствата на ангажимента или предприятието, които биха могли да доведат до промени в съществените преценки, направени от екипа по ангажимента;
- използване на непредубедено виждане при оценяване отговорите на екипа по ангажимента; и
- проследяване на несъответствия, идентифицирани при прегледа на документацията по ангажимента, или непоследователни отговори на екипа по ангажимента на въпроси, отнасящи се до направените съществени преценки.

A40. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват документацията по ангажимента, която да бъде обект на прегледа на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. В допълнение, такива политики или процедури може да посочват, че лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, използва професионална преценка при подбора на допълнителна

---

[13] МОС 220 (преработен), параграф 31

[14] МОС 230, *Одиторска документация*, параграф 8(в)

[15] МОС 220 (преработен), параграф А92

документация по ангажимента, която да бъде прегледана във връзка със съществените преценки, направени от екипа по ангажимента.

А41. Обсъжданията относно съществените преценки със съдружника, отговорен за ангажимента, и ако е приложимо – с други членове на екипа по ангажимента, заедно с документацията на екипа по ангажимента, може да помогнат на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, при оценяване упражняването на професионален скептицизъм, когато е приложимо по отношение на ангажимента, от екипа по ангажимента във връзка с тези съществени преценки.

А42. При одит на финансови отчети МОС 220 (преработен)[16] предоставя примери за пречките пред упражняването на професионален скептицизъм на ниво ангажимент, неволна предубеденост на одитора, която би могла да възпрепятства упражняването на професионален скептицизъм и възможните действия, които екипът по ангажимента би могъл да предприеме, за да смекчи пречките пред упражняването на професионален скептицизъм на ниво ангажимент.

А43. При одит на финансови отчети изискванията и уместните материали за приложение в МОС 315 (преработен 2019 г.),[17] МОС 540 (преработен)[18] и други МОС също предоставят примери за области при одита, в които одиторът упражнява професионален скептицизъм, или примери за случаи, в които подходящата документация може да помогне да бъдат осигурени доказателства относно начина, по който одиторът е упражнил професионален скептицизъм. Такива насоки могат да помогнат също така и на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, при оценяване упражняването на професионален скептицизъм от екипа по ангажимента.

Дали приложимите етични изисквания, отнасящи се до независимостта, са били изпълнени (Вж. параграф 25(г))

А44. МОС 220 (преработен)[19] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, преди да постави дата на одиторския доклад, да поеме отговорност за определяне дали приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, са били изпълнени.

Дали по трудни или спорни въпроси или въпроси, по които има различия в мнението, са проведени консултации (Вж. параграф 25(д))

А45. МСУК 1[20] адресира консултациите по трудни или спорни въпроси и различия в мнението в рамките на екипа по ангажимента или между екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, или лица, изпълняващи дейности в рамките на системата на фирмата за управление на качеството.

Достатъчно и подходящо участие в ангажимента на съдружника, отговорен за ангажимента (Вж. параграф 25(е))

А46. МОС 220 (преработен)[21] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, преди да датира одиторския доклад, да определи, че участието на съдружника, отговорен за ангажимента, е било достатъчно и подходящо по време на целия ангажимент за одит, така че съдружникът, отговорен за

---

16 МОС 220 (преработен), параграфи А35-А37

17 МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*, параграф А238

18 МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*, параграф А11

19 МОС 220 (преработен), параграф 21

20 МСУК 1, параграфи 31(г), 31(д) и А79-А82

21 МОС 220 (преработен), параграф 40(а)

ангажимента да има основанието да определи, че направените съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента. МОС 220 (преработен)[22] посочва също, че документирането на участието на съдружника, отговорен за ангажимента, може да бъде осъществено по различни начини. Обсъжданията с екипа по ангажимента и преглед на такава документация по ангажимента може да подпомогне оценяването от страна на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, на основанието за определянето от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, че участието му в ангажимента е било достатъчно и подходящо.

Преглед на финансовите отчети и докладите по ангажименти (Вж. параграф 25(ж))

А47. При одит на финансови отчети прегледът, осъществяван от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, на финансовия отчет и одиторския доклад върху него може да включва разглеждане на въпроса дали представянето и оповестяването на въпроси, свързани със съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, са в съответствие с разбирането на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, за тези въпроси на базата на преглед на подбрана документация по ангажимента и обсъждания с екипа по ангажимента. При прегледа на финансовия отчет, на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да станат известни други области, в които би се очаквало екипът по ангажимента да направи съществени преценки, за които области може да е необходима допълнителна информация относно процедурите на екипа по ангажимента или заключенията, направени от него. Насоките в настоящия параграф са приложими също и по отношение на ангажименти за преглед и свързания с това доклад по ангажимента.

А48. При други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги прегледът, осъществяван от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, на доклада по ангажимента и когато е приложимо – информацията за предмета, може да включва съображения, сходни с тези, описани в параграф А47 (например, дали представянето или описанието на въпроси, свързани със съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, са в съответствие с разбирането на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, за тези въпроси на базата на процедурите, изпълнени във връзка с прегледа).

Нерешени опасения на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента (Вж. параграф 26)

А49. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват лицето или лицата във фирмата, които да бъдат уведомени, ако лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, има нерешени опасения, че съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, или заключенията във връзка с тях, до които е достигнато, не са подходящи. Такова лице или лица може да включват лицето, на което е възложена отговорността за назначаване на лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента. По отношение на такива нерешени опасения, политиките или процедурите на фирмата може да изискват също така консултации в рамките на фирмата или извън нея (например, с професионална организация или регулаторен орган).

Документация (Вж. параграфи 28–30)

А50. Параграфи 57 до 60 от МСУК 1 адресират документирането от страна на фирмата на нейната система за управление на качеството. Следователно прегледът за качеството на ангажимента, извършен в съответствие с настоящия МСУК, е обект на изискванията за документацията в МСУК 1.

А51. Формата, съдържанието и обхватът на документацията за прегледа за качеството на ангажимента може да зависят от фактори, като:

[22] МОС 220 (преработен), параграф А118

- естеството и сложността на ангажимента;
- естеството на предприятието;
- естеството и сложността на въпросите, предмет на прегледа за качеството на ангажимента; и
- обема на прегледаната документация по ангажимента.

A52. Извършването и уведомлението за приключване на прегледа за качеството на ангажимента може да бъде документирано по различни начини. Така например, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да документира прегледа на документацията по ангажимента електронно в ИТ приложението за изпълнение на ангажимента. Като алтернатива, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да документира прегледа посредством меморандум. Процедурите на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да бъдат документирани също и по различни начини, например, в протоколите за обсъжданията по време на заседанията на екипа по ангажимента, на които е присъствало и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента.

A53. Параграф 24(б) изисква политиките или процедурите на фирмата да не разрешават на съдружника, отговорен за ангажимента, да поставя дата на доклада по ангажимента преди приключване на прегледа за качеството на ангажимента, което включва разрешаването на въпросите, повдигнати от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента. При условие, че всички изисквания по отношение извършването на прегледа за качеството на ангажимента са изпълнени, документирането на прегледа може да бъде финализирано след датата на доклада по ангажимента, но преди окомплектоването на окончателното досие по ангажимента. Политиките или процедурите на фирмата обаче може да посочват, че документирането на прегледа за качеството на ангажимента трябва да бъде финализирано на или преди датата на доклада по ангажимента.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 200

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

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

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1-2
Одит на финансови отчети	3-9
Дата на влизане в сила	10
Общи цели на одитора	11-12
Определения	13
Изисквания	
Етични изисквания свързани с одита на финансови отчети	14
Професионален скептицизъм	15
Професионална преценка	16
Достатъчни и уместни одиторски доказателства и одиторски риск	17
Провеждане на одит в съответствие с МОС	18-24
Приложение и други пояснителни материали	
Одит на финансови отчети	A1-A13
Определения	A14-A16
Етични изисквания свързани с одита на финансови отчети	A17-A20
Професионален скептицизъм	A21-A25
Професионална преценка	A26-A30
Достатъчни и уместни одиторски доказателства и одиторски риск	A31-A57
Провеждане на одит в съответствие с МОС	A58-A83

Въведение

Обхват на настоящия МОС

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

Одит на финансови отчети

3. Целта на одита е да повиши степента на доверие на предвидените потребители във финансовия отчет. Това се постига чрез изразяването на мнение от страна на одитора за това дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. В случая на повечето рамки с общо предназначение това мнение е за това дали финансовият отчет е представен достоверно във всички съществени аспекти, или дава вярна и честна представа в съответствие с рамката. Одит, проведен в съответствие с МОС и съответните етични изисквания, дава възможност на одитора да формира такова мнение. (вж. параграф А1)
4. Финансовият отчет, предмет на одита, е този отчет на предприятието, изготвен от ръководството под надзора на лицата, натоварени с общо управление. МОС не налагат отговорности на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, и не се прилагат с приоритет над законите и нормативните разпоредби, които ръководят техните отговорности. Обаче, един одит в съответствие с МОС се провежда при предположението, че ръководството и, когато е уместно, лицата,

натоварени с общо управление признават някои отговорности, които са фундаментални за провеждането му. Одитът на финансовия отчет не освобождава ръководството или лицата, натоварени с общото управление, от техните отговорности. (вж. параграф А2-А11)

5. Като база за мнението на одитора МОС изискват от него да получи разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка. Разумната степен на сигурност представлява високо ниво на сигурност. То се получава, когато одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства с цел свеждане на одиторския риск (т.е., рискът одиторът да изрази неподходящо мнение, когато финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания) до приемливо ниско ниво. Разумната степен на сигурност, обаче, не представлява абсолютно ниво на сигурност, тъй като са налице вътрешноприсъщи ограничения в одита, които водят до това, че повечето одиторски доказателства, въз основа на които одиторът прави заключенията си и базира одиторското мнение, по-скоро убеждаващи, отколкото категорично убедителни. (вж. параграф А31-А57)
6. Концепцията за съществеността са прилага от одитора както при планирането и изпълнението на одита, така и при оценката на ефекта от идентифицираните неправилни отчитания върху одита и на некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет[1]. Като цяло неправилните отчитания, включително пропуските, се считат за съществени, ако, индивидуално или взети заедно, би могло разумно да се очаква, че ще повлияят върху икономическите решения на потребителите, взети въз основа на финансовия отчет. Преценките относно нивото на същественост се правят в светлината на заобикалящите обстоятелства и се повлияват от възприятието от страна на одитора за нуждите от финансова информация на потребителите на финансовия отчет, както и от размера или характера на дадено неправилно отчитане, или комбинация от двете. Мнението на одитора разглежда финансовия отчет като цяло и следователно, одиторът не носи отговорност за разкриване на неправилни отчитания, които не са съществени за финансовия отчет като цяло.
7. МОС съдържат цели, изисквания и приложение и други пояснителни материали, които са разработени, за да подпомогнат одитора при получаване на разумна степен на сигурност. МОС изискват от одитора да упражнява професионална преценка и да поддържа отношение на професионален скептицизъм през целия период на планиране и провеждане на одита, както и, наред с всичко останало:

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

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

основа на разбиране на предприятието и на неговата среда, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието;

- Да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за това дали съществуват съществени неправилни отчитания, чрез разработването и изпълнението на подходящи процедури в отговор на оценените рискове;
- Да формира мнение върху финансовия отчет, базирано на заключенията от получените одиторски доказателства.

8. Формата на изразеното от одитора мнение зависи от приложимата рамка за финансово отчитане и друг приложими закон или нормативна разпоредба. (вж. параграф А12-А13)
9. Одиторът може също да има определени други отговорности за комуникация и докладване във връзка с въпроси, възникващи в резултат на одита, на потребителите, ръководството, лицата, натоварени с общо управление, или на страни извън предприятието. Тези отговорности може да са определени от МОС или от приложим закон или нормативна разпоредба[2].

Дата на влизане в сила

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

Общи цели на одитора

11. Общите цели на одитора при провеждането на одит на финансови отчети включват:

(а) Получаване на разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат се на измама или грешка, като тя му дава възможност да изрази мнение дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане; и

(б) Издаване на доклад върху финансовия отчет и комуникиране както това се изисква от МОС, в съответствие с констатациите на одитора.

12. Във всички случаи, когато не може да бъде получена разумна степен на сигурност, и квалифицирано мнение, изразено в одиторския доклад, не е достатъчно при съществуващите обстоятелства за целите на докладване към предвидените потребители на финансовия отчет, МОС изискват от одитора да изрази отказ от изразяване на мнение или да се оттегли (или откаже)[3] от ангажимента, когато такова оттегляне е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

---

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

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

Определения

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

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

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

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

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

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

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

(i) Достатъчност на одиторските доказателства е мярка за тяхното количество. Количеството на необходимите одиторски доказателства зависи от оценката на одитора за рисковете от съществени неправилни отчитания, както и от качеството на такива одиторски доказателства.

(ii) Уместността на одиторските доказателства е мярка за тяхното качество; а именно, тяхната същественост и надеждност при осигуряване на подкрепа за заключенията, върху които се базира одиторското мнение.

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

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

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

(е) Финансов отчет — Структурирано представяне на историческа финансова информация, включително оповестявания, чието предназначение е да бъдат представени икономическите ресурси или задължения на предприятието към определен момент, или промените в тях за период от време, в съответствие с дадена рамка за финансово отчитане. Терминът "финансов отчет" обикновено се отнася за пълен финансов отчет, както е определен от изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, но може да се отнася и до отделен финансов отчет. Оповестяванията включват пояснителна или описателна информация, изложена според съответните изисквания, изрично разрешена или позволена по друг начин от приложимата рамка за финансово отчитане, на лицевата страна на финансовия отчет, или в пояснителните приложения, или включена в тях посредством съответни препратки. (Вж. параграфи А14 – А15)

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

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

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

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

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

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

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

(iii) предоставяне на одитора на:

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

б.Допълнителна информация, която одиторът може да поиска от ръководството и, където е уместно, от лицата, натоварени с общо управление за целите на одита; и

в. Неограничен достъп до лицата в предприятието, от които одиторът определи че е необходимо да получи одиторски доказателства.

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

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

(к) Професионална преценка – Приложение на съответното обучение, познания и опит, в рамките на контекста, предвиден в одиторските, счетоводните и етичните стандарти, при вземането на информирани решения за насоката на

действията, които са подходящи при съществуващите обстоятелства на ангажимента за одит.

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

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

(н) Риск от съществено неправилно отчитане – Рискът, че финансовият отчет може да съдържа съществено неправилно отчитане преди одита. Това включва два компонента, описани както следва на ниво твърдение за вярност: (Вж. параграф А16)

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

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

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

Изисквания

Етични изисквания, свързани с одита на финансови отчети

14.Одиторът спазва съответните етични изисквания, включително онези, които са свързани с независимостта, относно ангажименти за одит на финансови отчети. (вж. параграфи А17-А20)

Професионален скептицизъм

15.Одиторът планира и изпълнява одита с професионален скептицизъм, отчитайки, че е възможно да съществуват обстоятелствата, които да доведат до наличие на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет. (вж. параграфи А21-А25)

Професионална преценка

16.Одиторът упражнява професионална преценка при планирането и провеждането на одита на финансовите отчети. (вж. параграфи А26-А30)

Достатъчни и уместни одиторски доказателства и одиторски риск

17.За получаване на разумна степен на сигурност одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства с цел свеждане на одиторския риск до приемливо ниско ниво, което му дава възможност да направи разумни заключения, върху които да базира одиторското си мнение. (вж. параграфи А31-А57)

Провеждане на одит в съответствие с МОС

Спазване на МОС, които са съответстващи при одита

18. Одиторът спазва всички МОС, които са съответстващи при одита. Един МОС е съответстващ при одита, когато той е в сила и обстоятелствата, които са адресирани от него, съществуват. (вж. параграфи А58-А62)

19.Одиторът притежава разбиране за пълния текст на даден МОС, включително неговото приложение и други пояснителни материали, за да разбере неговите цели и да прилага неговите изисквания по правилен начин. (вж. параграфи А63-А73)

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

Цели, посочени в отделните МОС

21.За постигане на общите цели на одитора, при планирането и изпълнението на одита той ползва целите, посочени в съответните МОС, като взема под внимание взаимовръзката между МОС, с цел: (вж. параграфи А74-А76)

(а) определяне дали са необходими други одиторски процедури в допълнение към посочените в МОС за постигане на целите, установени в МОС; и (вж. параграф А77)

(б) оценка дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства. (вж. параграф А78)

Спазване на съответните изисквания

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

(а) целият МОС не е уместен; или

(б) изискването не е уместно, тъй като то е условно и условието за него не съществува. (вж. параграфи А79-А80)

23.При извънредни обстоятелства одиторът може да прецени, че е необходимо да се отклони от определено уместно изискване в даден МОС. При такива обстоятелства той изпълнява алтернативни одиторски процедури за постигане целта на това изискване. Необходимостта одиторът да се отклони от определено уместно изискване се очаква да възникне единствено, когато изискването е за изпълнение на конкретна процедура, а в специфичните обстоятелства на одита тази процедура би била неефективна за постигане целта на изискването. (вж. параграф А81)

Невъзможност за постигане на дадена цел

24. Ако дадена цел в определен МОС (който се спазва в даден ангажимент) не може да бъде постигната, одиторът оценява дали това ще му попречи при постигането на общите цели и следователно дали това ще изисква от него, в съответствие с МОС, да модифицира одиторското мнение или да се оттегли от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.. Невъзможността за постигане на дадена цел представлява съществен въпрос, изискващ наличие на документация в съответствие с МОС 230 [4]. (вж. параграфи А82-А83)

* * *

Приложение и други пояснителни материали

Одит на финансови отчети

*Обхват на одита (*вж. параграф 3)

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

Изготвяне на финансови отчети (вж. параграф 4)

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

А2. Закон или нормативна разпоредба могат да установят отговорностите на ръководството и, когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление, по отношение на финансовото отчитане. Обаче, степента на тези отговорности, както и начинът, по който са описани, могат да се различават в отделните юрисдикции. Въпреки тези различия, одит в съответствие с МОС се провежда при предварителното условие, че ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, признават и разбират своята отговорност за:

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

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

(в) Предоставяне на одитора на:

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

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

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

А3. Изготвянето на финансовия отчет от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление изисква:

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

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

А4. Финансовият отчет може да бъде изготвен в съответствие с рамка за финансово отчитане, която е разработена, за да удовлетвори:

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

- потребностите от финансова информация на конкретни потребители (например, "финансов отчет със специално предназначение").

А5. Приложимата рамка за финансово отчитане често обхваща стандарти за финансово отчитане, създадени от оправомощена или призната организация, изготвяща стандарти, или законодателни или нормативни изисквания. В някои случаи рамката за финансово отчитане може да обхваща както стандарти за финансово отчитане, създадени от упълномощена или призната организация, изготвяща стандарти, така и законодателни или нормативни изисквания. Други източници могат да предоставят насоки за приложението на приложимата рамка за финансово отчитане. В някои случаи тя може да обхваща и тези други източници или може дори да се състои единствено от тези източници. Те могат да включват:

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

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

А6. Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане определят формата и съдържанието на финансовия отчет. Въпреки че рамката може да не посочва конкретно как да се отчитат счетоводно или да се оповестяват всички сделки или събития, тя обикновено залага достатъчно широкообхватни принципи, които могат да служат като база за разработване и приложение на конкретни счетоводни политики, които да са последователни с концепциите, залегнали в изискванията на рамката.

А7. Някои рамки за финансово отчитане са “рамки за достоверно представяне”, докато други са “рамки за съответствие”. Рамките за финансово отчитане, които обхващат основно стандарти за финансово отчитане, изготвени от организация, упълномощена или призната за публикуването на стандарти, които следва да се използват за изготвянето на финансови отчети, често са разработени за постигане на достоверно представяне, например, Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО), публикувани от Съвета за международни счетоводни стандарти (СМСС).

А8. Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане също определят какво представлява пълен финансов отчет. В случая на редица рамки, финансовият отчет е предвиден да предостави информация за финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието. За тези рамки, пълният финансов отчет включва баланс, отчет за доходите, отчет за промените в собствения капитал, отчет за паричните потоци и свързаните пояснителни приложения. За някои други рамки за финансово отчитане, един елемент на финансовия отчет и свързаните пояснителни приложения може да представлява пълен финансов отчет:

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

А9. МОС 210 установява изискванията и предоставя насоки относно определянето на приемливостта на приложимата рамка за финансово отчитане[5]. МОС 800 (преработен) разглежда конкретните съображения в случаите когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение[6].

А10. Поради важността на предварителното условия за провеждане на одита, от одитора се изисква да получи съгласие от страна на ръководството и, където е уместно, от страна на лицата, натоварени с общо управление, че те потвърждават и разбират своите отговорности, изложени в параграф А2 като предварително условие за приемане на одиторския ангажимент[7].

Въпроси, специфични за одити в публичния сектор

А11. Назначенията за одити на финансови отчети на предприятия от публичния сектор могат да бъдат по-широкообхватни от тези за други предприятия. В

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

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

[7] МОС 210, параграф 6 (б)

резултат на това, предварителното условие, свързано с отговорностите на ръководството, върху което се провежда одита на финансовия отчет на предприятие от публичния сектор, може да включва допълнителни отговорности, като например отговорност за изпълнение на сделки и операции, и събития в съответствие със закон, нормативна разпоредба или друго правомощие[8].

Формат на мнението на одитора (вж. параграф 8)

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

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

Определения

Финансов отчет (вж. параграф 13(е))

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

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

Риск от съществено неправилно отчитане (вж. параграф 13 (н))

[8] Вж. параграф А62

A16. За целите на МОС, риск от съществено неправилно отчитане съществува, когато е налице разумна възможност:
(а) неправилното отчитане да възникне (т.е., неговата вероятност); и
(б) ако неправилното отчитане възникне, то да е съществено (т.е., неговата величина).

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

A17. Одиторът е обект на приложимите етични изисквания, включително тези, свързани с независимостта, засягащи ангажиментите за одит на финансови отчети. Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост),* издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), отнасящи се до одита на финансови отчети, заедно с национални изисквания, които са по-рестриктивни.

A18. Кодексът на СМСЕС установява фундаменталните принципи на етиката, които са:
(а) почтеност;
(б) обективност;
(в) професионална компетентност и надлежна грижа;
(г) конфиденциалност; и
(д) професионално поведение.

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

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

A19. В случая на ангажимент за одит е от публичен интерес и, поради това, че Кодексът на СМСЕС го изисква, одиторът трябва да е независим от предприятието, предмет на одита. Кодексът на СМСЕС описва независимостта като включваща както независимост на мнението, така и независимост на поведението. Независимостта на одитора от предприятието запазва неговата способност да формира мнение без да бъде засегнат от влияния, които биха могли да компрометират мнението. Независимостта повишава способността на одитора да действа почтено, да бъде обективен и да поддържа отношение на професионален скептицизъм.

А20. Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) 1[9] или националните изисквания, които са поне толкова важни[10], се занимават с отговорностите на фирмата за разработването, внедряването и функционирането на система за управление на качеството, която предоставя на фирмата разумна степен на сигурност, че фирмата и нейният персонал изпълняват своите отговорности в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и изпълняват ангажиментите в съответствие с такива стандарти и изисквания. Като част от нейната система за управление на качеството, МСУК 1 изисква фирмата да установи цели във връзка с качеството, които да адресират изпълнението на отговорностите в съответствие с приложимите етични изисквания, включително тези, свързани с независимостта[11]. МОС 220 (преработен) излага отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента, по отношение на съответните етични изисквания, включително тези, свързани с независимостта[12]. МОС 220 (преработен) описва също така случаите, когато екипът по ангажимента може да разчита на политиките или процедурите на фирмата при управляване на качеството и постигане на качество на ниво ангажимент[13].

Професионален скептицизъм (вж. параграф 15)

А21. Професионалният скептицизъм включва запазването на повишено внимание, например, по отношение на:

- одиторски доказателства, които противоречат на други получени одиторски доказателства;
- информация, която поставя под въпрос надеждността на документите и отговорите на проучващите запитвания, които ще бъдат използвани като одиторски доказателства;
- условия, които може би показват възможна измама;
- обстоятелства, които предполагат необходимост от одиторски процедури в допълнение към изискваните от МОС.

А22. Поддържането на професионален скептицизъм през цялото време на одита е необходимо, ако одиторът иска, например, да намали риска от:

- пропускане на необичайни обстоятелства;
- твърде о широко обхващане при формиране на заключенията от наблюденията по време на одита;

---

[9] 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*

[10] Вж. МОС 220 (преработен) *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, параграф 3.

[11] МСУК 1 , параграф 29

[12] МОС 220 (преработен), параграфи 16-21

[13] МОС 220 (преработен), параграф А10

- използване на неподходящи предположения при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури и оценката на резултатите от тях.

А23. Професионалният скептицизъм е необходим за критичната оценка на одиторските доказателства. Това включва поставяне под въпрос на противоречащи си одиторски доказателства и на надеждността на документите и отговорите от проучващите запитвания и другата информация, получена от ръководството и от лицата, натоварени с общо управление. Това включва също разглеждане на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства в светлината на обстоятелствата, например, в случаите когато съществуват рискови фактори за измама и един единствен документ от естество, което е податливо на измама, е единственото поддържащо доказателство за съществена сума във финансовия отчет.

А24. Одиторът може да приеме регистрите и документите като автентични, освен ако няма причина да счита обратното. Независимо от това, от одитора се изисква да прецени надеждността на информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство[14]. В случай на съмнение относно надеждността на информацията или индикации за възможна измама (например, ако условията, идентифицирани по време на одита, карат одитора да вярва, че даден документ може да не е автентичен или, че условията в даден документ може да са били подправени), МОС изисква от него да проучи допълнително и да определи дали за разрешаване на въпроса са необходими модификации или допълнения към одиторските процедури[15].

А25. От одитора не може да се очаква да пренебрегне миналия опит по отношение честността и почтеността на ръководството предприятието и лицата, натоварени с общо управление. Независимо от това, мнението, че ръководството и лицата, натоварени с общо управление, са честни и почтени, не освобождава одитора от необходимостта да поддържа отношение на професионален скептицизъм, нито му позволява да бъде удовлетворен от по-малко от убеждаващи одиторски доказателства при получаването на разумна степен на сигурност.

Професионална преценка (вж. параграф 16)

А26. Професионалната преценка е от изключителна важност за правилното провеждане на одита. Това е така, тъй като тълкуването на съответните етични изисквания и на МОС и информираните решения, които са необходими през целия одит, не могат да бъдат взети без приложението на подходящи познания и опит към фактите и обстоятелствата. Професионалната преценка е необходима в частност по отношение на решения за:

- нивото на същественост и одиторския риск;

---

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

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

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

А27. Отличителна характеристика на професионалната преценка, очаквана от одитора, е, че тя се упражнява от одитор, чието обучение, познания и опит са го подпомогнали за развиване на необходимите компетентност (знания и опит) за постигане на разумни преценки.

А28. Упражняването на професионална преценка във всеки конкретен случай се базира на фактите и обстоятелствата, които са известни на одитора. Консултации по различни или спорни въпроси в процеса на изпълнение на одита, както в рамките на екипа за ангажимента, така и между екипа за ангажимента и други лица на подходящо ниво във и извън фирмата, като например изискваните от МОС 220 (преработен)[16], подпомагат одитора при извършването на информирани и разумни преценки.

А29. Професионалната преценка може да бъде оценена въз основа на това дали направената такава отразява компетентното приложение на одиторските и счетоводните принципи и дали е подходяща в светлината на и последователна по отношение на фактите и обстоятелствата, които са били известни на одитора до датата на одиторския доклад.

А30. Професионална преценка е необходимо да се упражнява през целия одит. Тя трябва също така да бъде подходящо документирана. В това отношение от одитора са изисква да изготвя одиторска документация достатъчна, за да даде възможност на опитен одитор, който преди не е имал връзка с одита, да разбере съществените професионални преценки, направени при достигането до заключенията по съществените въпроси, възникващи по време на одита[17]. Професионалната преценка не следва да се използва като обосновка за решения, които не са подкрепени по друг начин от фактите и обстоятелствата на ангажимента, или от достатъчни и уместни одиторски доказателства.

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

Достатъчност и уместност на одиторските доказателства

[16] МОС 220 (преработен), параграф 35

[17] МОС 230, параграф 8

А31. В подкрепа на одиторското мнениеи доклад са необходими одиторски доказателства. Те са кумулативни и се получават основно от одиторските процедури, изпълнени по време на одита. Те могат, обаче, да включват и информация, получена от други източници, като например, предишни одити (при условие, че одиторът е определил дали са възникнали промени спрямо предишния одит, които могат да се отразят върху тяхната уместност за текущия одит[18]) или чрез информацията, получена от фирмата при приемане или продължаване на взаимоотношението с клиента или ангажимента. В допълнение към другите източници от и извън предприятието, счетоводните му регистри представляват важен източник на одиторски доказателства. Също така, информация, която може да се използва като одиторски доказателства, може да е изготвена от експерт, назначен или ангажиран от предприятието. Одиторските доказателства включват както информация, която подкрепя и потвърждава твърденията за вярност на ръководството, така и каквато и да било информация, която противоречи на тези твърдения за вярност. В допълнение, в някои случаи, липсата на информация (например, отказ на ръководството да предостави искано изявление) се използва от одитора и следователно, също представлява одиторско доказателство. По-голямата част от работата на одитора при формиране на неговото мнение включва получаването и оценяването на одиторски доказателства.

А32. Достатъчността и уместността на одиторските доказателства са взаимно свързани. Достатъчността е мярка за количеството одиторски доказателства. Количеството, което е необходимо, се повлиява от оценката на одитора за рисковете от неправилни отчитания (колкото по-високи са оценените рискове, толкова повече одиторски доказателства е вероятно да бъдат изисквани), а също и от качеството на тези одиторски доказателства (колкото по-високо е качеството, толкова по-малко може да са необходими). Получаването на повече одиторски доказателства, обаче, не може да компенсира тяхното лошо качество.

А33. Уместността е мярка за качеството на одиторските доказателства; а именно, тяхната адекватност и надеждност при осигуряване на подкрепа за заключенията, върху които е базирано одиторското мнение. Надеждността на дадено доказателство се повлиява от неговия източник и характер, и зависи от конкретните обстоятелства, при които то е получено.

А34. Дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства за намаляване на одиторския риск до приемливо ниско ниво и следователно, да се даде възможност на одитора да направи разумни заключения, въз основа на които да базира одиторското мнение, е въпрос на професионална преценка. МОС 500 и други свързани МОС определят допълнителни изисквания и предоставят допълнителни насоки, приложими в процеса на одита, относно съображенията на одитора при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

---

[18] МОС 315 (преработен 2019 г.) "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания", параграф 16

Одиторски риск

А35. Одиторският риск е функция на рисковете от съществени неправилни отчитания и риска на разкритията. Оценката на рисковете се базира на одиторски процедури за получаване на информацията, необходима за тази цел и получените по време на одита доказателства. Оценката на рисковете е по-скоро въпрос на професионална преценка, отколкото нещо, което подлежи на прецизно измерване.

А36. За целите на МОС одиторският риск не включва риска, че одиторът може да изрази мнение, че финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания, когато това не е така. Този риск обикновено е незначителен. В допълнение, одиторският риск е технически термин, свързан с процеса на одитиране; той не прави препратка към бизнес рисковете на одитора, като например загуби от съдебни дела, негативна публичност или други събития, възникващи във връзка с одита на финансовия отчет.

Рискове от съществени неправилни отчитания

А37. Рискове от съществени неправилни отчитания могат да съществуват на две нива:

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

А38. Рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво цялостен финансов отчет се отнася за рисковете от съществени неправилни отчитания, които са широко разпространени във финансовия отчет като цяло и потенциално засягат множество твърдения за вярност.

А39. Рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност се оценяват, за да се определи характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури, необходими за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Тези доказателства дават възможност на одитора да изрази мнение върху финансовия отчет при приемливо ниско ниво на одиторски риск. Одиторите използват различни подходи за постигане на целта за оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания. Например, одиторът може да използва модел, който има математическо изражение за общата взаимовръзка между компонентите на одиторския риск, за да определи приемливото ниво на риска на разкритията. Някои одитори считат такъв един модел за полезен при планирането на одиторските процедури.

А40. Рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност включват два компонента: вътрешноприсъщ риск и риск на контрола. Вътрешноприсъщият риск и рискът на контрола са рискове на предприятието; те съществуват независимо от одита на финансовия отчет.

А41. Вътрешноприсъщият риск се влияе от факторите за вътрешноприсъщ риск. В зависимост от степента, в която факторите за вътрешноприсъщ

риск оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания на твърдението за вярност, нивото на вътрешноприсъщия риск варира по скала, която се нарича спектър на вътрешноприсъщия риск. Одиторът определя значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания и свързаните с тях твърдения за вярност като част от процеса по идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Така например, салда по сметки, състоящи се от суми, извлечени от приблизителни счетоводни оценки, които са предмет на значителна несигурност на приблизителното оценяване, може да бъдат определени като значими салда по сметки и оценката на одитора за вътрешноприсъщия риск за съответните рискове на ниво твърдение за вярност да е по-висока поради високата несигурност на приблизителното оценяване.

А42. Външни обстоятелства, пораждащи бизнес рискове, могат също да повлияят върху вътрешноприсъщия риск. Например, развитието на технологиите може да направи конкретен продукт морално остарял, като по този начин може да направи материалните запаси по-податливи на надценяване. Факторите в предприятието и от неговата среда, които са свързани с няколко или с всички класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, също могат да повлияят върху вътрешноприсъщия риск, свързан с конкретно твърдение за вярност. Такива фактори могат да включват, например, липса на достатъчно оборотни средства за продължаване на дейността или индустрия (отрасъл) в спад, характеризираща се с голям брой фалити на фирми.

А43. Рискът на контрола е функция на ефективността на разработването, приложението и поддържането на контролите от страна на ръководството за адресиране на идентифицирани рискове, които застрашават постигането на целите на предприятието, свързани с изготвянето на неговия финансов отчет. Вътрешният контрол, обаче, независимо колко добре е разработен и функционира, може единствено да намали, но не и да елиминира рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, поради вътрешноприсъщите ограничения на контролите. Те включват, например, възможността за възникване на човешки грешки или грешки, или заобикаляне на контролите по силата на тайно споразумение или неправилното им заобикаляне от страна на ръководството. Съответно, винаги ще съществува известен риск на контрола. МОС предоставят условията, при които от одитора се изисква, или той може да избере да тества оперативната ефективност на определени контроли при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество, които следва да бъдат изпълнени[19].

А44. Оценката на рисковете от съществено неправилно отчитане може да е изразена количествено, например, в проценти, или неколичествено. Във всеки случай необходимостта одиторът да извърши подходящо

[19] МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове", параграфи 6-17

оценяване на рисковете е по-важна, отколкото различните подходи, чрез които това би могло да бъде постигнато. МОС обикновено правят препратка към „рисковете от съществени неправилни отчитания“, а не към вътрешноприсъщия риск и риска на контрола поотделно. МОС 315 (преработен 2019 г.) обаче изисква вътрешноприсъщият риск да бъде оценен отделно от риска на контрола, с цел да се осигури база за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури, за да се отговори на оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 330.

А45. Рисковете от съществени неправилни отчитания се оценяват на ниво твърдение за вярност, за да се определи естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури, необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства[20].

А46. МОС 315 (преработен 2019 г.) определя изискванията и предоставя насоки за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност.

Риск на разкритията

А47. За определено ниво на одиторски риск, приемливото ниво на риска на разкритията е обратно пропорционално на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Например, колкото по-големи са рисковете от съществени неправилни отчитания, които одиторът вярва, че съществуват, толкова по-малък трябва да е рискът на разкритията, който може да бъде приет, и съответно, толкова по-убеждаващи одиторски доказателства, се изискват от одитора.

А48. Рискът на разкритията е свързан с характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, които одиторът е определил за да се сведе одиторският риск до приемливо ниско ниво. Следователно, той е функция на ефективността на дадена одиторска процедура и на нейното приложение от страна на одитора. Въпроси като например:

- адекватно планиране;
- подходящо включване на персонал в екипа за ангажимента;
- отношение на професионален скептицизъм; и
- надзор и преглед на извършената одиторска работа

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

А49. МОС 300 [21] и МОС 330 установяват изискванията и предоставят насоки за планирането на одита на финансовия отчет и процедурите в отговор

[20] МОС 330, параграф 6

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

от страна на одитора спрямо оценените рискове. Рискът на разкритията, обаче, може единствено да се намали, но не и да се елиминира, поради вътрешноприсъщите ограничения на одита. Съответно, винаги ще съществува известен риск на разкритията.

Вътрешноприсъщи ограничения на одита

A50. От одитора не се очаква и той не може да сведе одиторския риск до нула и, следователно, не може да получи абсолютна сигурност, че финансовият отчет не съдържа съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка. Това е така, тъй като съществуват вътрешноприсъщи ограничения в одита, които възникват в резултат на това, че повечето одиторски доказателства, върху които одиторът базира заключенията и одиторското си мнение, са по-скоро убеждаващи, отколкото категорично убедителни. Вътрешноприсъщите ограничения на одита възникват от:

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

Същности и характер на финансовото отчитане

A51. Изготвянето на финансовия отчет включва упражняването на преценка от страна на ръководството при приложението на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане на предприятието към фактите и обстоятелствата на предприятието. В допълнение, редица позиции от финансовия отчет включват субективни решения или оценки, или определена степен на несигурност, и е възможно да съществува поредица от приемливи тълкувания или преценки, които могат да бъдат направени. Следователно, някои позиции във финансовия отчет са предмет на вътрешноприсъщо ниво на променливост, която не може да бъде елиминирана чрез приложението на допълнителни одиторски процедури. Например, често това е така във връзка с определени приблизителни счетоводни преценки. Независимо от това МОС изискват одиторът да разгледа конкретно дали приблизителните счетоводни оценки са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане и свързаните оповестявания, и качествените аспекти на счетоводната практика на предприятието, включително индикатори за възможна предубеденост в преценките на ръководството[22].

Характер на одиторските процедури

A52. Има практически и правни ограничения върху способността на одитора да получи одиторски доказателства. Например:

---

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

- Съществува възможност ръководството или други лица да не предоставят, преднамерено или непреднамерено, пълната информация, която е съществена за изготвянето на финансовия отчет, или която е поискана от одитора. Съответно, одиторът не може да бъде сигурен за пълнотата на информацията, въпреки че той е изпълнил одиторски процедури за получаване на сигурност, че е получена цялата съществена информация.
- Измамите могат да включват сложни и внимателно организирани схеми, разработени за тяхното прикриване. Следователно, одиторските процедури, използвани за събиране на одиторски доказателства, може да са неефективни за разкриването на умишлено неправилно отчитане, което включва, например, тайно споразумение за подправяне на документация, което може да накара одитора да вярва, че одиторските доказателства са валидни, когато това не е така. Одиторът нито е обучен, нито от него се очаква да бъде експерт по автентичността на документите.
- Одитът не представлява официално разследване за предполагаемо нарушение. Съответно, одиторът няма конкретни законови правомощия, като например правомощия за обиск, които биха могли да са необходими за такова разследване.

Своевременност на финансовата отчетност и баланс между ползи и разходи

A53. Въпросът за сложността, времето или свързаните с това разходи сам по себе си не е валидно основание за одитора, за да пропусне дадена одиторска процедура, за която не съществува алтернатива или, за да бъде удовлетворен от одиторски доказателства, които са по-малко от убеждаващи. Подходящото планиране помага да се осигури достатъчно време и да се предоставят ресурси за провеждането на одита. Независимо от това, уместността на информацията и следователно нейната стойност, има тенденция да намалява във времето и трябва да се намери баланс между надеждността на информацията и цената за нея. Това се отчита в някои рамки за финансово отчитане (вижте, например, "Рамка за изготвяне и представяне на финансови отчети" на СМСС). Следователно, съществува очакване от потребителите на финансовия отчет, че одиторът ще формира мнение върху него в рамките на разумен период от време и на разумна цена, отчитайки, че е практически невъзможно да се адресира и обхване цялата информация, която може да съществува, или за проучване на всеки въпрос изчерпателно, при предположението, че информацията е грешна или подправена до доказване на обратното.

A54. Следователно, за одитора е необходимо:

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

А55. В светлината на подходите, описани в параграф А54, МОС съдържат изисквания за планирането и провеждането на одита и изискват одитора, наред с всичко друго:

- да има база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност чрез изпълнение на процедури за оценка на риска и свързани действия[23]; и
- да използва тестване и други средства за проверка на популациите, по начин който предоставя разумна база, за да може одиторът да направи заключения за популацията[24].

Други въпроси, които се отразяват върху вътрешноприсъщите ограничения на одита

А56. В случая на някои твърдения за вярност или предмети, потенциалните ефекти на вътрешноприсъщите ограничения върху способността на одитора да разкрие съществени неправилни отчитания, са особено важни. Тези твърдения за вярност или предмети включват:

- Измама, в частност измама, включваща висшето ръководство или тайно споразумение. За подробна дискусия вижте МОС 240;
- Съществуване и пълнота на взаимоотношенията и сделките със свързани лица. За подробна дискусия вижте МОС 550[25];
- Възникване на несъответствие със закони и нормативни разпоредби. За подробна дискусия вижте МОС 250 (преработен)[26];
- Бъдещи събития или условия, които могат да принудят предприятието да преустанови съществуването си като действащо предприятие. За подробна дискусия вижте МОС 570 (преработен) [27].

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

А57. Поради вътрешноприсъщите ограничения в одита, съществува неизбежен риск, че някои съществени неправилни отчитания във финансовия отчет могат да останат неразкрити, дори ако одитът е правилно планиран и изпълнен в съответствие с МОС. Съответно, последващото разкриване на съществено неправилно отчитане във финансовия отчет в резултат на измама или грешка, само по себе си не е индикатор за невъзможност за провеждане на одита в съответствие с МОС. Вътрешноприсъщите ограничения на одита, обаче, не са основание одиторът да бъде удовлетворен от по-малко от убеждаващи одиторски доказателства. Дали одиторът е провел одит в съответствие с МОС се определя от изпълнените одиторски процедури в съществуващите обстоятелства,

---

[23] МОС 315 (преработен 2019 г.) , параграф 13
[24] МОС 330; МОС 500 ; МОС 520 "Аналитични процедури и МОС 530 "Одиторски извадки"
[25] МОС 550 "Свързани лица"
[26] МОС 250 (преработен) "Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети"
[27] МОС 570 (преработен) "Действащо предприятие"

достатъчността и уместността на получените в резултат на това одиторски доказателства и уместността на одиторския доклад въз основа на оценката на тези доказателства в светлината на общите цели на одитора.

Провеждане на одит в съответствие с МОС

Характер на МОС (вж. параграф 18)

A58. Взети заедно МОС предоставят стандартите за работата на одитора при изпълнение на общите цели на одитора. МОС разглеждат общите отговорности на одитора, както и допълнителните съображения на одитора, свързани с приложението на тези отговорности към специфични въпроси.

A59. Обхватът, датата на влизане в сила и каквото и било конкретно ограничение върху приложимостта на специфичен МОС е ясно изложено в МОС. Освен ако не е упоменато друго в МОС на одитора е разрешено да прилага МОС преди датата на влизане в сила, посочена в него.

A60. При изпълнението на одита от одитора може да се изисква да спазва законови или нормативни изисквания в допълнение към МОС. МОС не се прилагат с приоритет пред закона или нормативната разпоредба, която ръководи одита на финансови отчети. В случай, че такъв закон и нормативна разпоредба се различават от МОС, одит, проведен единствено в съответствие със закон и нормативна разпоредба, не отговаря автоматично на изискванията на МОС.

A61. Одиторът може също да проведе одит в съответствие както с МОС, така и с одиторските стандарти на конкретна юрисдикция или държава. В такива случаи в допълнение към спазването на всеки от МОС, съществен за одита, може да е необходимо одиторът да изпълни допълнителни одиторски процедури, за да спази изискванията на съответните стандарти в тази юрисдикция или държава.

Въпроси, специфични за одити в публичния сектор

A62. МОС са уместни за ангажименти в публичния сектор. Отговорностите на одитор в публичния сектор, обаче, може да бъдат повлияни от одиторския мандат, или от задължения на предприятията от публичния сектор, възникващи по силата на закон, нормативна разпоредба или друго правомощие (като например министерски постановления, изисквания на правителствената политика, или решения на правораздавателните органи), които могат да обхващат по-широк гама от одита на финансовия отчет в съответствие с МОС. Тези допълнителни отговорности не са разгледани в МОС. Те могат да бъдат разгледани в становища на Международната организация на върховните одиторски институции или на национални органи, изготвящи стандарти, или в насоки, разработени от правителствени одиторски агенции.

*Съдържание на МОС (*вж. параграф 19)

A63. В допълнение към целите и изискванията (в МОС изискванията са изразени, като се използва думата „следва“), даден МОС съдържа свързаните насоки под формата на приложение и други пояснителни материали. Той може да съдържа и уводен материал, който предоставя контекста, свързан с правилното разбиране на МОС, и определения. Следователно, пълният текст на даден МОС е съществен за разбирането на целите, упоменати в него и правилното приложение на неговите изисквания.

A64. Когато е необходимо, приложението и другите пояснителни материали предоставят допълнително обяснение на изискванията на даден МОС и насоки за тяхното изпълнение. В частност, те може:

- да обясняват по-точно какво означава дадено изискване или какво е предвидено да обхваща, включително в някои МОС, като например, МОС 315 (преработен 2019 г.), защо се изисква дадена процедура;
- да включват примери на процедури, които могат да бъдат подходящи в съществуващите обстоятелства. В някои МОС, като например, МОС 315 (преработен 2019 г.), примерите са представени в таблици.

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

A65. Съпътстващите приложения представляват част от приложението и другите пояснителни материали. Целта и предвидената употреба на тези съпътстващи приложения са обяснени в основния текст на съответните МОС или в заглавието и уводната част на самото приложение.

A66. Уводната част може да включва, както това е необходимо, такива въпроси като обяснение на:

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

A67. В отделен раздел под заглавието "Определения" МОС може да включва описание на значенията, дадени на някои термини за целите на МОС. Те се предоставят, за да се подпомогне последователното приложение и тълкуване на МОС, и не са предвидени да се прилагат с приоритет над дефиниции, които могат да бъдат дадени за други цели, независимо дали в закон, нормативна разпоредба или по друг начин. Освен ако не е упоменато друго, тези термини имат същите значения във всички МОС. Речникът на термините, отнасящ се за международните стандарти, публикуван от Съвета по Международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност в *Ръководството по международни стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по*

съдържание услуги, издаден от МФС, съдържа пълен списък на термините, чиито определения са дадени в МОС. Той включва и описания на други термини, които са използвани в МОС, за да се подпомогне общото и последователно тълкуване и превод.

А68. Където е уместно, в приложението и в другите пояснителни материали на даден МОС са включени и допълнителни въпроси, специфични за одитите на малки предприятия и предприятия в публичния сектор. Тези допълнителни въпроси подпомагат приложението на изискванията на МОС при одита на тези предприятия. Те, обаче, не ограничават или намаляват отговорността на одитора да прилага и спазва изискванията на МОС.

Съображения във връзка с възможността мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

А69. Съображения във връзка с възможността мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) са включени в някои МОС (например, МОС 315 (преработен 2019 г.)), илюстрирайки прилагането на изискванията спрямо всички предприятия, независимо от това дали тяхното естество и обстоятелства са по-малко сложни или по-сложни. По-малко сложните предприятия са предприятия, за които може да са приложими характеристиките в параграф А71.

А70. „Въпросите, специфични за малките предприятия“, включени в някои МОС, са разработени предимно с оглед на такива, които не се търгуват на фондови борси. Някои въпроси за разглеждане, обаче, може да са полезни при одити на малки предприятия, които се търгуват на борсите.

А71. За целите на установяването на допълнителни съображения при одита на малки предприятия, терминът "малко предприятие" се използва за предприятие, което обикновено има качествени характеристики като например:

(а) концентрация на собствеността и управлението в малък брой лица (често едно лице – или физическо, или друга компания, която притежава предприятието, при условие, че собственикът демонстрира съответните качествени характеристики); и

(б) едно или повече от изброените по-долу:

(i) ясни и прости сделки и операции;

(ii) не сложна система на отчитане и документация;

(iii) ограничен брой линии на бизнес и малко продукта в тях;

(iv) по-прости системи за вътрешен контрол;

(v) ограничен брой нива на управление с отговорност за широка гама контроли; или

(vi) ограничен брой персонал, като много от членовете му имат широка гама задължения.

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

A72 МОС наричат собственика на малко предприятие, който ежедневно участва в ръководството на предприятието, "собственик – управител“.

Съображения, специфични за автоматизираните инструменти и техники

A73. Съображенията, специфични за „автоматизираните инструменти и техники“, включени в някои МОС (например, МОС 315 (преработен 2019 г.)) бяха разработени, за да се поясни как одиторът може да прилага определени изисквания, когато използва автоматизирани инструменти и техники при изпълнение на одиторските процедури.

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

A74. Всеки МОС съдържа една или повече цели, които осигуряват връзка между изискванията и общите цели на одитора. Целите в отделните МОС служат, за да фокусират вниманието на одитора върху желания резултат от този МОС, като са достатъчно конкретни, за да го подпомогнат при:

- разбирането за това какви потребности трябва да бъдат удовлетворени и, когато е необходимо, подходящите средства за това; и
- решаване дали е необходимо да се извърши нещо повече за постигането им при конкретните обстоятелства на одита.

A75. Целите следва да бъдат разбирани в контекста на общите цели на одитора, посочени в параграф 11 от настоящия МОС. Както по отношение на общите цели на одитора, способността за постигане на индивидуална цел е по същия начин предмет на вътрешноприсъщите ограничения на одита.

A76. При използването на целите от одитора се изисква да разглежда взаимовръзката между МОС. Това е така, защото както е посочено в параграф A58, МОС в някои случаи разглеждат общи отговорности, а в други – приложението на тези отговорности към конкретни въпроси. Например, настоящият МОС изисква от одитора да възприеме отношение на професионален скептицизъм; това е необходимо във всички аспекти от планирането и провеждането на одита, но не се повтаря като изискване във всеки МОС. На едно по-подробно ниво МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 330 съдържат, наред с всичко останало, целите и изискванията, които разглеждат отговорностите на одитора да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания и съответно да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури в отговор на тези оценени рискове; тези цели и изисквания са приложими през целия одит. Даден МОС, разглеждащ специфични аспекти на одита (например, МОС 540 (преработен) може да обяснява допълнително по какъв начин следва да се прилагат целите и изискванията на тези МОС, като например МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 330 във връзка с предмета на МОС, но не ги повтарят. Следователно, за постигането на

целта, упомената в МОС 540 (преработен), одиторът разглежда целите и изискванията на другите свързани МОС.

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

А77. Изискванията на МОС са разработени да дадат възможност на одитора да постигне целите, посочени в МОС, и следователно общите цели на одитора. Поради това, правилното приложение на изискванията на МОС от страна на одитора, предполага да се осигури достатъчна база за постигането на целите на одитора. Обаче, тъй като обстоятелствата на одиторските ангажименти варират много и всички тези обстоятелства не могат да бъдат предвидени от МОС, одиторът е отговорен за определяне на одиторските процедури, необходими за изпълнение на изискванията на МОС и за постигане на целите. При обстоятелствата на ангажимента може да има конкретни въпроси, които налагат одиторът да изпълни одиторски процедури в допълнение към онези, изисквани от МОС, за да удовлетвори целите, посочени в МОС.

Използване на целите за оценка дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства (вж. параграф 21 (б)

А78. От одитора се изисква да използва целите за оценка дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства в контекста на общите му цели. Ако в резултат на това одиторът заключи, че одиторските доказателства не са достатъчни и уместни, то той може да следва един или повече от долу изброените подходи, за да удовлетвори изискването на параграф 21 (б):

- да оцени дали допълнителни съответстващи одиторски доказателства са или ще бъдат получени в резултат на спазването на други МОС;
- да разшири изпълнената работа при приложението на едно или повече изисквания; или
- да изпълни други процедури, които счита за необходими при съществуващите обстоятелства.

Когато не се очаква никое от изброените по-горе да е практически приложимо или възможно при съществуващите обстоятелства, одиторът няма да е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства и от него се изисква от МОС да определи ефекта върху одиторския доклад или върху възможността на да завърши ангажимента.

Спазване на съответващи изисквания

С*ъответващи* изисквания (вж. параграф 22)

А79. При някои обстоятелства МОС (и следователно, всички техни изисквания) може да не са съответстващи при съществуващите обстоятелства. Например, ако дадено предприятие няма функция (звено)

за вътрешен контрол, нищо, съдържащо се в МОС 610 (преработен 2013 г.) [28] не е уместно.

А80. В рамките на даден уместен МОС може да съществуват условни изисквания. Такова изискване е уместно, когато обстоятелствата, предвидени в него, са приложими и условието е налице. Като цяло условността на дадено изискване е или изрична, или по подразбиране, например:

- Изискването за модифициране на одиторското мнение, ако е налице ограничение в обхвата[29], представлява изрично условно изискване.
- Изискването за комуникиране на съществени недостатъци във вътрешния контрол, идентифицирани по време на одита, с лицата, натоварени с общо управление[30], което зависи от съществуването на такива идентифицирани съществени недостатъци; и изискването за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно представянето и оповестяването на информацията по сегменти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане[31], което зависи от изискването или разрешаването от страна на тази рамка на това оповестяване, представляват условни изисквания по подразбиране.

В някои случаи, някое изискване може да определено като условно в зависимост от приложимия закон или нормативна разпоредба. Например, от одитора може да се изисква да се оттегли от одиторския ангажимент, *когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба*, или от одитора може да се изисква да направи нещо, *освен ако не е забранено със закон или нормативна разпоредба*. В зависимост от юрисдикцията, разрешението или забраната от закон или нормативна разпоредба могат да бъдат категорични или да се подразбират.

Отклонение от дадено изискване (вж. параграф 23)

А81. МОС 230 определя изискванията към документацията в онези изключителни случаи, когато одиторът се отклонява от съответно уместно изискване[32]. МОС не налагат спазване на дадено изискване, което не е уместно при съществуващите обстоятелства на одита.

*Невъзможност за постигане на дадена цел (*вж. параграф 24)

А82. Дали се постига дадена цел е въпрос на професионалната преценка на одитора. При тази преценка се вземат под внимание резултатите от одиторските процедури, изпълнени в съответствие с изискванията на МОС, и оценката на одитора дали са получени достатъчни и уместни

---

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

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

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

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

[32] МОС 230, параграф 12

одиторски доказателства и дали е необходимо да се направи нещо повече при конкретните обстоятелства на одита за постигане на целите, упоменати в МОС. Съответно, обстоятелствата, които могат да породят невъзможност за постигане на дадена цел, включват такива, които:

- пречат на одитора да спази съответните изисквания на даден МОС;
- водят до това, че не е практически приложимо или възможно одиторът да изпълни допълнителни одиторски процедури или да получи допълнителни одиторски доказателства, както това е определено за необходимо в резултат на използването на целите в съответствие с параграф 21, например, поради ограничение в наличните одиторски доказателства.

А83. Одиторската документация, която отговаря на изискванията на МОС 230 и на специфичните изисквания към документацията в други свързани МОС, предоставя доказателства за базата на заключението на одитора относно постигането на общите му цели. Въпреки че не е необходимо одиторът да документира отделно (като например, в списък (въпросник) за проверка), че са постигнати индивидуалните цели, документацията за невъзможността за постигане на дадена цел подпомага оценката от страна на одитора за това дали тази невъзможност му е попречила да постигне общите си цели.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 210

ДОГОВАРЯНЕ НА УСЛОВИЯТА НА ОДИТОРСКИТЕ АНГАЖИМЕНТИ

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС …….1

Дата на влизане в сила……. 2

Цел ……..…3

Определения ……4-5

Изисквания

Предпоставки за извършване на одита ……..6-8

Договаряне на условията на одиторските ангажименти……...9-12

Повтарящи се одити …….13

Приемане на промяна в условията на одиторския ангажимент……14-17

Допълнителни съображения за приемане на ангажимента……...18-21

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС …….А1

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

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

Повтарящи се одити…… А30

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

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

Приложение 1: Примерен текст на Писмо за поемане на одиторски ангажимент

Приложение 2: Определяне на приемливостта на рамките с общо предназначение

Международен одиторски стандарт (МОС) 210 „Договаряне на условията на одиторските ангажименти" трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти".

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора при договарянето на условията на одиторския ангажимент с ръководството и, където това е уместно, с лицата, натоварени с общо управление. Това включва установяването на някои предпоставки за извършване на одита, отговорността за които се носи от ръководството и, където е уместно, от лицата, натоварени с общо управление. МОС 220(преработен)[1] разглежда онези аспекти от приемането на ангажимента, които са под контрола на одитора. (вж.: параграф А1)

Дата на влизане в сила

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

Цел

3. Целта на одитора е да приеме или да продължи даден одиторски ангажимент единствено, когато базата, въз основа на която той следва да бъде проведен, е договорена чрез:

   (а) установяване дали са налице предпоставките за извършване на одита ; и

   (б) потвърждение, че е налице общо разбиране между одитора и ръководството и, където е уместно, лицата, натоварени с общо управление, по отношение условията на одиторския ангажимент.

Определения

4. За целите на МОС следните термини имат значенията, които са им определени по-долу:

   Предпоставки за извършване на одит – Използването от ръководството на приемлива рамка за финансово отчитане при изготвянето на финансовия отчет и съгласието на ръководството и, когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление относно предварителното условие [2], на базата на което се извършва одитът.

---

1 МОС 220 (преработен) "Управление на качеството на одити на финансови отчети"

2 МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти", параграф 13.

5. За целите на настоящия МОС препратки към "ръководство" трябва да бъдат разглеждани по-долу като препратки към "ръководството и, където е уместно, лицата, натоварени с общо управление".

Изисквания

Предпоставки за извършване на одита

6. За да установи дали са налице предпоставки за извършване на одита, одиторът:

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

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

      (i) за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително, където е уместно, за тяхното достоверно представяне; (вж.: параграф А15)

      (ii) за такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството определи, че е необходим, за да се даде възможност за изготвяне на финансов отчет, който не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или на грешка; и (вж.: параграфи А16-А19)

      (iii) да предостави на одитора:

         (а) достъп до цялата информация, която е известна на ръководството и, която е подходяща за изготвянето на финансовия отчет, като например, документация, регистри и други въпроси;

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

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

Ограничение в обхвата преди приемане на одиторски ангажимент

7. Ако ръководството или лицата, натоварени с общо управление, наложат ограничение в обхвата на работата на одитора в условията на предлаган одиторски ангажимент и тези ограничения са такива, че одиторът счита, че ще доведат до издаване на отказ от изразяване на мнение върху финансовия отчет, одиторът не трябва да приема такъв ограничен

ангажимент като одиторски ангажимент, освен ако това не се изисква от него по силата на закон или нормативна разпоредба.

Други фактори, отразяващи се върху приемането на одиторския ангажимент

8. Ако не са налице предпоставки за извършване на одита, одиторът обсъжда въпроса с ръководството. Освен ако не се изисква по силата на закон или нормативна разпоредба, одиторът не приема предложения одиторски ангажимент:

   (а) ако счете, че рамката за финансово отчитане, която следва да бъде приложена при изготвянето на финансовия отчет, не е приемлива, с изключение на предвиденото в параграф 19; или

   (б) ако съгласието, посочено в параграф 6(б), не бъде получено.

Договаряне на условията на одиторските ангажименти

9. Одиторът договаря условията на одиторския ангажимент с ръководството или лицата, натоварени с общо управление, както това е целесъобразно. (вж.: параграф А22)

10. Предмет на параграф 11, договорените условия на одиторския ангажимент се отразяват в писмо за поемане на одиторски ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение и включват: (вж.: параграфи А23-А27)

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

    (б) отговорностите на одитора;

    (в) отговорностите на ръководството;

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

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

    (е) изявление, че може да съществуват обстоятелства, при които докладът може да се различава от очакваната форма и съдържание.

11. Ако закон или нормативна разпоредба предвижда достатъчно подробно условията на одиторския ангажимент, посочени в параграф 10, одиторът не ги отразява в писмено споразумение, с изключение на факта, че този закон или нормативна разпоредба е приложим и, че ръководството потвърждава и разбира отговорностите си, така както са изложени в параграф 6(б). (вж.: параграфи А23, А28-А29)

12. Ако закон или нормативна разпоредба предвижда отговорности на ръководството, сходни с описаните в параграф 6(б), одиторът може да определи, че този закон или нормативна разпоредба включва отговорности, които по негова преценка са еквивалентни по ефект на изложените в този параграф. За такива отговорности, които са еквивалентни, одиторът може да използва формулировката на закона или на нормативната разпоредба, за да ги опише в писменото споразумение. За онези отговорности, които не са предвидени по закон или нормативна разпоредба, така че техният ефект да е еквивалентен, писменото споразумение използва описанието в параграф 6(б). (вж.: параграф А28)

Повтарящи се одити

13. При повтарящи се одити одиторът преценява, дали обстоятелствата налагат условията на одиторския ангажимент да бъдат преразгледани, и дали съществува необходимост да се напомни на предприятието какви са съществуващите условия на одиторския ангажимент. (вж.: параграф А30)

Приемане на промяна в условията на одиторския ангажимент

14. Одиторът не приема промяна в условията на одиторския ангажимент, когато не съществува разумно основание за това. (вж.: параграфи А31-А33)

15. Ако преди приключване на одиторския ангажимент от одитора бъде поискано да го промени в ангажимент, който дава по-ниско ниво на сигурност, той определя дали съществува разумно основание за това. (вж.: параграфи А34-А35)

16. Ако условията на одиторския ангажимент бъдат променени, одиторът и ръководството договарят и отразяват новите условия на ангажимента в писмо за поемане на одиторски ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение.

17. Ако одиторът не е в състояние да приеме промяната в условията на одиторския ангажимент и ръководството не му позволи да продължи съгласно първоначалния одиторски ангажимент, той :

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

    (б) определя дали съществува каквото и да било задължение, договорно или друго, за докладване на обстоятелствата пред други страни, като например, лицата, натоварени с общо управление, собствениците или регулаторните органи.

Допълнителни съображения при приемане на ангажимента

Стандарти за финансово отчитане, допълнени от закон или нормативна разпоредба

18. Ако стандартите за финансово отчитане, установени от упълномощена или призната организация, създаваща стандарти, бъдат допълнени от закон или нормативна разпоредба, одиторът определя дали съществуват каквито и да било конфликти между стандартите за финансово отчитане и допълнителните изисквания. Ако са налице такива конфликти, одиторът обсъжда с ръководството естеството на допълнителните изисквания и договаря дали:

    (а) може да се удовлетворят допълнителните изисквания чрез допълнителни оповестявания във финансовия отчет; или

    (б) описанието на приложимата рамка за финансово отчитане във финансовия отчет може да бъде изменено по подходящ начин.

    Ако не е възможно никое от посочените по-горе действия, одиторът определя дали е необходимо да модифицира одиторското мнение в съответствие с МОС 705.[3] (вж.: параграф А36)

Рамка за финансово отчитане, предвидена по силата на закон или нормативна разпоредба - други въпроси, отразяващи се върху приемането на ангажимента

19. Ако одиторът е определил, че рамката за финансово отчитане, предвидена по силата на закон или нормативна разпоредба, би била неприемлива, но поради факта, че тя се предвижда по закон или нормативна разпоредба, той да приема одиторския ангажимент, единствено ако са налице следните условия: (вж.: параграф А37)

    (а) Ръководството приема да предостави допълнителните оповестявания, които се изискват, за да се избегне това финансовия отчет да бъде подвеждащ; и

    (б) В условията на одиторския ангажимент се отразява, че:

        (i) Одиторският доклад върху финансовия отчет ще включва параграф за обръщане на внимание, който ще привлече вниманието на потребителите към допълнителните оповестявания в съответствие с МОС 706 (преработен);[4] и

        (ii) Освен ако от одитора не се изисква по силата на закон или

---

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

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

нормативна разпоредба да изрази одиторското мнение върху финансовия отчет чрез използване на фразите "представя достоверно, във всички съществени аспекти," или "дава вярна и честна представа" в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, одиторското мнение върху финансовия отчет няма да включва тези фрази.

20. Ако условията, изложени в параграф 19 не са налице и от одитора се изисква по силата на закон или нормативна разпоредба да поеме одиторския ангажимент, той :

(а) оценява ефекта върху одиторския доклад от подвеждащия характер на финансовия отчет; и

(б) включва подходяща препратка към този въпрос в условията на одиторския ангажимент.

Одиторски доклад предвиден по силата на закон или нормативна разпоредба

21. В някои случаи закон или нормативна разпоредба на съответната юрисдикция предвижда излагането или формулировката на одиторския доклад във форма или с термини, които се различават съществено от изискванията на МОС. При такива обстоятелства одиторът оценява:

(а) дали потребителите могат да разберат погрешно сигурността, получена в резултат на одита на финансовия отчет и, ако това е така,

(б) дали допълнително обяснение в одиторския доклад може да смекчи евентуално погрешно разбиране.[5]

Ако одиторът достигне до заключение, че допълнително обяснение в одиторския доклад не може да смекчи евентуалното погрешно разбиране, той не приема одиторския ангажимент, освен ако това не се изисква по силата на закон или нормативна разпоредба. Одит, проведен в съответствие с такъв закон или нормативна разпоредба, не отговаря на изискванията на МОС. Съответно, в одиторския доклад одиторът не включва бележка , че одитът е проведен в съответствие с МОС.[6] (вж.: параграфи А38-А39)

Приложение и други пояснителни материали

5 МОС 706 (преработен).

6 Вж. също МОС 700 (преработен) "Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети", параграф 50.

Обхват на настоящия МОС (вж.: параграф 1)

А1. МСУК 1[7] разглежда отговорностите на фирмата във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти. Отговорностите на одитора по отношение на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, в контекста на приемане на одиторския ангажимент и степента, в която те са в контрола на одитора, са разгледани в МОС 220 (преработен).[8] Настоящият МОС разглежда онези въпроси (или предварителни условия), които са под контрола на предприятието и по които е необходимо одиторът и ръководството на предприятието да постигнат съгласие.

Предпоставки за извършване на одит

Рамка за финансово отчитане (вж.: параграф 6(а))

А2. Условие за приемането на ангажимент за изразяване на сигурност е критериите, посочени в дефиницията на ангажимент за изразяване на сигурност, да са подходящи и да са на разположение на предвидените потребители.[9] Критериите са базите за сравнение, използвани за оценка или измерване на предмета, включително, където е уместно, бази за сравнение по отношение на представянето и оповестяването.

Подходящите критерии дават възможност за разумно последователна оценка или измерване на предмета в контекста на професионалната преценка. За целите на МОС приложимата рамка за финансово отчитане предоставя критерии, които одиторът използва за одита на финансовите отчети, включително, където е уместно, тяхното достоверно представяне.

А3. Без приемлива рамка за финансово отчитане ръководството няма подходяща база за изготвяне на финансовия отчет, а одиторът няма подходящи критерии за одита на финансовия отчет. В редица случаи одиторът може да предположи, че приложимата рамка за финансово отчитане е приемлива, както това е описано в параграфи А8-А9.

Определяне на приемливостта на рамката за финансово отчитане

А4. Факторите, които са уместни за определяне от страна на одитора на приемливостта на рамката за финансово отчитане, която ще бъде приложена при изготвянето на финансовия отчет, включват:

---

[7] Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги,* параграф 30

[8] МОС 220 (преработен), параграфи 16-21

[9] "Международна рамка за ангажименти за изразяване на сигурност", параграф 22(б)(ii).

- Естеството на предприятието (например, дали е стопанско предприятие, предприятие от публичния сектор или предприятие с нестопанска цел);
- Целта на финансовия отчет (например, дали е изготвен, за да отговоря на общите потребности от финансова информация на широк кръг от потребители или на потребностите от финансова информация на конкретни потребители);
- Характера на финансовия отчет (например, дали той е пълен комплект от финансови отчети или е само единичен финансов отчет); и
- Дали в закон или нормативна разпоредба се посочва приложимата рамка за финансово отчитане.

A5. Много потребители на финансови отчети не са в позиция да изискат такива, изготвени,за да удовлетворят специфичните им потребности от информация. Въпреки че не могат да се удовлетворят всички потребности от информация за специфични потребители, съществуват потребности от финансова информация, които са общи за широк кръг от потребители. Финансовите отчети, изготвени в съответствие с обща рамка за финансово отчитане, разработена, за да се довлетворят общите потребности от финансова информация на широк кръг от потребители, се наричат финансови отчети с общо предназначение.

A6. В някои случаи финансовите отчети се изготвят в съответствие с рамка за финансово отчитане, разработена, за да удовлетвори потребностите от финансова информация на конкретни потребители. Такива финансови отчети се наричат финансови отчети със специално предназначение. При такива обстоятелства потребностите от финансова информация на предвидените потребители определят приложимата рамка за финансово отчитане. В МОС 800 се дискутира приемливостта на рамките за финансово отчитане, разработени, за да се удовлетворят потребностите от финансова информация на конкретни потребители.[10]

A7. Недостатъците в приложимата рамка за финансово отчитане, които показват, че тя не е приемлива, могат да бъдат идентифицирани едва след приемането на одиторския ангажимент. Когато използването на тази рамка се предвижда по силата на закон или нормативна разпоредба, са приложими параграфи 19-20. Когато използването ѝ не е предвидено по

---

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

закон или нормативна разпоредба, ръководството може да реши да възприеме друга рамка, която е приемлива. Когато ръководството направи това, както се изисква от параграф 16, се договарят нови условия на одиторския ангажимент, за да се отрази промяната в рамката, тъй като по-рано договорените условия вече не са точни.

Рамки с общо предназначение

A8. Понастоящем няма обективна и авторитетна база, която да е общопризната в световен план за преценка на приемливостта на рамките с общо предназначение. При отсъствието на такава база, стандартите за финансово отчитане, установени от организации, които са оторизирани или признати за публикуване на стандарти, които следва да се използват от определени видове предприятия, се считат за приемливи финансовите отчети с общо предназначение, изготвени от тези предприятия, при условие, че организациите следват установен и прозрачен процес, включващ дискусии и разглеждане на мненията на широк кръг от капиталовложители. Примерите за такива стандарти за финансово отчитане включват:

- Международни стандарти за финансово отчитане (МСФО), публикувани от Съвета по Международни счетоводни стандарти;
- Международни счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС), публикувани от Съвета по Международни счетоводни стандарти за публичния сектор; и
- Счетоводни принципи, публикувани от оторизирана или призната организация, създаваща стандарти в конкретна юрисдикция, при условие, че организацията следва установен и прозрачен процес, включващ дискусии и разглеждане на мненията на широк кръг от капиталовложители.

Тези стандарти за финансово отчитане често се идентифицират като приложима рамка за финансово отчитане в закон или нормативна разпоредба, ръководещи изготвянето на финансови отчети с общо предназначение.

Рамки за финансово отчитане, предвидени по силата на закон или нормативна разпоредба

A9. В съответствие с параграф 6(а) от одитора се изисква да определи дали рамката за финансово отчитане, която ще бъде приложена при изготвянето на финансовия отчет, е приемлива. В някои юрисдикции, закон или нормативна разпоредба може да предвижда рамката за финансово отчитане, която следва да се използва при изготвянето на

финансови отчети с общо предназначение за определени видове предприятия. При отсъствието на индикации за противното тази рамка за финансово отчитане се счита за приемлива за финансовите отчети с общо предназначение, изготвяни от тези предприятия. В случай, че рамката не се счита за приемлива, са приложими изискванията на параграфи 19-20.

Юрисдикции, които нямат организации, изготвящи стандарти, или предвидени рамки за финансово отчитане

A10. Когато предприятието е регистрирано или функционира в юрисдикция, в която няма оторизирана или призната организация, създаваща стандарти, или когато използването на рамка за финансово отчитане не е предвидено по закон или нормативна разпоредба, ръководството идентифицира рамката за финансово отчитане, която ще бъде прилагана при изготвянето на финансовия отчет. Приложение 2 съдържа насоки относно определянето на приемливостта на рамките за финансово отчитане при такива обстоятелства.

Съгласие относно отговорностите на ръководството (вж.: параграф 6(б))

A11. Одит в съответствие с МОС се провежда при предварителното условие, че ръководството е потвърдило и разбира, че носи отговорностите, изложени в параграф 6(б).[11] При някои юрисдикции тези отговорности може да бъдат посочени в закон или нормативна разпоредба. В други може да е налице почти никаква или никаква законова или нормативна дефиниция на тези задължения. МОС не се прилагат с приоритет над закона или нормативната разпоредба по тези въпроси. Концепцията за независим одит, обаче, изисква ролята на одитора да не включва поемане на отговорност за изготвянето на финансовия отчет или за свързания с това вътрешен контрол на предприятието, както и, че одиторът има разумно очакване да получи информацията, необходима за одита, (включително информация, получена от източници извън главната и спомагателните счетоводни книги) дотолкова доколкото ръководството е в състояние да я предостави или да осигури нейното предоставяне. Съответно, тази предпоставка е фундаментална за провеждането на независим одит. За избягване на погрешно разбиране, с ръководството се постига съгласие, когато то потвърди и разбере, че носи тази отговорност, като част от договарянето и отразяването на условията на одиторския ангажимент в параграфи 9-12.

A12. Начинът, по който се разпределят отговорностите за финансовото отчитане между ръководството и лицата, натоварени с общо управление, варира според ресурсите и структурата на предприятието и съответния закон или

11 МОС 200, параграф А2.

нормативна разпоредба, както и съответните роли на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, в рамките на предприятието. В повечето случаи ръководството е отговорно за изпълнението, докато лицата, натоварени с общо управление, упражняват надзор върху ръководството. В някои случаи лицата, натоварени с общо управление имат или поемат отговорността за одобрението на финансовия отчет или за наблюдението на вътрешния контрол на предприятието, свързан с финансовото отчитане. В по-големи или публични предприятия, една подгрупа от лицата, натоварени с общо управление, като например одитен комитет, може да е натоварена с определени отговорности за упражняване на надзор.

A13. МОС 580 изисква от одитора да поиска от ръководството да предостави писмени изявления, че то е изпълнило някои от отговорностите си[12]. Следователно, може да е уместно да се информира ръководството, че получаването на такива писмени изявления ще се очаква, наред с писмените изявления, изисквани от други МОС и, където е необходимо, писмени изявления в подкрепа на други одиторски доказателства, подходящи за финансовия отчет или за едно или повече конкретни твърдения за вярност в него.

A14. Когато ръководството не потвърди отговорностите си или не се съгласи да предостави писмени изявления, одиторът няма да е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства[13]. При такива обстоятелства не би било уместно за одитора да приеме одиторския ангажимент, освен ако закон или нормативна разпоредба не изисква от него да направи това. В случаите, когато от одитора се изисква да приеме одиторския ангажимент, той може да се наложи да обясни на ръководството важността на тези въпроси и последствията за одиторския доклад.

Изготвяне на финансовия отчет (вж.: параграф 6(б)(i))

A15. Повечето рамки за финансово отчитане включват изисквания, свързани с представянето на финансовия отчет; за тези рамки, *изготвянето* на финансовия отчет в съответствие с рамката за финансово отчитане включва *представянето*. В случая на рамка за достоверно представяне важността на целта на отчитането за достоверно представяне е толкова голяма, че предварителното условие, договорено с ръководството, включва специфична препратка към достоверното представяне или отговорността да се гарантира, че финансовият отчет ще "дава вярна и честна представа" в съответствие с рамката за финансово отчитане.

---

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

13 МОС 580, параграф А26.

Вътрешен контрол (вж.: параграф 6(б)(ii))

A16. Ръководството поддържа такъв вътрешен контрол, както определи за необходимо, за да се даде възможност за изготвяне на финансов отчет, който не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка. Вътрешният контрол, независимо колко е ефективен, може да даде на предприятието единствено разумна степен на сигурност относно постигането на целите на финансовото отчитане на предприятието, поради вътрешно присъщите ограничения на вътрешния контрол[14].

A17. Независимият одит, проведен в съответствие с МОС, не действа като заместител на поддържането на вътрешния контрол, който е необходим за изготвянето на финансовия отчет от страна на ръководството. Съответно от одитора се изисква да получи съгласието на ръководството, че то потвърждава и разбира отговорността си за вътрешния контрол. Обаче, съгласието, което се изисква от параграф 6(б)(ii), не предполага, че одиторът ще констатира, че вътрешният контрол, поддържан от ръководството, е постигнал целта си или че няма недостатъци.

A18. Ръководството следва да определи какъв вътрешен контрол е необходим, за да даде възможност за изготвянето на финансовия отчет. Терминът "вътрешен контрол" обхваща широк кръг от дейности в рамките на компонентите на системата за вътрешен контрол, които могат да бъдат описани като контролна среда; процес за оценка на риска на предприятието; процес на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол; информационна система и комуникации и контролни дейности. Това разделение, обаче, не отразява непременно начина, по който конкретното предприятие може да разработи, внедри и поддържа вътрешния си контрол, или по какъв начин то може да класифицира който и да било конкретен компонент[15]. Вътрешният контрол на предприятието (в частност, неговите счетоводни регистри и документация или счетоводни системи) отразява потребностите на ръководството, сложността на дейността, естеството на рисковете, на които е изложено предприятието, и съответните закони или нормативни разпоредби.

A19. При някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да се позовават на отговорността на ръководството за адекватността на счетоводните регистри и документация или ~~за~~ счетоводните системи. В някои случаи общата практика може да предполага разграничение между счетоводните регистри и документация или счетоводните системи от една

---

14 МОС 315 (преработен 2019 г.) "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания", Приложение 3, параграф 22.

15 МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф А91 и Приложение 3.

страна, и вътрешния контрол или контролите от друга страна. Тъй като счетоводните регистри и документация или счетоводните системи са неразделна част от вътрешния контрол, както е посочено в параграф А18, към тях не се прави конкретна препратка в параграф 6(б)(ii) за описание на отговорността на ръководството. За да се избегне погрешно разбиране, може да е уместно за одитора да обясни на ръководството обхвата на неговата отговорност.

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

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

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

А21. Една от целите на договарянето на условията на одиторския ангажимент е да се избегне погрешно разбиране относно съответните отговорности на ръководството и на одитора. Например, когато трета страна е помогнала при изготвянето на финансовия отчет, може да е полезно да се напомни на ръководството, че изготвянето в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане остава негова отговорност.

Договаряне на условията на одиторските ангажименти

Договаряне на условията на одиторските ангажименти (вж.: параграф 9)

А22. Ролите на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление, при договарянето на условията на одиторския ангажимент за предприятието зависят от управленската структура на предприятието и съответния закон или нормативна разпоредба.

Писмо за поемане на одиторски ангажимент или друга форма на писмен договор[16] (вж.: параграфи 10-11)

A23. В интерес както на предприятието, така и на одитора е одиторът да изпрати писмо за поемане на одиторски ангажимент преди началото на ангажимента, за да се избегне неправилно разбиране за неговата същност. В някои държави, обаче, целта и обхватът на одита и отговорностите на ръководството и одитора може да са установени в достатъчна степен по закон, т.е. той предвижда въпросите, описани в параграф 10.

Въпреки че при такива обстоятелства параграф 11 позволява на одитора да включи в писмото за поемане на ангажимент единствено препратка към факта, че са приложими съответният закон или нормативна разпоредба и, че ръководството потвърждава и разбира своите отговорности, както е изложено в параграф 6(б), одиторът все пак може да прецени, че е целесъобразно да включи въпросите, изложени в параграф 10 в писмото за поемане на ангажимент за информация на ръководството.

Форма и съдържание на писмото за поемане на одиторски ангажимент

A24. Формата и съдържанието на писмото за поемане на одиторски ангажимент могат да бъдат различни за всяко предприятие. Информацията, която се включва в писмото за отговорностите на одитора, може да се базира на МОС 200[17]. Параграфи 6(б) и 12 от настоящия МОС предоставят описание на отговорностите на ръководството. В допълнение към включването на въпросите, изисквани съгласно параграф 10, писмото за поемане на одиторски ангажимент може да прави препратка към такива въпроси като например:

- Уточняване обхвата на одита, включително позоваване на приложимото законодателство, нормативни разпоредби, МОС и етичните и други становища на професионалните органи, които одиторът спазва.
- Формата на каквато и да било друга комуникация на резултатите от одиторския ангажимент.
- Изискването одиторът да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад в съответствие с МОС 701[18]

---

16 В следващите параграфи всяка препратка към писмо за поемане на одиторски ангажимент следва да се счита за препратка към писмо за поемане на одиторски ангажимент или към друга подходяща форма на писмен договор.

17 МОС 200, параграфи 3-9.

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

- Фактът, че поради вътрешно присъщите ограничения на одита, наред с вътрешно присъщите ограничения на вътрешния контрол, съществува неизбежен риск някои съществени неправилни отчитания да не бъдат разкрити, дори и ако одитът е планиран и изпълнен по подходящ начин в съответствие с МОС.
- Ангажиментите относно планирането и изпълнението на одита, включително състава на одиторския екип.
- Очакването ръководството да предостави писмени изявления (вж. също параграф А13).
- Очакването ръководството да осигури достъп до цялата информация, която му е известна и която има отношение към изготвянето на финансовия отчет, включително очакване ръководството да осигури достъп до информацията, имаща отношение към оповестяванията.
- Съгласието на ръководството да предостави на одитора проекта на финансовия отчет включително цялата информация, имаща отношение към неговото изготвяне, независимо дали получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги (включително цялата информация, имаща отношение към изготвянето на оповестяванията), както и друга информация[19], ако има такава, своевременно, за да позволи на одитора да завърши одита в съответствие с предлагания времеви график.
- Съгласието на ръководството да информира одитора за факти, които биха могли да окажат влияние върху финансовия отчет, които стават известни на ръководството в периода от датата на одиторския доклад до датата, на която е издаден финансовия отчет.
- Базата, въз основа на която са изчислени възнагражденията и всякакви други договорености за фактуриране.
- Молба ръководството да потвърди получаването на писмото за поемане на одиторски ангажимент и съгласието с условията на ангажимента, изложени в него.

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

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

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

A26. Където е уместно, следните въпроси също могат да бъдат включени в писмото за поемане на одиторски ангажимент:

- Договорености, свързани с участието на други одитори и експерти във връзка с определени аспекти от одита.
- Договорености, свързани с участието на вътрешните одитори и други членове на персонала на предприятието.
- Договорености, които следва да се постигнат с предишния одитор, ако има такъв, в случаите на първоначален одит.
- Препратка към и описание на отговорностите на одитора съгласно закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания, които адресират докладване на идентифицирано или подозирано неизпълнение на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието.
- Каквото и да било ограничение в отговорността на одитора, когато съществува такава възможност.
- Препратка към каквито и да било допълнителни споразумения между одитора и предприятието.
- Каквито и да било задължения за предоставяне на работните книжа от одита на други страни.

Пример за писмо за поемане на одиторски ангажимент е представен в Приложение 1.

Одити на компоненти

A27. Когато одиторът на компанията-майка е и одитор на даден негов компонент, факторите, които могат да повлияят върху решението дали да се изпрати отделно писмо за поемане на одиторски ангажимент до компонента включват следното:

- Кой назначава одитора на компонента;
- Дали ще бъде издаден отделен одиторски доклад за компонента;
- Законовите изисквания във връзка с назначението на одиторите;
- Степента на собственост, притежавана от компанията-майка; и
- Степента на независимост на ръководството на компонента от компанията-майка.

Отговорности на ръководството, предвиждани по закон или нормативна

разпоредба (вж.: параграф 11-12)

А28. Ако при обстоятелствата, описани в параграфи А23 и А29, одиторът заключи, че не е необходимо да отразява някои условия на одиторския ангажимент в писмото за поемането му, от него все пак се изисква съгласно параграф 11 да поиска писмено съгласие от ръководството, че то потвърждава и разбира отговорностите си, изложени в параграф 6(б). В съответствие с параграф 12, обаче, такова писмено съгласие може да ползва формулировките на закона или на нормативната разпоредба, ако те установяват отговорностите на ръководството, които са еквивалентни по същество с описаните в параграф 6(б). Счетоводната професия, органът, изготвящ одиторски стандарти или одитния регулаторен орган в дадената юрисдикция може да предоставят насоки за това дали описанието в закона или нормативната разпоредба е еквивалентно.

Въпроси, специфични за предприятия в публичния сектор

А29. Законът или нормативната разпоредба, ръководещи одитите в публичния сектор, като цяло може да налагат назначението на одитор в публичния сектор и често излагат задълженията и правата на този одитор, включително правото за достъп до документацията и друга информация на предприятието. Когато законът или нормативната разпоредба предвижда в достатъчно подробности условията на одиторския ангажимент, одиторът в публичния сектор все пак може да счете, че има ползи от издаването на едно по-пълно писмо за поемане на одиторски ангажимент, отколкото позволеното от параграф 11.

Повтарящи се одити (вж.: параграф 13)

А30. Одиторът може да реши да не изпраща писмо за поемане на одиторски ангажимент или друг писмен договор за всеки период. Следните фактори, обаче, може да направят уместно преразглеждането на условията на одиторския ангажимент или напомнянето на предприятието за съществуващите условия:

- Каквато и да било индикация, че предприятието разбира погрешно целта и обхвата на одита.
- Каквито и да било преразгледани или специални условия на одиторския ангажимент.
- Скорошна промяна във висшето ръководство.
- Съществена промяна в собствеността.
- Съществена промяна в естеството или обема на дейността на предприятието.
- Промяна в правните или регулаторни изисквания.

- Промяна в рамката за финансово отчитане, приета при изготвянето на финансовия отчет.
- Промяна в други отчетни изисквания.

Приемане на промяна в условията на одиторския ангажимент

Искане за промяна в условията на одиторския ангажимент (вж.: параграф 14)

A31. Искане от страна на предприятието одиторът да промени условията на одиторския ангажимент може да възникне в резултат на промяна в обстоятелствата, засягащи потребността от услугата, погрешно разбиране на характера на одита, както той първоначално е поискан, или ограничение в обхвата на одиторския ангажимент, независимо дали е наложено от ръководството или е породено от обстоятелствата. Одиторът, както това се изисква от параграф 14, преценява основанията за това искане, в частност последиците от дадено ограничение в обхвата на одиторския ангажимент.

A32. Промяна в обстоятелствата, която засяга изискванията на предприятието или неправилно разбиране относно характера на услугата, която първоначално е поискана, може да се приеме за разумна база за искане за промяна в одиторския ангажимент.

A33. Обратното, промяната не може да се счита за разумна, ако изглежда свързана с информация, която не е вярна, пълна или е незадоволителна по друг начин. Пример за това може да е случай, при който одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно вземанията и предприятието поиска одиторския ангажимент да бъде променен на ангажимент за преглед, за да се избегне издаването на квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение.

Искане за промяна на преглед или свързана услуга (вж.: параграф 15)

A34. Преди да се съгласи на промяна на одиторския ангажимент в ангажимент за преглед или свързана услуга одиторът, който е ангажиран да извърши одит в съответствие с МОС, може да прецени каквито и да било правни или договорни последствия от промяната в допълнение към въпросите, посочени в параграфи A31-A33 по-горе.

A35. Ако одиторът заключи, че съществува разумно основание за промяна на одиторския ангажимент в ангажимент за преглед или свързана услуга, извършената до момента на промяната одиторска работа може да е уместна и за променения ангажимент; работата, която се изисква да бъде изпълнена и докладът, който следва да бъде издаден, обаче, ще бъдат такива, каквито е целесъобразно за променения ангажимент. За да се избегне объркване у читателя, докладът за свързаната услуга, не включва препратка към:

(а) първоначалния одиторски ангажимент; или

(б) каквито и да било процедури, които може да са били изпълнени в първоначалния одиторски ангажимент, с изключение на случаите, когато одиторският ангажимент е променен в ангажимент за извършване на договорени процедури и по този начин препратката към извършените процедури е обичайна част от доклада.

Допълнителни съображения за приемане на ангажимента

Стандарти за финансово отчитане, допълнени от закон или нормативна разпоредба (вж.: параграф 18)

А36. При някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да допълват стандартите за финансово отчитане, установени от оторизираната или призната организация, изготвяща стандарти, като добавят допълнителни изисквания, свързани с изготвянето на финансовия отчет. При тези юрисдикции приложимата рамка за финансово отчитане за целите на приложението на МОС обхваща както установената рамка за финансово отчитане, така и тези допълнителни изисквания, при условие, че те не противоречат на нея. Такъв може да е случаят, например, когато даден закон или нормативна разпоредба предвижда оповестявания в допълнение към изискваните от стандартите за финансово отчитане, или когато те стесняват обхвата на приемливия избор, който може да се направи в рамките на стандартите за финансово отчитане[20].

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

А37. Даден закон или нормативна разпоредба може да предвижда в текста на одиторското мнение да се използват фразите "представя достоверно, във всички съществени аспекти" или "дава вярна и честна представа" в случаите, когато одиторът достигне до заключение, че приложимата рамка за финансово отчитане, предвидена от закона или нормативната разпоредба, в противен случай би била неприемлива. В този случай предвидената формулировка на одиторския доклад се различава значително от изискванията на МОС (вж. параграф 21).

Одиторски доклад, предвиден по закон или нормативна разпоредба (вж.: параграф 21)

---

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

A38. МОС изискват одиторът да не прави изявление за съответствие с МОС, освен ако не е спазил изискванията на всички МОС, свързани с одита[21]. Когато закон или нормативна разпоредба предвиждат формата или текста на одиторския доклад в такъв формат или с термини, които са съществено различни от изискванията на МОС, и одиторът заключи, че допълнително обяснение в неговия доклад не може да смекчи евентуалното погрешно разбиране, той може да обмисли включването на изявление в одиторския доклад, че одитът не е проведен в съответствие с изискванията на МОС. Одиторът, обаче, се поощрява да прилага МОС, включително МОС, които адресират одиторския доклад, в степента в която това е практически възможно, независимо, че на него не му е позволено да прави препратка към одита като такъв, проведен в съответствие с изискванията на МОС.

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

A39. В публичния сектор е възможно да съществуват специфични изисквания в рамките на законодателството, регулиращо назначението на одита; например, от одитора може да се изисква да докладва директно пред министър, законодателен орган или обществеността, ако предприятието направи опит да ограничи обхвата на одита.

21 МОС 200, параграф 20.

Приложение 1

(вж.: параграфи А24-26)

Примерен текст на писмо за поемане на одиторски ангажимент

Приложеният по-долу текст е пример за писмо за поемане на одиторски ангажимент за одит на финансов отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с Международните стандарти за финансови отчети. Това писмо не е изчерпателно, а е предвидено единствено като насока, която може да се използва във връзка с въпросите, изложени в настоящия МОС. То трябва да бъде променено в съответствие с индивидуалните изисквания и обстоятелства. Изготвено е по отношение на одит на финансов отчет за един отчетен период и се налага неговото адаптиране, ако се предвижда или се очаква да е приложимо към повтарящи се одити (вж. параграф 13). Може да е уместно да се потърси правен съвет дали предлаганото писмо е подходящо.

***

До съответния представител на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление на Компанията АБВ:[1]

[*Цел и обхват на одита*]

В отговор на Вашата[2] покана да извършим одит на финансовия отчет на Компанията АБВ, включващ отчета за финансовото състояние към 31 декември 20Х1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща тогава, и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики, имаме удоволствието да потвърдим, че приемаме одиторския ангажимент и да изложим разбирането си за него в настоящото писмо.

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

---

1 Адресатите и препратките в писмото са онези, които са подходящи при съществуващите обстоятелства на ангажимента, включително съответната юрисдикция. Важно е да се направи препратка към подходящите лица - вж. параграф А22.

2 В цялото писмо препратки към "вие", "ние", "нас", "ръководството", "лицата, натоварени с общо управление" и "одитор" следва да се използват или да се заменят както това е уместно при съществуващите обстоятелства.

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

[*Отговорностите на одитора*]

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

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

- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.[3] Независимо от това ние ще ви съобщим в писмена форма каквито и да било съществени недостатъци във вътрешния контрол, които са свързани с одита на финансовия отчет и които установим по време на одита;

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

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

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

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

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

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

[*Отговорности на ръководството и идентифициране на приложимата рамка за финансово отчитане (за целите на примера се приема, че одиторът не е определил, че съществува закон или нормативна разпоредба, предвиждащ тези отговорности с подходящи термини; следователно са използвани описанията в параграф 6(б) от настоящия МОС).*]

Нашият одит ще бъде проведен на базата на това, че [ръководството и, където е уместно, лицата, натоварени с общо управление][4] потвърждават и разбират, че носят отговорност:

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

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

(в) да ни предоставят[6]:

---

4 Използвайте терминология, която е подходяща при съществуващите обстоятелства.

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

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

(i) достъп до цялата информация, която е известна на [ръководството], която е уместна за изготвянето на финансовия отчет, като например регистри, документация и други въпроси;

(ii) допълнителна информация, която може да поискаме от [ръководството] за целите на одита; и

(iii) неограничен достъп до лица в предприятието, от които счетем, че е необходимо да получим одиторски доказателства.

Като част от процеса на одита ние ще поискаме от [ръководството и където е уместно, от лицата, натоварени с общо управление] писмено потвърждение относно изявленията, които са направени пред нас във връзка с одита.

Очакваме пълното съдействие от Вашия персонал по време на нашия одит.

[*Друга свързана информация*]

[*Включете друга информация, като например договорености за възнаграждения, фактуриране и други специфични условия, както това е целесъобразно*.]

[Издаване на доклад]

[*Включете подходяща препратка към очакваната форма и съдържание на одиторския доклад, включително, ако е приложимо, докладването относно друга информация в съответствие с МОС 720 (преработен)*]

Формата и съдържанието на нашия доклад може да трябва да бъде изменена в светлината на констатациите от одита.

Молим Ви да подпишете и върнете приложения екземпляр от настоящото писмо като потвърждение и съгласие с условията на нашия одит на финансовия отчет, включително и нашите отговорности.

ХУЗ & Ко.

Потвърдено и прието от името на Компания АБВ от

(подпис)
.....
име и длъжност
дата

Приложение 2

(вж.: параграф А10)

Определяне на приемливостта на рамките с общо предназначение

Юрисдикции, които нямат оторизирани или признати организации, създаващи стандарти или рамки за финансово отчитане, предвидени по закон или нормативна разпоредба

1. Както е обяснено в параграф А10 от настоящия МОС, когато предприятието е регистрирано или функционира при юрисдикция, която няма оторизирана или призната организация, създаваща стандарти, или, когато използването на рамката за финансово отчитане не е предвидена по закон или нормативна разпоредба, ръководството идентифицира приложимата рамка за финансово отчитане. Практиката при такива юрисдикции често е да се използват стандартите за финансово отчитане, установени от една от организациите, описани в параграф А8 от настоящия МОС.

2. Алтернативно, при дадена юрисдикция може да съществуват установени счетоводни конвенции, които са общоприети като рамка за финансово отчитане за финансови отчети с общо предназначение, изготвяни от определени предприятия при тази юрисдикция. Когато е възприета тази рамка за финансово отчитане, от одитора се изисква по силата на параграф 6(а) от настоящия МОС, да определи дали счетоводните конвенции взети заедно могат да бъдат счетени за приемлива рамка за финансово отчитане за финансови отчети с общо предназначение. Когато счетоводните конвенции се използват широко при дадена юрисдикция, счетоводната професия при тази юрисдикция може да е разгледала приемливостта на рамката за финансово отчитане от името на одиторите. Алтернативно, одиторът може да направи това определение като прецени дали счетоводните конвенции показват характеристиките, които са нормални за приемливите рамки за финансово отчитане (вж. параграф 3 по-долу), или чрез сравнение на тези счетоводни конвенции с изискванията на съществуваща рамка за финансово отчитане, която се разглежда като приемлива (вж. параграф 4 по-долу).

3. Обикновено приемливата рамка за финансово отчитане показва следните характеристики, които правят информацията, предоставена във финансовия отчет, полезна за предвидените потребители:

   (а) Уместност, с това, че информацията, предоставена във финансовия отчет, е подходяща за естеството на предприятието и за целта на финансовия отчет. Например, в случай на стопанско предприятие, което изготвя финансови отчети с общо предназначение, уместността се преценява по отношение на информацията, която е

необходима, за да се удовлетворят общите потребности от финансова информация на широк кръг от потребители при вземането на икономически решения. Тези потребности обикновено се удовлетворяват като се представя финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на стопанското предприятие.

(б) Пълнота, с това, че сделките, операциите и събитията, салдата по сметки и оповестяванията, които се отразяват на заключенията, базирани на финансовия отчет, не са пропуснати.

(в) Надеждност, с това, че информацията, представена във финансовия отчет:

(i) където е приложимо, отразява икономическата същност на събитията и сделките, а не просто тяхната правна форма; и

(ii) дава в разумна степен последователна оценка, измерване, представяне и оповестяване, когато се използва при сходни обстоятелства.

(г) Неутралност, с това, че допринася за информация във финансовия отчет, която не съдържа предубеденост.

(д) Разбираемост, с това, че информацията във финансовия отчет е ясна и изчерпателна и не е предмет на съществено различно тълкуване.

4. Одиторът може да реши да сравни счетоводните конвенции с изискванията на съществуваща рамка за финансово отчитане, която се счита за приемлива. Например, той може да сравни счетоводните конвенции с МСФО. При одит на малко предприятие одиторът може да реши да сравни счетоводните конвенции с рамка за финансово отчитане, която е разработена конкретно за такива предприятия от оторизирана или призната организация, създаваща стандарти. Когато одиторът направи това сравнение и бъдат идентифицирани различия, решението за това дали счетоводните конвенции, приети при изготвянето и представянето на финансовия отчет, представляват приемлива рамка за финансово отчитане, включва разглеждането на причините за различията и това дали приложението на счетоводните конвенции, или описанието на рамката за финансово отчитане във финансовия отчет, могат да доведат до финансов отчет, който е подвеждащ.

5. Натрупването на счетоводни конвенции, разработени, за да са подходящи за индивидуални предпочитания, не е приемлива рамка за финансово отчитане за финансови отчети с общо предназначение. Аналогично, една рамка за съответствие не би представлявала приемлива рамка за финансово отчитане, освен ако не е общоприета при конкретните юрисдикции от лицата, изготвящи отчети и от потребителите.

ДОГОВАРЯНЕ НА УСЛОВИЯТА НА ОДИТОРСКИТЕ АНГАЖИМЕНТИ

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 220 (преработен)

Управление на качеството на одита на финансови отчети

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2022 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1

Системата на фирмата за управление на качеството и ролята на екипите по ангажименти 2–9

Дата на влизане в сила 10

Цел 11

Дефиниции 12

Изисквания

Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одита 13–15

Приложими етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта 16–21

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит 22–24

Ресурси за ангажимента 25–28

Изпълнение на ангажимента 29–38

Текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците 39

Поемане на цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество 40

Документация 41

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС A1

Системата на фирмата за управление на качеството и ролята на екипите по ангажименти A2–A14

Дефиниции A15–A28

Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одита A29–A38

Приложими етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта A39–A49

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит A50–A59

Ресурси за ангажимента A60–A79

Изпълнение на ангажимента A80–A108

Текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците A109–A112

Поемане на цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество A113–A116

Документация A117–A120

Международен одиторски стандарт (МОС) 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с международните одиторски стандарти.*

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда специфичните отговорности на одитора по отношение управлението на качеството на ниво ангажимент при одит на финансови отчети и свързаните с това отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента. Настоящият МОС трябва да бъде разглеждан заедно с приложимите етични изисквания. (Вж: параграфи А1, А39)

Системата на фирмата за управление на качеството и ролята на екипите по ангажименти

2. Съгласно МСУК 1, целта на фирмата е да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството при одит или преглед на финансови отчети, други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги, изпълнявани от фирмата, която да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че: (Вж: параграфи А13–А14)

   (а) фирмата и нейният персонал изпълняват отговорностите си в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и изпълняват ангажиментите в съответствие с тези стандарти и изисквания; и

   (б) докладите за ангажиментите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.[1]

3. Настоящият МОС се базира на предположението, че фирмата е предмет на МСУК или на национални изисквания, които са поне толкова високи. (Вж: параграфи А2–А3)

4. Екипът по ангажимента, ръководен от съдружника, отговорен за ангажимента, носи отговорност, в рамките на контекста на системата на фирмата за управление на качеството и посредством спазване изискванията на настоящия МОС, за: (Вж: параграфи А4–А11)

   (а) прилагане отговорите на фирмата на рисковете за качеството (т.е., политиките или процедурите на фирмата), които са приложими по отношение ангажимента за одит, използвайки информацията, комуникирана или получена от фирмата;

   (б) имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, определяне дали да разработи и приложи отговори на ниво ангажимент, отвъд тези, включени в политиките или процедурите на фирмата; и

   (в) комуникиране до фирмата на информация от ангажимента за одит, която се изисква да бъде комуникирана от политиките или процедурите на фирмата, за да се подкрепи разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството.

5. Спазването на изискванията на други МОС може да предостави информация, която да има отношение към управлението на качеството на ниво ангажимент. (Вж: параграф А12)

6. Общественият интерес бива обслужван чрез последователното изпълнение на качествени ангажименти за одит посредством постигане целта на настоящия стандарт и други МОС при всеки ангажимент. Качествен ангажимент за одит се постига чрез планиране и изпълнение на ангажимента и издаване на доклад върху него в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Постигането на целите на тези стандарти и спазването на изискванията на приложим закон или нормативна разпоредба включва използването на професионална преценка и упражняването на професионален скептицизъм.

[1] МСУК 1, параграф 14

7. В съответствие с МОС 200,[2] от екипа по ангажимента се изисква да планира и изпълни одита с професионален скептицизъм и да използва професионална преценка. Професионална преценка се използва при вземане на информирани решения относно курса на действие, който е целесъобразен за управляване на качеството и за постигане на качество, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Професионалният скептицизъм подкрепя качеството на преценките, направени от екипа по ангажимента, и посредством тези преценки подкрепя цялостната ефективност на екипа по ангажимента при постигането на качество на ниво ангажимент. Подходящото упражняване на професионален скептицизъм може да бъде демонстрирано посредством действията и комуникациите на екипа по ангажимента. Такива действия и комуникации може да включват специфични стъпки за смекчаване на пречките, които биха могли да нарушат подходящото упражняване на професионален скептицизъм, като например, неволна предубеденост или ограничения върху ресурсите. (Вж: параграфи А34–А37)

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

8. Изискванията на настоящия МОС са замислени да бъдат прилагани в контекста на естеството и обстоятелствата на всеки одит. Така например:

   (а) Когато одитът се извършва изцяло от съдружника, отговорен за ангажимента, какъвто може да е случаят при одит на по-малко сложно предприятие, някои изисквания в настоящия МОС не са приложими, тъй като те са под условие участието на други членове на екипа по ангажимента. (Вж: параграфи А13–А14)

   (б) Когато одитът не се извършва изцяло от съдружника, отговорен за ангажимента, или при одит на предприятие, чието естество и обстоятелства са по-сложни, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да възложи разработването или изпълнението на някои процедури, задачи или действия на други членове на екипа по ангажимента.

Отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента

9. Съдружникът, отговорен за ангажимента, носи крайната отговорност и следователно може да бъде държан отговорен за спазване изискванията на настоящия МОС. Изразът „съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за…" се използва по отношение на тези изисквания, при които на съдружника, отговорен за ангажимента, е разрешено да възложи разработването или изпълнението на процедури, задачи или действия на членове на екипа по ангажимента с подходящи умения или подходящ опит. По отношение на други изисквания, настоящият МОС изрично предполага съответното изискване или отговорност да бъдат изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента, като съдружникът, отговорен за ангажимента, може да получава информация от фирмата или от други членове на екипа по ангажимента. (Вж: параграфи А23–А26)

Дата на влизане в сила

10. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2022 г.

Цел

11. Целта на одитора е да управлява качеството на ниво ангажимент, за да получи разумна степен на сигурност, че се постига качество, така че:

[2] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с международните одиторски стандарти*, параграфи 15–16 и А20–А24

(а) одиторът да е изпълнил одиторските отговорности и да е извършил одита в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

(б) издаденият одиторски доклад да е подходящ при конкретните обстоятелства.

Дефиниции

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

(а) Съдружник, отговорен за ангажимента[3] – Съдружник или друго лице, назначено от фирмата, което носи отговорност за ангажимента за одит и неговото изпълнение и за одиторския доклад, който се издава от името на фирмата, и което, когато това се изисква, разполага с подходящите правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган.

(б) Преглед за качеството на ангажимента – Обективно оценяване на съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията във връзка с тях, до които е достигнал, извършено от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и завършено на или преди датата на доклада за ангажимента.

(в) Лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента – Съдружник, друго лице във фирмата или външно лице, назначено от фирмата да извърши преглед за качеството на ангажимента.

(г) Екип по ангажимента – Всички съдружници и служители, изпълняващи ангажимента за одит, както и други лица, изпълняващи одиторски процедури по ангажимента, изключвайки външен експерт на одитора[4] и вътрешни одитори, които оказват пряко съдействие при ангажимента.[5] (Вж: параграфи А15–А26)

(д) Фирма – Самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество, капиталово търговско дружество или друго предприятие на професионални счетоводители или съответно техен еквивалент в публичния сектор. (Вж: параграф А27)

(е) Фирма, част от мрежа от фирми – Фирма или предприятие, което е част от мрежа от фирми. (Вж: параграф А28)

(ж) Мрежа – По-голяма структура: (Вж: параграф А28)

(i) която цели сътрудничество, и

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

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

(и) Персонал – Съдружниците и служителите във фирмата.

---

[3] Когато това е уместно, „съдружник, отговорен за ангажимента“, „съдружник“ и „фирма“ трябва да бъдат схващани като отнасящи се и до техните еквиваленти в публичния сектор.

[4] МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*, параграф 6(а), дефинира термина „експерт на одитора“.

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

(й) Професионални стандарти – Международните одиторски стандарти (МОС) и приложимите етични изисквания.

(к) Приложими етични изисквания – Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими по отношение на професионалните счетоводители, когато осъществяват ангажименти за одит. Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на издавания от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМСЕС“), отнасящи се до одит на финансови отчети, заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни.

(л) Отговор (във връзка със системата за управление на качеството) – Политики или процедури, разработени и приложени от фирмата, за да адресират един или повече рискове за качеството:

(i) Политиките са изложения за това какво следва или не следва да се направи, за да се адресира риск или рискове за качеството. Такива изложения може да са документирани, изрично заявени в комуникации или подразбиращи се чрез действия или решения.

(ii) Процедурите са действия за прилагане на политиките.

(м) Служители – Професионалисти, различни от съдружници, включително всякакви експерти, които фирмата наема.

Изисквания

Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одита

13. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимент за одит, включително да поеме отговорност за създаване на среда за ангажимента, която да подчертава културата на фирмата и очакваното от членовете на екипа по ангажимента поведение. Извършвайки това, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва в достатъчна степен и по подходящ начин да участва по време на целия ангажимент за одит, така че съдружникът, отговорен за ангажимента, да разполага с база да определи дали направените съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента. (Вж: параграфи А29–А38)

14. При създаване на средата, описана в параграф 13, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за предприемането на ясни, последователни и ефективни действия, които да отразяват ангажираността на фирмата с качеството и да установяват и комуникират очакваното поведение на членовете на екипа по ангажимента, включително да акцентират върху: (Вж: параграфи А31–А35)

(а) това, че всички членове на екипа по ангажимента носят отговорност да допринасят за управляване на качеството и за постигането на качество на ниво ангажимент;

(б) значението на професионалната етика, ценности и нагласи пред членовете на екипа по ангажимента;

(в) значението на откритата и ясна комуникация в рамките на екипа по ангажимента и подкрепата за възможността на членовете на екипа по ангажимента да изразяват опасения, без страх от ответни действия или разправа; и

(г) значението на това всеки член на екипа по ангажимента да упражнява професионален скептицизъм по време на целия ангажимент за одит.

15. В случай, че съдружникът, отговорен за ангажимента, възложи разработването или изпълнението на процедури, задачи или действия във връзка с изискване в настоящия МОС на други членове на екипа по ангажимента, които да окажат съдействие на съдружника, отговорен за ангажимента, при спазване изискванията на настоящия МОС, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да продължи да носи цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимента за одит посредством ръководство и надзор на тези членове на екипа по ангажимента и преглед на извършената от тях работа. (Вж: параграфи 9, А38)

Приложими етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта

16. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да притежава разбиране за приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които са приложими, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. (Вж: параграфи А39–А43, А49)

17. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за това другите членове на екипа по ангажимента да са информирани за приложимите етични изисквания, които са приложими, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, както и свързаните с тях политики или процедури на фирмата, включително тези, които адресират: (Вж: параграфи А24–А26, А41–А45)

    (а) идентифицирането, оценяването и адресирането на заплахите за спазване на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта;

    (б) обстоятелства, които биха могли да причинят нарушаване на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, и отговорностите на членовете на екипа по ангажимента, когато им станат известни нарушения; и

    (в) отговорностите на членовете на екипа по ангажимента, когато им стане известен случай на неспазване на закони или нормативни разпоредби от страна на предприятието.[6]

18. Ако вниманието на съдружника, отговорен за ангажимента, бъде привлечено от въпроси, които сочат, че е налице заплаха за спазване на приложимите етични изисквания, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да оцени заплахата, като спазва политиките или процедурите на фирмата, използвайки уместна информация от фирмата, екипа по ангажимента или други източници, и да предприеме подходящи действия. (Вж: параграфи А44–А45)

19. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да запази повишено внимание по време на целия ангажимент за одит, чрез наблюдение и при необходимост отправяне на запитвания, за нарушения на приложимите етични изисквания или свързаните с тях политики или процедури на фирмата от страна на членове на екипа по ангажимента. (Вж: параграф А46)

20. Ако вниманието на съдружника, отговорен за ангажимента, бъде привлечено, чрез системата на фирмата за управление на качеството или посредством други източници, от въпроси, които сочат, че приложимите етични изисквания, приложими за естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, не са били изпълнени, съдружникът, отговорен за ангажимента, консултирайки се с други лица във фирмата, следва да предприеме подходящите действия. (Вж: параграф А47)

21. Преди да постави дата на одиторския доклад, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за определяне дали приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, са били изпълнени. (Вж: параграфи А39 и А48)

---

[6] МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети*

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит

22. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че политиките или процедурите на фирмата по отношение приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит са били съблюдавани и че заключенията, до които е достигнато в тази връзка са подходящи. (Вж: параграфи А50–А53, А59)

23. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да вземе под внимание информацията, получена по време на процеса по приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти при планирането и изпълнението на ангажимента за одит в съответствие с МОС и спазване на изискванията на настоящия МОС. (Вж: параграфи А54–А57)

24. В случай че на екипа по ангажимента стане известна информация, която би накарала фирмата да откаже ангажимента за одит, ако тази информация би била известна на фирмата преди приемането или продължаването на взаимоотношението с клиента или конкретния ангажимент, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва бързо да комуникира тази информация до фирмата, така че фирмата и съдружникът, отговорен за ангажимента, да могат да предприемат необходимите действия. (Вж: параграф А58)

Ресурси за ангажимента

25. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че достатъчни и подходящи ресурси за изпълнението на ангажимента са своевременно насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, вземайки под внимание естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, политиките или процедурите на фирмата, както и промените, които биха могли да възникнат по време на ангажимента. (Вж: параграфи А60–А71, А74–А75, А79)

26. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че членовете на екипа по ангажимента, както и външните експерти на одитора и вътрешните одитори, които оказват пряко съдействие и които не са част от екипа по ангажимента, взети като цяло разполагат с подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, да изпълнят ангажимента за одит. (Вж: параграфи А63, А72–А75)

27. Ако в резултат на спазване на изискванията в параграфи 25 и 26, съдружникът, отговорен за ангажимента, определи, че насочените или предоставени на разположение ресурси са недостатъчни или неподходящи при обстоятелствата на ангажимента за одит, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да предприеме целесъобразни действия, включително комуникиране с подходящите лица относно необходимостта от насочване или предоставяне на разположение на допълнителни или алтернативни ресурси за ангажимента. (Вж: параграфи А76–А78)

28. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за целесъобразното използване на насочените или предоставени на разположение на екипа по ангажимента ресурси, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. (Вж: параграфи А64–А70)

Изпълнение на ангажимента

Ръководство, надзор и преглед

29. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и за прегледа на извършената от тях работа. (Вж: параграф А80)

30. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа са: (Вж: параграфи А81–А89, А94–А97)

(а) планирани[7] и изпълнени в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

(б) съответстващи на естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит и ресурсите, насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента от фирмата.

31. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да извърши преглед на одиторската документация в подходящи моменти по време на ангажимента за одит, включително одиторската документация, отнасяща се до: (Вж: параграфи А90–А93)

(а) съществените въпроси;[8]

(б) съществените преценки, включително тези, отнасящи се до трудни или спорни въпроси, идентифицирани по време на ангажимента за одит, и заключенията, до които е достигнато; и

(в) други въпроси, които съгласно професионалната преценка на съдружника, отговорен за ангажимента, имат отношение към отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента.

32. На или преди датата на одиторския доклад съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, посредством преглед на одиторската документация и обсъждане с екипа по ангажимента, че са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да подкрепят заключенията, до които е достигнато, и за да бъде издаден одиторският доклад. (Вж: параграфи А90–А94)

33. Преди датиране на одиторския доклад съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да извърши преглед на финансовия отчет и на одиторския доклад, включително, ако е приложимо, описанието на ключовите одиторски въпроси[9] и свързаната с тях одиторска документация, за да определи, че докладът, който ще бъде издаден ще бъде подходящ за конкретните обстоятелства.[10]

34. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да извърши преглед, преди тяхното издаване, на формалните писмени комуникации до ръководството, лицата, натоварени с общо управление или регулаторни органи. (Вж: параграф А98)

Консултации

35. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва: (Вж: параграфи А99–А102)

(а) да поеме отговорност за това екипът по ангажимента да проведе консултации по:

(i) трудни или спорни въпроси и въпроси, по които политиките или процедурите на фирмата изискват консултации; и

(ii) други въпроси, които съгласно професионалната преценка на съдружника, отговорен за ангажимента, изискват консултиране;

(б) да определи, че членовете на екипа по ангажимента са осъществили подходящи консултации по време на ангажимента за одит, както в рамките на екипа по ангажимента, така и между екипа по ангажимента и други лица на подходящо ниво в рамките на фирмата или извън нея;

(в) да определи, че естеството и обхватът на такива консултации и заключенията, произтичащи от тях са съгласувани със страните, с които са се провели консултациите; и

(г) да определи, че съгласуваните заключителни решения са били приложени.

---

7 МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*, параграф 11

8 МОС 230, *Одиторска документация*, параграф 8(в)

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

10 МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети* или МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

Преглед за качеството на ангажимента

36. При ангажименти за одит, за които се изисква преглед за качеството на ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва: (Вж: параграф А103)

    (а) да определи, че е назначено лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента;

    (б) да сътрудничи с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и да информира останалите членове на екипа по ангажимента за тяхната отговорност да сътрудничат с това лице;

    (в) да обсъди съществените въпроси и съществените преценки, възникващи по време на ангажимента за одит, включително тези, идентифицирани по време на прегледа за качеството на ангажимента, с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента; и

    (г) да не датира одиторския доклад преди приключването на прегледа за качеството на ангажимента. (Вж: параграфи А104–А106)

Различия в мнението

37. Ако различия в мнението възникнат в рамките на екипа по ангажимента или между екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, или лицата, извършващи дейности в системата на фирмата за управление на качеството, включително тези, които предоставят консултации, екипът по ангажимента следва да съблюдава политиките или процедурите на фирмата за разглеждане и разрешаване на такива различия в мнението. (Вж: параграфи А107–А108)

38. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва:

    (а) да поеме отговорност за това различията в мнението да бъдат адресирани и разрешени в съответствие с политиките или процедурите на фирмата;

    (б) да определи, че заключителните решения, до които е достигнато са документирани и приложени; и

    (в) да не датира одиторския доклад преди различията в мнението да бъдат разрешени.

Текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците

39. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за: (Вж: параграфи А109–А112)

    (а) получаване на разбиране за информацията от процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, комуникирана от фирмата, включително, когато е приложимо, информацията от процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците на мрежата от фирми и на всички фирми, част от мрежата;

    (б) определяне уместността и ефекта върху ангажимента за одит на информацията, посочена в параграф 39(а) и предприемане на подходящи действия; и

    (в) запазване на повишено внимание по време на целия ангажимент за одит за информация, която би могла да има отношение към процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците и комуникирането на такава информация до лицата, носещи отговорност за този процес.

Поемане на цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество

40. Преди да постави дата на одиторския доклад, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че е поел цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимента за одит. Извършвайки това, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че: (Вж: параграфи А113–А116)

(а) участието на съдружника, отговорен за ангажимента, е било достатъчно и подходящо по време на целия ангажимент за одит, така че съдружникът, отговорен за ангажимента, да разполага с база да определи, че направените съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента; и

(б) естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, промените в тях и отнасящите се до тях политики или процедури на фирмата са били взети под внимание при спазване изискванията на настоящия МОС.

Документация

41. При прилагане на МОС 230,[11] одиторът следва да включи в одиторската документация: (Вж: параграфи А117–А120)

(а) идентифицираните въпроси, уместните обсъждания с персонала и заключенията, до които е достигнато, във връзка с:

(i) изпълнението на отговорностите, отнасящи се до приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта.

(ii) приемането и продължаването на взаимоотношението с клиента и ангажимента за одит.

(б) естеството и обхвата на консултациите, осъществени по време на ангажимента за одит, заключителните решения, произтичащи от тези консултации и как тези решения са били приложени.

(в) в случай че ангажиментът за одит е предмет на преглед за качеството на ангажимента, факта, че прегледът за качеството на ангажимента е бил приключен на или преди датата на одиторския доклад.

* * *

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (Вж: параграф 1)

А1. Настоящият МОС е приложим по отношение на всички одити на финансови отчети, включително одити на финансови отчети на групи. МОС 600 (преработен)[12] разглежда конкретни съображения, които са приложими по отношение на одита на финансови отчети на група и случаите, когато участват одитори на компоненти. МОС 600 (преработен), адаптиран при необходимост според конкретните обстоятелства, може да е от полза също така при одита на финансови отчети, когато екипът по ангажимента включва лица от друга фирма. Така например, МОС 600 (преработен) може да е полезен при ангажиране на такова лице да присъства на инвентаризация, да инспектира имот, машини или съоръжения или да изпълни одиторски процедури в споделен център за услуги в отдалечено място.

Системата на фирмата за управление на качеството и ролята на екипите по ангажименти (Вж: параграфи 2–9)

А2. МСУК 1 разглежда отговорностите на фирмата за разработване, внедряване и функциониране на системата на фирмата за управление на качеството.

---

[11] МОС 230, параграфи 8–11 и А6

[12] МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

А3. Фирмите или националните изисквания може да използват различна терминология или рамки, за да опишат компонентите на системата за управление на качеството. Националните изисквания, които разглеждат отговорностите на фирмата за разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството, са поне толкова високи, колкото МСУК 1, когато адресират изискванията на МСУК 1 и налагат задължения на фирмата да постигне целта на МСУК 1.

Отговорностите на екипа по ангажимента, отнасящи се до системата на фирмата за управление на качеството (Вж: параграф 4)

А4. Управлението на качеството на ниво ангажимент се подкрепя от системата на фирмата за управление на качеството и се влияе от специфичното естество и обстоятелствата на ангажимента за одит. В съответствие с МСУК 1, фирмата носи отговорност за комуникирането на информация, която да даде възможност на екипа по ангажимента да разбере и изпълни своите отговорности, отнасящи се до изпълнението на ангажиментите. Например, такива комуникации може да обхващат политиките или процедурите за провеждане на консултации с определени лица в определени ситуации, при които са налице сложни технически или етични въпроси, или за ангажиране при специфични ангажименти на определени от фирмата експерти, които да изпълнят одиторски процедури, свързани с конкретни въпроси (например, фирмата може да посочи, че определени от фирмата кредитни експерти трябва да бъдат ангажирани при одита на провизиите за очакваните кредитни загуби при одит на финансови институции).

А5. Отговорите на ниво фирма може да включват политики или процедури, установени от мрежата от фирми или от други фирми, структури или организация в рамките на същата мрежа (изискванията на мрежата от фирми и услугите, предоставяни от мрежата от фирми, са описани допълнително в МСУК 1 в рамките на раздела "Изисквания на мрежата от фирми или услуги, предоставяни от мрежата от фирми").[13] Изискванията на настоящия МОС се базират на предпоставката, че фирмата носи отговорност за предприемане на необходимите действия, които да дадат възможност на екипите по ангажименти да приложат или използват изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, при ангажимента за одит (например, изискване за използване на одиторска методология, разработена за употреба от фирма, част от мрежата от фирми). Съгласно МСУК 1, фирмата носи отговорност за определяне как изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, имат отношение към системата на фирмата за управление на качеството и са взети под внимание в тази система.[14]

А6. Някои отговори на ниво фирма по отношение на рисковете за качеството не се изпълняват на ниво ангажимент, но въпреки това са уместни при спазване изискванията на настоящия МОС. Така например, отговорите на ниво фирма, на които екипът по ангажимента би могъл да е в състояние да разчита при спазване изискванията на настоящия МОС, включват:

- процесите по наемане на персонал и професионално обучение;
- ИТ приложенията, които подкрепят текущото наблюдение от страна на фирмата на независимостта;
- разработването на ИТ приложения, които подкрепят приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит; и
- разработването на одиторски методологии и свързаните с тях инструменти и насоки за прилагане.

А7. Поради специфичното естество и обстоятелства на всеки ангажимент за одит и промените, които биха могли да настъпят по време на ангажимента, фирмата не може да идентифицира всички рискове за качеството, които биха могли да възникнат на ниво ангажимент, или да изложи всички уместни и

[13] МСУК 1, параграф 49(б)

[14] МСУК 1, параграф 49(а)

подходящи отговори. Съответно, екипът по ангажимента използва професионална преценка при определяне дали да разработи и приложи отговори, надхвърлящи тези, изложени в политиките или процедурите на фирмата, на ниво ангажимент, за да изпълни целта на настоящия МОС.[15]

А8. Определянето от екипа по ангажимента дали са необходими отговори на ниво ангажимент (и ако това е така – какви да са тези отговори) се влияе от изискванията на настоящия МОС, разбирането на екипа по ангажимента за естеството и обстоятелствата на ангажимента и от евентуални промени по време на ангажимента за одит. Така например, по време на ангажимента биха могли да възникнат непредвидени обстоятелства, които да накарат съдружника, отговорен за ангажимента, да поиска участието на персонал с подходящ опит в допълнение към първоначално определените или предоставени на разположение по ангажимента лица.

А9. Относителният баланс на усилията на екипа по ангажимента да спази изискванията на настоящия МОС (т.е., между прилагането на отговорите на фирмата и разработването и прилагането на специфични за ангажимента отговори, надхвърлящи тези, изложени в политиките или процедурите на фирмата) може да е различен. Така например, фирмата може да разработи одиторска програма, която да бъде използвана при обстоятелства, приложими по отношение на ангажимента за одит (например, специфична за конкретен отрасъл одиторска програма). Освен определяне на времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които да бъдат изпълнени, може да има малка необходимост или да няма никаква необходимост от допълнителни одиторски процедури, които да бъдат добавени към одиторската програма на ниво ангажимент. И обратно, действията на екипа по ангажимента при спазване на изискванията за изпълнение на ангажимента в настоящия МОС може да са фокусирани в по-голяма степен върху разработване и прилагане на отговори на ниво ангажимент, които да се справят със специфичното естество и обстоятелства на ангажимента (например, планиране и изпълнение на процедури за адресиране на рисковете от съществени неправилни отчитания, които не са предвидени в одиторските програми на фирмата).

А10. Обикновено екипът по ангажимента може да разчита на политиките или процедурите на фирмата при спазване на изискванията на настоящия МОС, освен ако:

- разбирането или практическият опит на екипа по ангажимента не сочи, че политиките или процедурите на фирмата няма да адресират ефективно естеството и обстоятелствата на ангажимента; или
- информация, предоставена от фирмата или от други страни, относно ефективността на такива политики или процедури, не подсказва друго (например, информация, осигурена от дейностите по текущо наблюдение на фирмата, външни инспекции или други уместни източници, сочи, че политиките или процедурите на фирмата не функционират ефективно).

А11. Ако на съдружника, отговорен за ангажимента, стане известно (включително когато е информиран от други членове на екипа по ангажимента), че отговорите на фирмата на рисковете за качеството са неефективни в контекста на конкретния ангажимент или съдружникът, отговорен за ангажимента, не е в състояние да разчита на политиките или процедурите на фирмата, съдружникът, отговорен за ангажимента, бързо комуникира такава информация до фирмата в съответствие с параграф 39(в), доколкото тази информация има отношение към процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците. Така например, ако член на екипа по ангажимента идентифицира, че програма за одиторски софтуер има недостатък от гледна точка на сигурността, своевременното комуникиране на такава информация до подходящия персонал дава възможност на фирмата да предприеме стъпки за актуализация и преиздаване на одиторската програма. Вижте също параграф А71 във връзка с достатъчните и подходящи ресурси.

---

[15] МОС 200 изисква одиторът да използва професионална преценка при планиране и изпълнение на одит на финансови отчети.

Информация, имаща отношение към управлението на качеството на ниво ангажимент (Вж: параграф 6)

A12. Спазването на изискванията на други МОС може да осигури информация, която да има отношение към управлението на качеството на ниво ангажимент. Така например, разбирането за предприятието и средата, в която то функционира, изисквано да бъде получено съгласно МОС 315 (преработен 2019 г.),[16] предоставя информация, която може да има отношение към спазването на изискванията на настоящия МОС. Такава информация може да е уместна за определянето на:

- естеството на ресурсите, които да бъдат насочени към конкретни области на одита, като например, използването на членове на екипа с подходящ опит в областите с висок риск или ангажирането на експерти за справянето със сложни въпроси;
- обема на ресурсите, които да бъдат насочени към конкретни области на одита, като например, броя на членовете на екипа, на които е възложено да присъстват на инвентаризацията в различни местоположения;
- естеството, времето на изпълнение и обхвата на прегледа на работата, извършена от членовете на екипа, на базата на оценените рискове от съществено неправилно отчитане; или
- разпределянето на предвидените в бюджета одиторски часове, включително отделяне на повече време и времето на по-опитни членове на екипа по ангажимента за тези области, в които има повече рискове от съществено неправилно отчитане или идентифицираните рискове са оценени като по-високи.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) (Вж: параграфи 2, 8)

A13. При по-малка фирма, политиките или процедурите на фирмата може да определят съдружник, отговорен за ангажимента, който от името на фирмата да разработи много от отговорите на фирмата на рисковете за качеството, тъй като това може да е по-ефективен подход за разработване и прилагане на отговори като част от системата на фирмата за управление на качеството. Наред с това, политиките или процедурите на по-малката фирма може да са по-малко формални. Така например, в много малка фирма с относително малък брой ангажименти за одит, фирмата може да определи, че няма необходимост от установяване на общофирмена система за текущо наблюдение на независимостта, като вместо това независимостта се наблюдава текущо на ниво ангажимент от съдружника, отговорен за ангажимента.

A14. Изискванията, отнасящи се до ръководството, надзора и прегледа на работата на други членове на екипа по ангажимента, са приложими само ако има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента.

Дефиниции

Екип по ангажимента (Вж: параграф 12(г))

A15. Екипът по ангажимента може да е организиран по различни начини. Така например, членовете на екипа по ангажимента може да се намират на едно място или да бъдат в различни географски местоположения и да бъдат организирани в групи според дейността, която извършват. Независимо от начина, по който е организиран екипът по ангажимента, всяко лице, което изпълнява одиторски процедури[17] по даден ангажимент, е член на екипа по ангажимента.

---

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

[17] МОС 500, *Одиторски доказателства*, параграф A10

А16. Дефиницията на екип по ангажимента се фокусира върху лицата, които изпълняват одиторски процедури по ангажимента за одит. Одиторски доказателства, които са необходими, за да подкрепят одиторското мнение и одиторския доклад, се получават основно в резултат на одиторски процедури, изпълнявани в хода на одита.[18] Одиторските процедури обхващат процедури за оценка на риска[19] и допълнителни одиторски процедури.[20] Както е пояснено в МОС 500, одиторските процедури включват фактическа проверка, наблюдение, потвърждение, повторно изчисляване, повторно изпълнение, аналитични процедури и проучващи запитвания, често изпълнявани в някаква комбинация.[21] Други МОС също може да съдържат специфични процедури за получаване на одиторски доказателства, например МОС 520.[22]

А17. Екипите по ангажименти включват членове на персонала, като може да включват и други лица, изпълняващи одиторски процедури, които са от:

(а) фирма, част от мрежата от фирми; или

(б) фирма, която не е част от мрежата от фирми, или друг доставчик на услуги.[23]

Така например, лице от друга фирма може да изпълнява одиторски процедури върху финансовата информация на компонент при ангажимент за одит на група, да присъства на инвентаризацията или да инспектира дълготрайни материални активи в отдалечено местоположение.

А18. Екипите по ангажименти може да включват също така лица от центрове за предоставяне на услуги, които изпълняват одиторски процедури. Така например, може да бъде определено, че конкретни задачи, които са повтарящи се или специализирани по своето естество, ще бъдат изпълнявани от група от персонала, притежаваща подходящите умения, и следователно екипът по ангажимента ще включва тези лица. Центрове за предоставяне на услуги може да бъдат създадени от фирмата, от мрежата от фирми или от други фирми, структури или организации в рамките на същата мрежа. Така например, централизирано функционално звено може да бъде използвано за улесняване на процедурите по потвърждения от външни източници.

А19. Екипите по ангажименти може да включват лица с експертни знания и умения в специализирана област на счетоводното отчитане или одита, които да изпълняват одиторски процедури при ангажимента за одит, например, лица с експертни знания и умения в счетоводното отчитане на данъци върху дохода или в анализирането на сложна информация, изготвена чрез автоматизирани инструменти и техники за целите на идентифицирането на необичайни или неочаквани взаимовръзки или взаимоотношения. Дадено лице не е член на екипа по ангажимента, ако участието на това лице в ангажимента е ограничено до консултации. Консултациите са разгледани в параграфи 35 и А99–А102.

А20. Ако ангажиментът за одит е предмет на преглед за качеството на ангажимента, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и други лица, извършващи прегледа за качеството на ангажимента, не са членове на екипа по ангажимента. Такива лица може да са обект на специални изисквания за независимост.

---

[18] МОС 200, параграф А31

[19] МОС 315 (преработен 2019 г.) предоставя изисквания, отнасящи се до процедурите по оценка ни риска.

[20] МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, предоставя изисквания, отнасящи се до допълнителните одиторски процедури, включително тестове на контролите и процедури по същество.

[21] МОС 500, параграфи А14–А25

[22] МОС 520, *Аналитични процедури*

[23] МСУК 1, параграф 16(х)

А21. Вътрешен одитор, предоставящ пряко съдействие, и външен експерт на одитора, чиято работа се използва в ангажимента, не са членове на екипа по ангажимента.[24] МОС 610 (преработен) 2013 г. и МОС 620 предоставят изисквания и насоки за одитора, съответно когато използва работата на вътрешните одитори в качеството им на лица, предоставящи пряко съдействие, или когато използва работата на външен експерт. Спазването на тези МОС изисква одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно работата, извършена от вътрешен одитор, предоставящ пряко съдействие, и да изпълни одиторски процедури върху работата, извършена от експерт на одитора.

А22 Когато одитът се осъществява от съвместни одитори, съдружниците, съвместно отговорни за одита и техните екипи, взети заедно, съставляват „съдружникът, отговорен за ангажимента“ и „екипът по ангажимента“ за целите на МОС. Настоящият МОС обаче не разглежда отношенията между съвместните одитори или работата, която единият съвместен одитор извършва във връзка с работата на другия съвместен одитор.

Отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента (Вж: параграфи 9, 12(г))

А23. Когато настоящият МОС изрично предвижда дадено изискване или отговорност да бъдат изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да трябва да получи информация от фирмата или от други членове на екипа по ангажимента, за да изпълни изискването (например, информация, за да вземе необходимото решение или да направи необходимата преценка). Така например, от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да определи, че членовете на екипа по ангажимента, взети заедно, разполагат с подходящата компетентност и способности, за да изпълнят ангажимента за одит. За да направи преценка относно това дали компетентността и способностите на екипа по ангажимента са подходящи, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да трябва да използва информация, компилирана от екипа по ангажимента или от системата на фирмата за управление на качеството.

Прилагане на политиките или процедурите на фирмата от членовете на екипа по ангажимента (Вж: параграфи 9, 12(г),17)

А24. В контекста на системата на фирмата за управление на качеството, членовете на екипите по ангажименти на фирмата носят отговорност за прилагане на политиките или процедурите на фирмата, които са приложими по отношение на ангажимента за одит. Доколкото членовете на екипа по ангажимента от друга фирма не са нито съдружници, нито служители във фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента, те може да не са обект на системата на фирмата за управление на качеството или на политиките или процедурите на фирмата. Нещо повече, политиките или процедурите на друга фирма може да не са сходни с тези на фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента. Така например, политиките или процедурите по отношение на ръководството, надзора и прегледа може да са различни, особено когато другата фирма е в юрисдикция с различна правна система, език или култура в сравнение с фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента. Съответно, ако екипът по ангажимента включва лица, които са от друга фирма, различни действия може да е необходимо да бъдат предприети от фирмата или от съдружника, отговорен за ангажимента, за прилагане на политиките или процедурите на фирмата по отношение на работата на тези лица.

А25. По-специално, политиките или процедурите на фирмата може да изискват фирмата или съдружникът, отговорен за ангажимента, да предприемат различни действия, в сравнение с тези, приложими по отношение на персонала, при получаването на разбиране за това дали лицето от другата фирма:

[24] Виж МОС 620, параграфи 12–13 и МОС 610 (преработен 2013 г.), параграфи 21–25.

- разполага с подходящата компетентност и способности да изпълни ангажимента за одит. Така например, това лице няма да е предмет на процесите на фирмата по наемане и обучение на персонала и следователно политиките или процедурите на фирмата може да посочват, че това определяне би могло да бъде направено посредством други действия, като например, получаване на информация от другата фирма или от лицензиращ или регистрационен орган. Параграфи 26 и А59-А64 от МОС 600(преработен) съдържат насоки относно получаването на разбиране за компетентността и способностите на одиторите на компоненти.

- разбира етичните изисквания, които са приложими по отношение на ангажимента за одит на група. Така например, това лице няма да е подложено на обучението на фирмата във връзка с политиките или процедурите на фирмата по отношение на приложимите етични изисквания. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват, че това разбиране се получава посредством други действия, като например, предоставяне на информация, наръчници или ръководства, съдържащи разпоредбите на приложимите етични изисквания, приложими по отношение на това лице във връзка с ангажимента за одит.

- ще потвърди независимостта си. Така например, лица, които не са част от персонала, може да не са в състояние да попълнят декларациите за независимост директно в системите на фирмата относно независимостта. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват, че такива лица могат да предоставят доказателства за тяхната независимост във връзка с ангажимента за одит по други начини, като например, писмено потвърждение.

А26. Когато политиките или процедурите на фирмата изискват конкретни дейности да бъдат осъществени при определени обстоятелства (например, консултация по конкретен въпрос), може да е необходимо съответните политики или процедури на фирмата да бъдат комуникирани до лицата, които не са част от персонала. След това тези лица ще бъдат в състояние да привлекат вниманието на съдружника, отговорен за ангажимента, в случай че възникне съответното обстоятелство и това дава възможност на съдружника, отговорен за ангажимента, да спази изискванията на политиките или процедурите на фирмата. Така например, при ангажимент за одит на група, ако одитор на компонент изпълнява одиторски процедури върху финансовата информация на компонента и идентифицира труден или спорен въпрос, който има отношение към финансовия отчет на групата и е предмет на консултации[25] съгласно политиките или процедурите на одитора на групата, одиторът на компонента ще е в състояние да привлече вниманието на одитора на групата към този въпрос.

Фирма (Вж: параграф 12(д))

А27. Дефиницията на „фирма“ в приложимите етични изисквания може да се различава от дефиницията, изложена в настоящия МОС.

„Мрежа“ и „фирма, част от мрежа от фирми“ (Вж: параграф 12(е)–12(ж))

А28. Дефинициите на „мрежа“ и „фирма, част от мрежа от фирми“ в приложимите етични изисквания може да се различават от дефинициите, изложени в настоящия МОС. Кодексът на СМСЕС също предоставя насоки във връзка с термините „мрежа“ и „фирма, част от мрежа от фирми“. Мрежите от фирми и останалите фирми, част от мрежата, може да са структурирани по различни начини и във всички случаи се явяват външни за фирмата. Разпоредбите в настоящия МОС във връзка с мрежите са приложими също спрямо структури и организации, които не съставляват част от фирмата, но съществуват в рамките на мрежата.

[25] Виж параграф 35.

Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одита (Вж: параграфи 13–15)

Поемане на цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество

А29. МСУК 1 изисква фирмата да установи цели във връзка с качеството, които да адресират общото управление и ръководството на фирмата и които подкрепят разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството. Отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента, за управляване на качеството и за постигане на качество се подкрепя от фирмена култура, която демонстрира ангажираност с качеството. При адресиране на изискванията в параграфи 13 и 14 от настоящия МОС, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да комуникира директно с други членове на екипа по ангажимента и да подсили тази комуникация чрез личното си поведение и действия (например, чрез даване на личен пример). Културата, която демонстрира ангажираност с качеството, допълнително се оформя и подсилва от членовете на екипа по ангажимента, доколкото те демонстрират очакваното от тях поведение при изпълнение на ангажимента.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

А30. Естеството и обхватът на действията на съдружника, отговорен за ангажимента, за да демонстрира ангажираността на фирмата с качеството може да зависят от широк кръг фактори, включително големината, структурата, географската разпокъсаност и сложността на фирмата и екипа по ангажимента, както и от естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. При по-малък екип по ангажимента с малък брой членове на екипа, въздействието в посока на желаната култура чрез директно взаимодействие и поведение може да е достатъчно, докато по отношение на по-голям екип по ангажимента, който е разпръснат в различни местоположения, може да са необходими по-формални комуникации.

Достатъчно и подходящо участие

А31. Достатъчното и подходящо участие по време на целия ангажимент за одит може да бъде демонстрирано от съдружника, отговорен за ангажимента, по различни начини, включително:

- поемане на отговорност за естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на извършената от тях работа при спазване на изискванията на настоящия МОС; и
- внасяне на промени в естеството, времето на изпълнение и обхвата на такова ръководство, надзор и преглед в контекста на естеството и обстоятелствата на ангажимента.

Комуникации

А32. Комуникацията е средството, посредством което екипът по ангажимента споделя уместна информация в своевременен порядък, за да спази изискванията на настоящия МОС, допринасяйки по този начин за постигането на качество при ангажимента за одит. Комуникациите може да са между членовете на екипа по ангажимента или с/със:

(а) фирмата, (например, лицата, извършващи дейности в рамките на системата на фирмата за управление на качеството, включително тези, на които е възложена крайната или оперативна отговорност за системата на фирмата за управление на качеството);

(б) други лица, участващи в одита (например, вътрешни одитори, които предоставят пряко съдействие[26] или външен експерт на одитора[27]); и

(в) страни, които са външни за фирмата (например, ръководството, лицата, натоварени с общо управление или регулаторни органи).

А33. Естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит може да окажат влияние върху решенията на съдружника, отговорен за ангажимента, относно подходящите средства за ефективна комуникация с членовете на екипа по ангажимента. Така например, за да подкрепи подходящото ръководство, надзор и преглед, фирмата може да използва ИТ приложения, за да улесни комуникациите между членовете на екипа по ангажимента, когато извършват работа в различни географски местоположения.

Професионален скептицизъм (Вж: параграф 7)

А34. Съдружникът, отговорен за ангажимента, носи отговорност за акцентиране върху значението на това всеки член на екипа по ангажимента да упражнява професионален скептицизъм по време на целия ангажимент за одит. Условията, вътрешноприсъщи на някои ангажимента за одит, могат да породят натиск върху екипа по ангажимента, който е възможно да попречи на подходящото упражняване на професионален скептицизъм при разработването и изпълнението на одиторските процедури и оценяване на одиторските доказателства. Съответно, при разработване на общата одиторска стратегия в съответствие с МОС 300, може да е необходимо екипът по ангажимента да прецени дали такива условия съществуват при ангажимента за одит и ако това е така – какви действия фирмата или екипът по ангажимента трябва да предприеме, за да смекчи такива пречки.

А35. Пречките пред упражняването на професионален скептицизъм на ниво ангажимент може да включват, без да се ограничават до:

- бюджетни ограничения, които биха могли да възпрепятстват използването на достатъчно опитни или технически квалифицирани ресурси, включително експерти, необходими по отношение одита на предприятия, при който за ефективното разбиране, оценяване и предприемането на отговори на рисковете и информираното поставяне под въпрос на действията на ръководството са необходими технически експертни знания или специализирани умения.
- кратки срокове, които биха могли да окажат негативно влияние върху поведението както на лицата, които извършват работата, така и на лицата, които осъществяват ръководство, надзор и преглед. Например, външният натиск от гледна точка на сроковете може да създаде ограничения за ефективното анализиране на сложна информация.
- липса на сътрудничество или неправомерен натиск, наложен от ръководството, които биха могли да окажат негативно влияние върху способността на екипа по ангажимента да разрешава сложни или спорни проблемни въпроси.
- недостатъчно разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, неговата система за вътрешен контрол и приложимата рамка за финансово отчитане, което би могло да ограничи способността на екипа по ангажимента да извършва подходящи преценки и информирано да поставя под въпрос твърденията на ръководството.
- трудности при получаване на достъп до данни, обекти, определени служители, клиенти, доставчици или други лица, което би могло да накара екипа по ангажимента да прояви

[26] Виж МОС 610 (преработен 2013 г.), параграф А41.

[27] Виж МОС 620, параграфи 11(в) и А30.

предубеденост при избора на източници на одиторски доказателства и да потърси одиторски доказателства от източници, които са по-лесно достъпни.

- прекомерно разчитане на автоматизирани инструменти и техники, което би могло да доведе до това екипът по ангажимента да не оценява критично одиторските доказателства.

А36. Неволна или умишлена предубеденост на одитора може да окаже влияние върху професионалните преценки на екипа по ангажимента, включително например, при разработване и изпълнение на одиторски процедури или при оценяване на одиторски доказателства. Примерите за неволна предубеденост на одитора, която би могла да попречи на упражняването на професионален скептицизъм и следователно на разумността на професионалните преценки, направени от екипа по ангажимента, при спазване изискванията на настоящия МОС, може да включват:

- Ефект на достъпността, което представлява тенденция да се отдава по-голяма тежест на събития или възприятия, които първо изникват в съзнанието или са лесно достъпни, отколкото на такива, които не са.
- Склонност към потвърждаване на собствената гледна точка, което представлява тенденция да се отдава по-голяма тежест на информация, която потвърждава съществуващо схващане, отколкото на информация, която влиза в противоречие или хвърля съмнение върху това схващане.
- „Стадно“ мислене , което представлява тенденция да се мисли или да се вземат решения като група, което не стимулира креативността и личната отговорност.
- Самонадеяност, което представлява тенденция да се надценява собствената способност да се правят точни оценки на риска или други преценки или да се вземат решения.
- Пристрастно, използване на предишна информация, което представлява тенденция първоначална частична информация да се използва като ориентир, спрямо който последващата информация се оценява по неадекватен начин.
- Фаворизиране на автоматизацията, което представлява тенденция да се фаворизират резултатите, генерирани от автоматизирани системи, дори когато човешката логика или противоречаща информация повдига въпроси относно това дали тези резултати са надеждни или съответстващи на целевото предназначение.

А37. Възможните действия, които екипът по ангажимента може да предприеме, за да смекчи пречките пред упражняването на професионален скептицизъм на ниво ангажимента, може да включват:

- Запазване на повишено внимание за промени в естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, които налагат допълнителни или различни ресурси за ангажимента и изискването на допълнителни или различни ресурси от лицата в рамките на фирмата, които носят отговорност за разпределяне или насочване на ресурси към ангажимента.
- Изрично привличане на вниманието на екипа по ангажимента към случаи или ситуации, в които уязвимостта спрямо неволна или умишлена предубеденост на одитора може да е по-голяма (например, области, в които се правят повече преценки) и акцентиране върху значението на това да се търси съвет от по-опитни членове на екипа по ангажимента при планиране и изпълнение на одиторските процедури.
- Промяна на състава на екипа по ангажимента, например, искане по ангажимента да бъдат определени по-опитни лица с по-големи умения или познания или със специфични експертни знания и умения.
- Включване на по-опитни членове на екипа по ангажимента за контакт с членове на ръководството, взаимодействието с които е по-трудно или изпълнено с предизвикателства.

- Включване на членове на екипа по ангажимента със специализирани умения и знания или на експерт на одитора, които да окажат съдействие на екипа по ангажимента в сложни или субективни области на одита.
- Модифициране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството, надзора и прегледа чрез включване на по-опитни членове на екипа по ангажимента, повече личен надзор на по-честа база или по-задълбочен преглед на определени работни книжа за:
  - сложни или субективни области на одита;
  - области, които пораждат рискове за постигане на качество на ангажимента за одит;
  - области с риск от измами; и
  - идентифицирано или подозирано неспазване на закони или нормативни разпоредби.
- Формиране на очаквания за това:
  - по-малко опитните членове на екипа по ангажимента своевременно и често да търсят съвет от по-опитните членове на екипа по ангажимента или от съдружника, отговорен за ангажимента; и
  - по-опитните членове на екипа по ангажимента да бъдат на разположение на по-малко опитните членове на екипа по ангажимента по време на целия ангажимент за одит и да реагират своевременно и позитивно на техните съображения и искания за съвет или съдействие.
- Комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, когато ръководството налага неправомерен натиск или екипът по ангажимента изпитва затруднения при получаване на достъп до данни, обекти, определени служители, клиенти, доставчици или други лица, от които биха могли да бъдат търсени одиторски доказателства.

Възлагане на процедури, задачи или действия на други членове на екипа по ангажимента (Вж: параграф 15)

A38. Достатъчното и подходящо участие по време на целия ангажимент за одит, когато процедури, задачи или действия се възлагат на други членове на екипа по ангажимента, може да бъде демонстрирано от съдружника, отговорен за ангажимента, по различни начини, включително:

- информиране на лицата, на които са възложени процедури, задачи или действия, за естеството на техните отговорности и правомощия, обхвата на работата, която им се възлага и целите на тази работа и предоставяне на всякакви други необходими указания и уместна информация.
- ръководство и надзор над лицата, на които са възложени процедури, задачи или действия.
- преглед на работата на лицата, на които са възложени процедури, задачи или действия, за да се оценят заключенията, до които е достигнато, в допълнение към изискванията в параграфи 29–34.

Приложими етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта (Вж: параграфи 16–21)

Приложими етични изисквания (Вж: параграфи 1, 16–21)

A39. МОС 200[28] изисква одиторът да спазва приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, свързани с ангажиментите за одит на финансови отчети.

[28] МОС 200, параграфи 14 и A16–A19

Приложимите етични изисквания може да варират в зависимост от естеството и обстоятелствата на ангажимента. Така например, определени изисквания, отнасящи се до независимостта, може да са приложими само при изпълнението на одит на регистрирани за търгуване на борсата предприятия. МОС 600 (преработен) съдържа насоки и изисквания в допълнение към тези в настоящия МОС относно комуникациите във връзка с приложимите етични изисквания с одиторите на компоненти.

А40. На базата на естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, определен закон, нормативна разпоредба или аспекти на приложимите етични изисквания, например, тези, отнасящи се до неспазването на закони и нормативни разпоредби, може да имат отношение към ангажимента, например закони и нормативни разпоредби, разглеждащи изпирането на пари, корупцията и подкупите.

А41. Информационната система на фирмата и предоставените от фирмата ресурси може да подпомогнат екипа по ангажимента при разбиране и изпълнение на приложимите етични изисквания, приложими според естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Така например, фирмата може:

- да комуникира изискванията за независимост до екипите по ангажименти.
- да осигури обучения за екипите по ангажименти по приложимите етични изисквания.
- да създаде наръчници и ръководства (т.е., интелектуални ресурси), съдържащи разпоредбите на приложимите етични изисквания, и насоки как те да бъдат прилагани според естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти.
- да възложи на определен персонал да управлява и наблюдава текущо спазването на приложимите етични изисквания (например, МСУК 1 изисква фирмата да получава поне веднъж годишно документирано потвърждение за спазване на изискванията за независимост от целия персонал, от който приложимите етични изисквания изискват да е независим) или да предоставя консултации по въпроси, свързани с приложимите етични изисквания.
- да установи политики или процедури, изискващи членовете на екипите по ангажименти да комуникират уместна и надеждна информация до подходящи страни в рамките на фирмата или до съдружника, отговорен за ангажимента, като например, политики или процедури, изискващи екипите по ангажименти:
  - да комуникират информация относно ангажиментите за клиенти и обхвата на услугите, включително услугите, които не са за изразяване на сигурност, за да дадат възможност на фирмата да идентифицира заплахи за независимостта по време на периода на ангажимента и по време на периода, обхванат от предмета.
  - да комуникират обстоятелства и взаимоотношения, които биха могли да създадат заплаха за независимостта, така че фирмата да може да оцени дали такава заплаха е на приемливо ниво и ако не е – да адресира заплахата, като я елиминира или намали до приемливо ниво.
  - да комуникират бързо нарушения на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта.

А42. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание информацията, комуникациите и ресурсите, описани в параграф А41, при определяне дали може да разчита на политиките или процедурите на фирмата при спазване на приложимите етични изисквания.

А43. Откритите и ясни комуникации между членовете на екипа по ангажимента във връзка с приложимите етични изисквания може да помогнат и при:

- привличането на вниманието на членовете на екипа по ангажимента към приложимите етични изисквания, които може да са от особена значимост за ангажимента за одит; и

- непрекъснатото информиране на съдружника, отговорен за ангажимента, относно въпроси, имащи отношение към разбирането и изпълнението от екипа по ангажимента на приложимите етични изисквания и свързаните с тях политики или процедури на фирмата.

Идентифициране и оценяване на заплахи за спазване на приложимите етични изисквания (Вж: параграфи 17–18)

А44. В съответствие с МСУК 1, отговорите на фирмата за адресиране на рисковете за качеството във връзка с приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, по отношение на членовете на екипа по ангажимента, включват политики или процедури за идентифициране, оценяване и адресиране на заплахите за спазване на приложимите етични изисквания.

А45. Приложимите етични изисквания може да съдържат разпоредби относно идентифицирането и оценяването на заплахите и начина за справяне с тях. Така например, Кодексът на СМСЕС пояснява, че заплаха, свързана с личен интерес за спазване на фундаменталния принцип за професионална компетентност и надлежно внимание, може да възникне, ако хонорарът, предложен за ангажимента за одит е толкова нисък, че може да е трудно ангажиментът да бъде изпълнен в съответствие с професионалните стандарти.[29]

Нарушаване на приложимите етични изисквания (Вж: параграф 19)

А46. В съответствие с МСУК 1, от фирмата се изисква да установи политики или процедури за идентифициране, комуникиране, оценяване и докладване на нарушения на приложимите етични изисквания и предприемане на своевременен и подходящ отговор на причините и последствията от нарушенията.

Предприемане на подходящи действия (Вж: параграф 20)

А47. Подходящите действия може да включват, например:

- Съблюдаване на политиките или процедурите на фирмата по отношение на нарушения на приложимите етични изисквания, включително комуникиране до, или консултиране с, подходящите лица, така че да могат да бъдат предприети подходящи действия, включително когато е приложимо – дисциплинарни мерки.
- Комуникиране с лицата, натоварени с общо управление.
- Комуникиране с регулаторни органи или професионални организации. При някои обстоятелства комуникацията с регулаторните органи може да се изисква от закон или нормативна разпоредба.
- Търсене на правен съвет.
- Оттегляне от ангажимента за одит, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Преди поставяне на дата на одиторския доклад (Вж: параграф 21)

А48. МОС 700 (преработен) изисква одиторският доклад да включва изявление, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с приложимите етични изисквания, отнасящи се до одита, и е изпълнил другите етични отговорности на одитора в съответствие с тези изисквания.[30]

---

[29] Кодекс на СМСЕС, параграф 330.3 П2

[30] МОС 700 (преработен), параграф 28(в)

Изпълнението на процедурите, изисквани отпараграфи 16–21 от настоящия МОС осигурява базата за тези изявления в одиторския доклад.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

A49. Законови мерки може да осигуряват предпазни мерки за независимостта на одиторите в публичния сектор. Одиторите или одиторските фирми в публичния сектор обаче, извършващи одити в публичния сектор от името на задължителния одитор, може в зависимост от условията на мандата си в конкретна юрисдикция, да трябва да адаптират подхода си, за да окажат съдействие за спазването на параграф 16. Когато мандатът на одитора в публичния сектор не разрешава оттегляне от ангажимента за одит, това може да включва оповестяване посредством публичен доклад на възникналите обстоятелства, които ако бяха в непубличния сектор биха довели до оттеглянето на одитора.

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит (Вж: параграфи 22–24)

A50. МСУК 1 изисква фирмата да установи цели във връзка с качеството, които да адресират приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти.

A51. Информация като посочената по-долу може да помогне на съдружника, отговорен за ангажимента, при определяне дали заключенията, до които е достигнато във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит са подходящи:

- Почтеността и етичните ценности на основните собственици на предприятието, ключовото му ръководство и лицата, натоварени с общо управление;
- Дали за изпълнението на ангажимента са на разположение достатъчни и подходящи ресурси;
- Дали ръководството и лицата, натоварени с общо управление са потвърдили своите отговорности във връзка с ангажимента;
- Дали екипът по ангажимента разполага с компетентност и способности, включително достатъчно време, да изпълни ангажимента; и
- Дали съществените въпроси, възникнали по време на текущия или на предходен ангажимент, имат последствия за продължаването на ангажимента.

A52. Съгласно МСУК 1, по отношение на решенията във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти, от фирмата се изисква да направи преценки относно способността на фирмата да изпълни ангажимента в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да използва разгледаната от фирмата в тази връзка информация при определяне дали заключенията, до които е достигнато по отношение приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиенти и ангажиментите за одит са подходящи. В случай че съдружникът, отговорен за ангажимента, има опасения относно уместността на заключенията, до които е достигнато, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да обсъди основанието за тези заключения с лицата, участвали в процеса по приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиента или конкретния ангажимент.

A53. Ако съдружникът, отговорен за ангажимента, пряко участва в процеса на фирмата по продължаването на взаимоотношенията с клиента или конкретния ангажимент, на съдружника, отговорен за ангажимента, ще бъде известна информацията, получена или използвана от фирмата при достигане до съответните заключения. Такова пряко участие може да предостави също така и база за определянето от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, че политиките или процедурите на фирмата са били съблюдавани и че заключенията, до които е достигнато, са подходящи.

А54. Информацията, получена по време на процеса по приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти може да помогне на съдружника, отговорен за ангажимента, при спазване на изискванията на настоящия МОС и при вземане на информирани решения относно подходящия курс на действие. Такава информация може да включва:

- Информация относно големината, сложността и естеството на предприятието, включително дали става въпрос за одит на група, отрасъла, в който предприятието осъществява дейност, и приложимата рамка за финансово отчитане;
- Сроковете за отчитане на предприятието, като например, междинни и окончателни етапи;
- По отношение на одити на групи, естеството на взаимоотношението на контрол между предприятието майка и неговите предприятия и бизнес единици; и
- Дали след предходния ангажимент за одит е имало промени в предприятието или в отрасъла, в който предприятието осъществява дейност, които биха могли да окажат влияние върху естеството на необходимите ресурси, както и върху начина, по който работата на екипа по ангажимента ще бъде обект на ръководство, надзор и преглед.

А55. Информацията, получена по време на приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти, може да е уместна също така и при спазване на изискванията на други МОС, както и на настоящия МОС, например, във връзка с:

- установяване на разбиране за условията на ангажимента за одит, както се изисква от МОС 210;[31]
- идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на грешка или измама, в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 240;[32]
- разбиране на групата и средата, в която тя функционира, в случай на одит на финансови отчети на група в съответствие с МОС 600 (преработен), както и ръководство, надзор и преглед на работата на одитори на компоненти;
- определяне дали и как да бъде ангажиран експерт на одитора в съответствие с МОС 620; и
- структурата на управление на предприятието в съответствие с МОС 260 (преработен)[33] и МОС 265.[34]

А56. Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания може да изискват последващият одитор да изиска, преди да приеме ангажимента за одит, предходният одитор да предостави известната му информация относно факти или обстоятелства, които според преценката на предходния одитор, последващият одитор трябва да знае, преди да реши да приеме ангажимента. При някои обстоятелства от предходния одитор може да се изисква, при поискване от предложения последващ одитор, да предостави информация относно идентифицирано или подозирано неспазване на закони или нормативни разпоредби на предложения последващ одитор. Така например, ако предходният одитор се е оттеглил от ангажимента в резултат на идентифицирано или подозирано неспазване на закони или нормативни разпоредби, Кодексът на СМСЕС[35] изисква предходният одитор, при поискване от предложения последващ одитор, да предостави всички уместни факти и

---

[31] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграф 9

[32] МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*

[33] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*

[34] МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*

[35] Кодекс на СМСЕС, параграф И360.22

друга информация, засягаща такова неспазване, която според мнението на предходния одитор, предложеният последващ одитор трябва да знае преди да приеме назначаването като одитор.

А57. При обстоятелства, когато фирмата е задължена от закон или нормативна разпоредба да приеме или продължи ангажимент за одит, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание информацията, получена от фирмата, относно естеството и обстоятелствата на ангажимента.

А58. При вземане на решения относно необходимите действия, съдружникът, отговорен за ангажимента, и фирмата може да достигнат до заключение, че е подходящо да се продължи с ангажимента за одит и ако това е така – да определят какви допълнителни стъпки са необходими на ниво ангажимент (например, определяне на по-голям брой служители или служители със специфични експертни знания и умения). Ако съдружникът, отговорен за ангажимента, има допълнителни опасения или не е удовлетворен, че въпросът е бил разрешен по подходящ начин, може да са приложими политиките или процедурите на фирмата за разрешаване на различия в мнението.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор (Вж: параграфи 22–24)

А59. В публичния сектор одиторите е възможно да бъдат назначавани в съответствие със законови процедури и може да не е необходимо одиторът в публичния сектор да установява всички политики или процедури във връзка с приемането или продължаването на ангажиментите за одит. Независимо от това, изискванията и съображенията по отношение приемането или продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти, изложени в параграфи 22–24 и А50–А58, може да са полезни за одиторите в публичния сектор при оценяване на риска и изпълнение на техните отговорности за докладване.

Ресурси за ангажимента (Вж: параграфи 25–28)

А60. Съгласно МСУК 1, ресурсите, насочени или предоставени на разположение от фирмата, за да подкрепят изпълнението на ангажиментите за одит включват:

- човешки ресурси;
- технологични ресурси; и
- интелектуални ресурси.

А61. Ресурсите при ангажимент за одит основно се насочват или предоставят на разположение от фирмата, макар че може да съществуват обстоятелства, при които екипът по ангажимента директно получава ресурси за ангажимента за одит. Така например, случаят може да е такъв, когато от одитора на компонент се изисква съгласно закон, нормативна разпоредба или поради друга причина да изрази одиторско мнение относно финансовия отчет на компонента, а одиторът на компонента е назначен също така от ръководството на компонента да изпълни одиторски процедури от името на одитора на групата.[36] При такива обстоятелства, политиките или процедурите на фирмата може да изискват съдружникът, отговорен за ангажимента, да предприеме различни действия, като например, изискването на информация от одитора на компонента, за да определи дали достатъчни и подходящи ресурси са насочени или предоставени на разположение.

А62. Уместно съображение за съдружника, отговорен за ангажимента, при спазване на изискванията в параграфи 25 и 26, може да е дали ресурсите, насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, позволяват изпълнението на приложимите етични изисквания, включително етичните принципи, като професионална компетентност и надлежно внимание.

---

[36] МОС 600 (преработен), параграф А10

Човешки ресурси

А63. Човешките ресурси включват членовете на екипа по ангажимента (вижте също параграфи А5, А15–А21) и, когато е приложимо, външния експерт на одитора и лицата от звеното за вътрешен одит на предприятието, които оказват пряко съдействие при одита.

Технологични ресурси

А64. Използването на технологични ресурси при ангажимента за одит може да помогне на одитора при получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Технологичните инструменти биха могли да позволят на одитора да управлява одита по-ефикасно и по-ефективно. Технологичните инструменти биха могли да позволят също така на одитора по-лесно да оценява големи обеми данни, за да предостави например, по-задълбочени анализи, да идентифицира необичайни тенденции или по-ефективно да подложи на критична оценка твърденията на ръководството, което повишава способността на одитора да упражнява професионален скептицизъм. Технологичните инструменти биха могли да бъдат използвани и за провеждане на заседания и за предоставяне на комуникационни инструменти на екипа по ангажимента. Неподходящото използване на такива технологични ресурси обаче, може да повиши риска от прекомерно разчитане на информацията, изготвена за целите на вземане на решения, или да създаде заплахи за спазване на приложимите етични изисквания, например, изискванията, отнасящи се до конфиденциалността.

А65. Политиките или процедурите на фирмата може да включват задължителни съображения или отговорности за екипа по ангажимента при използването на одобрени от фирмата технологични инструменти за изпълнение на одиторски процедури и може да изискват участието на лица със специализирани умения или експертни знания при оценяване или анализиране на резултатите.

А66. Когато съдружникът, отговорен за ангажимента, изисква лица от друга фирма да използват конкретни автоматизирани инструменти или техники при изпълнение на одиторски процедури, комуникациите с тези лица може да посочват, че използването на такива автоматизирани инструменти или техники трябва да е в съответствие с указанията на екипа по ангажимента.

А67. Политиките или процедурите на фирмата може изрично да забраняват използването на определени ИТ приложения или функции на ИТ приложения (например, софтуер, който все още не е изрично одобрен за ползване от фирмата). И обратно, политиките или процедурите на фирмата може да изискват екипът по ангажимента да предприеме определени действия, преди да използва ИТ приложение, което не е одобрено от фирмата, за да определи, че то е подходящо за ползване, например, като изискват:

- екипът по ангажимента да разполага с подходяща компетентност и способности да използва ИТ приложението.
- тестване функционирането и сигурността на ИТ приложението.
- включване в одиторското досие на специфична документация.

А68. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да упражни професионална преценка, когато разглежда въпроса дали използването на дадено ИТ приложение по ангажимента за одит е подходящо в контекста на ангажимента и ако това е така – как трябва да бъде използвано това ИТ приложение. Факторите, които биха могли да бъдат взети под внимание при определяне дали конкретно ИТ приложение, което не е било изрично одобрено за ползване от фирмата, е подходящо за използване в ангажимента за одит, включват дали:

- използването и сигурността на ИТ приложението съответстват на политиките или процедурите на фирмата.
- ИТ приложението функционира така, както е замислено.

- персоналът разполага с компетентността и способностите, необходими, за да се използва ИТ приложението.

Интелектуални ресурси

А69. Интелектуалните ресурси включват, например, одиторски методологии, инструменти за прилагане, одиторски ръководства, еталонни програми, модели, въпросници или формуляри.

А70. Използването на интелектуални ресурси при ангажимента за одит може да способства за последователното прилагане и разбиране на професионалните стандарти, закони и нормативни разпоредби и свързаните с тях политики и процедури на фирмата. За тази цел от екипа по ангажимента може да се изисква, в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, да използва одиторската методология на фирмата и конкретни инструменти и насоки. Екипът по ангажимента може да разгледа също така въпроса дали използването на други интелектуални ресурси е целесъобразно и уместно на базата на естеството и обстоятелствата на ангажимента, например, специфична за даден отрасъл методология или свързани с нея ръководства и помагала за изпълнение.

Достатъчни и подходящи ресурси за изпълнение на ангажимента (Вж: параграф 25)

А71. При определяне дали достатъчни и подходящи ресурси за изпълнението на ангажимента са били насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, обикновено съдружникът, отговорен за ангажимента, може да разчита на отнасящите се до този въпрос политики или процедури на фирмата (включително ресурси) съгласно описаното в параграф А6. Така например, на базата на информацията, комуникирана от фирмата, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да е в състояние да разчита на програмите на фирмата за технологично развитие, внедряване и поддържане, когато за изпълнението на одиторските процедури използва одобрена от фирмата технология.

Компетентност и способности на екипа по ангажимента (Вж: параграф 26)

А72. Когато определя, че екипът по ангажимента разполага с подходяща компетентност и способности, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание такива въпроси, като например:

- разбирането и практическия опит на екипа с ангажименти за одит със сходно естество и сложност, посредством подходящо обучение и участие.
- разбирането на екипа за професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.
- експертните знания и умения на екипа в специализирани области на счетоводното отчитане и одита.
- експертните знания и умения на екипа в ИТ, използвани от предприятието или автоматизираните инструменти и техники, които ще бъдат използвани от екипа по ангажимента при планирането и изпълнението на ангажимента за одит.
- познанията на екипа за съответните отрасли, в които предприятието, което ще бъде одитирано, осъществява дейност.
- способността на екипа да упражнява професионален скептицизъм и професионална преценка.
- разбирането на екипа за политиките или процедурите на фирмата.

А73. Вътрешните одитори и външният експерт на одитора не са членове на екипа по ангажимента. МОС 610 (преработен 2013 г.)[37] и МОС 620[38] съдържат изисквания и насоки, отнасящи се съответно до оценяването на компетентността и способностите на вътрешните одитори и външния експерт на одитора.

Управление на проекта

А74. В ситуации, когато има много членове на екипа по ангажимента, например при одит на по-голямо или сложно предприятие, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да ангажира лице, което притежава специализирани умения или знания в управлението на проекти, подкрепено от подходящи технологични и интелектуални ресурси на фирмата. И обратно, при одит на по-малко сложно предприятие с малък брой членове на екипа по ангажимента, управлението на проекта може да бъде осъществено от член на екипа по ангажимента посредством по-малко формални средства.

А75. Техниките и инструментите за управление на проекти може да подкрепят екипа по ангажимента при управлението на качеството на ангажимента за одит, като например:

- повишат способността на екипа по ангажимента да упражнява професионален скептицизъм, чрез смекчаване на ограниченията от гледна точка на бюджет и време, които иначе биха могли да попречат на упражняването на професионален скептицизъм;
- улеснят своевременното извършване на одиторската работа с оглед ефективно управление на времевите ограничения към края на одиторския процес, когато биха могли да възникнат по-трудни или спорни въпроси;
- осъществяват текущо наблюдение на напредъка на одита в сравнение с плана на одита,[39] включително достигането на ключови целеви ориентири, което би могло да помогне на екипа по ангажимента да бъде активен при идентифициране на необходимостта от извършването на своевременни корекции в плана на одита и на насочените за одита ресурси; или
- улеснят комуникацията между членовете на екипа по ангажимента, например, като координират договореностите с одитори на компоненти и експерти на одитора.

Недостатъчни или неподходящи ресурси (Вж: параграф 27)

А76. МСУК 1 адресира ангажираността на фирмата с качеството чрез нейната култура, която е налице в цялата фирма, и която отчита и укрепва ролята на фирмата при обслужване на обществения интерес чрез последователното изпълнение на качествени ангажименти и значението на качеството в стратегическите решения и действия на фирмата, включително финансовите и оперативни приоритети на фирмата. МСУК 1 адресира също така отговорностите на фирмата за планиране на потребностите от ресурси и получаване, разпределяне и насочване на ресурсите по начин, който да е в съответствие с ангажираността на фирмата с качеството. При определени обстоятелства обаче, финансовите и оперативни приоритети на фирмата може да поставят ограничения на ресурсите, насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента. При такива обстоятелства тези ограничения не отменят отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента, за постигане на качество на ниво ангажимент, включително за определяне, че ресурсите, насочени или предоставени на разположение от фирмата са достатъчни и подходящи за изпълнението на ангажимента за одит.

А77. Определянето от съдружника, отговорен за ангажимента, относно това дали са необходими

---

[37] МОС 610 (преработен 2013 г.), параграф 15

[38] МОС 620, параграф 9

[39] Виж МОС 300, параграф 9.

допълнителни ресурси на ниво ангажимент, е въпрос на професионална преценка и се влияе от изискванията на настоящия МОС и от естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Както е описано в параграф А11, при определени обстоятелства, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да определи, че отговорите на фирмата на рисковете за качеството са неефективни в контекста на конкретния ангажимент, включително че определени ресурси, насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, са недостатъчни. При такива обстоятелства, от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да предприеме подходящи действия, включително комуникирането на такава информация до подходящите лица в съответствие с параграф 27 и параграф 39(в). Така например, ако софтуерна одиторска програма, предоставена от фирмата, не е включила нови или преработени одиторски процедури във връзка с издадена неотдавна нормативна разпоредба в отрасъла, своевременното комуникиране на такава информация до фирмата дава възможност на фирмата бързо да предприеме стъпки да актуализира и преиздаде софтуера или да осигури алтернативен ресурс, който да позволи на екипа по ангажимента, да спази новата нормативна разпоредба при изпълнение на ангажимента за одит.

А78. Ако ресурсите, които са насочени или предоставени на разположение, са недостатъчни или неподходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента, а допълнителни или алтернативни ресурси не са били предоставени на разположение, целесъобразните действия може да включват:

- промяна на планирания подход спрямо естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството, надзора и прегледа (вижте също параграф А94).
- обсъждане удължаване на крайния срок за издаване на доклада с ръководството или лицата, натоварени с общо управление, когато удължаване е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.
- следване на политиките или процедурите на фирмата за разрешаване на различия в мнението, в случай че съдружникът, отговорен за ангажимента, не получи необходимите ресурси за ангажимента за одит.
- следване на политиките или процедурите на фирмата за оттегляне от ангажимент за одит, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор (Вж: параграфи 25–28)

А79. В публичния сектор, за изпълнение на условията на мандата за одит в конкретна юрисдикция, може да са необходими специализирани умения. Такива умения може да включват разбиране за приложимите механизми за докладване, включително докладване до законодателния орган или друг орган за общо управление или докладване в името на обществения интерес. По-общия обхват на одита в публичния сектор може да включва, например, определени аспекти от одитиране на резултатите от дейността.

Изпълнение на ангажимента

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) (Вж: параграф 29)

А80. Когато одитът не се извършва изцяло от съдружника, отговорен за ангажимента, или при одит на предприятие, чието естество и обстоятелства са по-сложни, може да е необходимо съдружникът, отговорен за ангажимента, да възложи ръководството, надзора и прегледа на други членове на екипа по ангажимента. Като част обаче от цялостната отговорност на съдружника, отговорен за ангажимента, за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимента за одит и за неговото достатъчно и подходящо участие, от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да определи, че естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа са

в съответствие с параграф 30. При такива обстоятелства персоналът или членове на екипа по ангажимента, включително одиторите на компоненти, може да предоставят на съдружника, отговорен за ангажимента, информация, която да му позволи да вземе решението, изисквано от параграф 30.

Ръководство, надзор и преглед (Вж: параграф 30)

А81. Съгласно МСУК 1, от фирмата се изисква да установи цел във връзка с качеството, която да адресира естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над екипите по ангажименти и прегледа на тяхната работа. МСУК 1 изисква също така това ръководство, надзор и преглед да бъдат планирани и изпълнени на базата на това, че работата, извършвана от по-малко опитните членове на екипа по ангажимента е обект на ръководство, надзор и преглед от страна на по-опитните членове на екипа по ангажимента.

А82. Ръководството и надзорът над екипа по ангажимента и прегледът на работата на екипа по ангажимента представляват отговори на ниво фирма, които се прилагат на ниво ангажимент, като тяхното естество, време на изпълнение и обхват могат допълнително да бъдат пригодени към конкретните обстоятелства от съдружника, отговорен за ангажимента, при управлението на качеството на ангажимента. Съответно, подходът към ръководството, надзора и прегледа ще варира при различните ангажименти, вземайки под внимание естеството и обстоятелствата на ангажимента. По принцип подходът ще включва комбинация от адресирането на политиките или процедурите на фирмата и специфични за конкретния ангажимент отговори.

А83. Подходът към ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа осигурява подкрепа на съдружника, отговорен за ангажимента, при изпълнение на изискванията на настоящия МОС и при достигане до заключение, че съдружникът, отговорен за ангажимента, в достатъчна степен и по подходящ начин е участвал по време на целия ангажимент за одит в съответствие с параграф 40.

А84. Непрекъснатото обсъждане и комуникация между членовете на екипа по ангажимента позволява на по-малко опитните членове на екипа по ангажимента да повдигат своевременно въпроси пред по-опитните членове на екипа по ангажимента (включително съдружника, отговорен за ангажимента) и дава възможност за ефективно ръководство, надзор и преглед в съответствие с параграф 30.

Ръководство

А85. Ръководството на екипа по ангажимента може да включва информиране на членовете на екипа по ангажимента за техните отговорности, като например:

- да допринасят за управляването на качеството и за постигане на качество на ниво ангажимент чрез личното си поведение, комуникация и действия.
- да запазват критична мисловна нагласа и да осъзнават неволната или умишлена предубеденост на одитора при упражняване на професионален скептицизъм, когато събират и оценяват одиторски доказателства (вижте параграф А36).
- да изпълняват приложимите етични изисквания.
- отговорностите на съответните съдружници, когато повече от един съдружник участва в изпълнението на ангажимента за одит.
- отговорностите на съответните членове на екипа по ангажимента да изпълняват одиторски процедури и на по-опитните членове на екипа по ангажимента да осъществяват ръководство, надзор и преглед на работата на по-малко опитните членове на екипа по ангажимента.

- да разберат целите на работата, която трябва да бъде извършена, и подробните указания относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираните одиторски процедури, така както са изложени в общата одиторска стратегия и плана на одита.
- да адресират заплахите за постигането на качество и очаквания от екипа по ангажимента отговор. Така например, бюджетни ограничения или ограничения върху ресурсите не следва да водят до това членовете на екипа по ангажимента да модифицират или да не изпълнят планираните одиторски процедури.

Надзор

A86. Надзорът може да включва въпроси, като:

- проследяване напредъка на ангажимента за одит, което включва текущо наблюдение върху:
  - напредъка в сравнение с плана на одита;
  - дали целта на извършваната работа е била постигната; и
  - постоянната адекватност на насочените ресурси.
- предприемане на подходящи действия за адресиране на възникващи по време на ангажимента въпроси, включително например, повторно възлагане на планираните одиторски процедури на по-опитни членове на екипа по ангажимента, когато проблемните въпроси са по-сложни, отколкото се е очаквало предварително.
- идентифициране на въпроси за консултация или разглеждане от по-опитни членове на екипа по ангажимента по време на ангажимента за одит.
- предоставяне на наставничество и обучение на работното място, за да се помогне на членовете на екипа по ангажимента да развият умения или компетентност.
- създаване на среда, в която членовете на екипа по ангажимента изразяват своите опасения, без страх от ответни действия или разправа.

Преглед

A87. Прегледът на работата на екипа по ангажимента осигурява подкрепа за заключението, че изискванията на настоящия МОС са били адресирани.

A88. Прегледът на работата на екипа по ангажимента се състои от разглеждане на това дали, например:

- работата е извършена в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания;
- съществените въпроси са поставени за допълнително разглеждане;
- са осъществени подходящи консултации и дали заключителните решения в резултат на тези консултации са документирани и приложени;
- е налице необходимост да се преразгледа естеството, времето на изпълнение и обхвата на извършената работа;
- извършената работа подкрепя заключенията, до които е достигнато и е подходящо документирана;
- получените доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят база за одиторското мнение; и
- целите на одиторските процедури са постигнати.

A89. Политиките или процедурите на фирмата може да съдържат конкретни изисквания относно:

- естеството, времето на изпълнение и обхвата на прегледа на одиторската документация;

- различните видове преглед, които е възможно да са целесъобразни в различни ситуации (например, преглед на всеки отделен документ от работните книжа или на подбрани работни книжа); и
- от кои членове на екипа по ангажимента се изисква да извършат различните видове прегледи.

Преглед от съдружника, отговорен за ангажимента (Вж: параграфи 30–34)

A90. Съгласно изискванията на МОС 230, съдружникът, отговорен за ангажимента, документира датата и обхвата на прегледа.[40]

A91. Своевременният преглед на документацията от съдружника, отговорен за ангажимента, на подходящи етапи по време на целия ангажимент за одит дава възможност съществените въпроси да бъдат разрешени по начин, удовлетворяващ съдружника, отговорен за ангажимента, на или преди датата на одиторския доклад. Не е необходимо съдружникът, отговорен за ангажимента, да осъществява преглед на цялата одиторска документация.

A92. Съдружникът, отговорен за ангажимента, използва професионална преценка при идентифициране на областите на съществена преценка, направена от екипа по ангажимента. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват определени въпроси, които обикновено се очаква да представляват съществени преценки. Съществените преценки във връзка с ангажимент за одит може да включват въпроси, отнасящи се до общата одиторска стратегия и плана на одита за осъществяване на ангажимента, изпълнението на ангажимента и цялостните заключения, до които е достигнал екипът по ангажимента, например:

- въпроси, свързани с планирането на ангажимента, като например, въпроси, отнасящи се до определяне нивото на същественост.
- съставът на екипа по ангажимента, включително:
  - персонал, използващ експертни знания и умения в специализирана област на счетоводното отчитане или одита;
  - използване на персонал от центрове за предоставяне на услуги.
- решението да се ангажира експерт на одитора, включително решението да се ангажира външен експерт.
- разглеждането от страна на екипа по ангажимента на информация, получена по време на процеса по приемане и продължаване на взаимоотношението с клиента и ангажимента и предложените отговори на тази информация.
- процесът на екипа по ангажимента за оценка на риска, включително ситуации, при които разглеждането на факторите за вътрешноприсъщ риск и оценяването на вътрешноприсъщия риск изискват съществена преценка от екипа по ангажимента.
- разглеждането от страна на екипа по ангажимента на взаимоотношения и сделки със свързани лица и съответните оповестявания.
- резултатите от процедурите, изпълнени от екипа по ангажимента в съществени области на ангажимента, например, заключенията във връзка с определени приблизителни счетоводни оценки, счетоводни политики или съображения във връзка с предположението за действащо предприятие.
- оценката от екипа по ангажимента на работата, извършена от експерти и заключенията от тази работа.

[40] МОС 230, параграф 9(в)

- в ситуации с одит на група:
    - предложената обща стратегия за одита на групата и плана за одита на групата;
    - решенията относно участието на одиторите на компоненти, включително как да бъде осъществено ръководство и надзор над тях и как да бъде извършен преглед на тяхната работа; и
    - оценката на работата, извършена от одиторите на компоненти и съответно направените в резултат на тази работа заключения.
- как са адресирани въпросите, засягащи общата одиторска стратегия и плана на одита.
- значимостта и разпределението на коригираните и некоригирани неправилни отчитания, идентифицирани по време на ангажимента.
- предложеното одиторско мнение и въпросите, които ще бъдат комуникирани в одиторския доклад, например, ключовите одиторски въпроси или параграф „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие".

А93. Съдружникът, отговорен за ангажимента, използва професионална преценка при определянето на други въпроси, които да бъдат подложени на преглед, например на базата на:

- естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит.
- кои членове на екипа по ангажимента са извършили работата.
- въпроси, свързани с неотдавнашни констатации от инспекции или проверки.
- изискванията на политиките или процедурите на фирмата.

Естество, време на изпълнение и обхват

А94. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа се изисква да бъдат планирани и изпълнени в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, както и с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Така например, политиките или процедурите на фирмата може да включват изисквания:

- работата, планирана да бъде извършена към междинна дата, да бъде обект на ръководство, надзор и преглед в същото време, както изпълнението на процедурите, а не в края на периода, така че необходимите корективни действия да могат да бъдат предприети своевременно.
- определени въпроси да бъдат обект на преглед от съдружника, отговорен за ангажимента, като фирмата може да посочи обстоятелствата или ангажиментите, при които се очаква такива въпроси да бъдат прегледани.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

А95. Подходът към ръководството, надзора и прегледа може да бъде индивидуално пригоден към конкретните обстоятелства, в зависимост например от:

- предходния опит на члена на екипа по ангажимента с това предприятие и областта, която ще бъде одитирана. Така например, ако работата, отнасяща се до информационната система на предприятието, се извършва от същия член на екипа по ангажимента, който е извършил работата през предходния период, и няма съществени промени в информационната система, обхватът и честотата на ръководството и надзора над члена на екипа по ангажимента може да са по-малки, а прегледът на съответните работни книжа – по-малко подробен.
- сложността на ангажимента за одит. Така например, ако са настъпили съществени събития, които правят ангажимента за одит по-сложен, обхватът и честотата на ръководството и надзора

над члена на екипа по ангажимента може да са по-големи, а прегледът на съответните работни книжа – по-подробен.

- оценените рискове от съществено неправилно отчитане. Така например, по-високият оценен риск от съществено неправилно отчитане може да изисква съответстващо увеличаване на обхвата и честотата на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и по-подробен преглед на тяхната работа.
- компетентността и способностите на отделните членове на екипа по ангажимента, извършващи одиторската работа. Така например, по-малко опитните членове на екипа по ангажимента може да изискват по-подробни указания и по-чести или с лично присъствие взаимодействия в хода на извършване на работата.
- начина, по който се очаква да бъдат осъществени прегледите на извършената работа. Така например, при някои обстоятелства, прегледите от разстояние може да не са ефективни за осигуряване на необходимото ръководство и може да трябва да бъдат допълнени от взаимодействия при лично присъствие.
- структурата на екипа по ангажимента и местоположението на членовете на екипа по ангажимента. Така например, ръководството и надзорът над лицата, намиращи се в центрове за предоставяне на услуги и прегледът на тяхната работа може:
  - да са по-формализирани и структурирани, отколкото когато всички членове на екипа по ангажимента се намират на едно и също място; или
  - да използват ИТ, за да се улесни комуникацията между членовете на екипа по ангажимента.

А96. Идентифицирането на промени в обстоятелствата на ангажимента може да наложи повторно оценяване на планирания подход спрямо естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството, надзора или прегледа. Така например, ако оценението риск от съществено неправилно отчитане на ниво финансов отчет се повишава поради сложна сделка или операция, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да трябва да промени планираното ниво на преглед на работата, свързана с тази сделка или операция.

А97. В съответствие с параграф 30(б), от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да определи, че подходът спрямо ръководството, надзора и прегледа съответства на естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Така например, ако по-опитен член на екипа по ангажимента вече не е на разположение да участва в надзора и прегледа на екипа по ангажимента, може да е необходимо съдружникът, отговорен за ангажимента, да увеличи обхвата на надзора и прегледа на по-малко опитните членове на екипа по ангажимента.

Преглед на комуникациите до ръководството, лицата, натоварени с общо управление, или регулаторни органи (Вж: параграф 34)

А98. Съдружникът, отговорен за ангажимента**,** използва професионална преценка при определяне кои писмени комуникации да подложи на преглед, вземайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Така например, може да не е необходимо съдружникът, отговорен за ангажимента**,** да прави преглед на комуникациите между екипа по ангажимента и ръководството в обичайния ход на одита.

Консултации (Вж: параграф 35)

А99. МСУК 1 изисква фирмата да установи цел във връзка с качеството, която да адресира консултациите по трудни или спорни въпроси и начина, по който се прилагат съгласуваните заключителни решения. Консултации може да са подходящи или да се изискват, например, по отношение на:

- въпроси, които са сложни или непознати (например, въпроси, отнасящи се до приблизителна счетоводна оценка с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване);
- съществени рискове;
- съществени сделки или операции, които са извън обичайния ход на стопанската дейност на предприятието или които изглеждат необичайни по други причини;
- ограничения, наложени от ръководството; и
- неспазване на закони или нормативни разпоредби.

А100. Ефективни консултации по съществени технически, етични или други въпроси в рамките на фирмата или когато е приложимо – извън фирмата, може да бъдат постигнати, когато лицата, с които се провеждат консултациите:

- са запознати с всички уместни факти, които ще им дадат възможност да предоставят информиран съвет; и
- притежават подходящи познания, ранг и опит.

А101. Може да е целесъобразно екипът по ангажимента, в контекста на политиките или процедурите на фирмата, да проведе консултации с лица извън фирмата, например, когато на фирмата липсват подходящи вътрешни ресурси. Екипът по ангажимента може да се възползва от консултантски услуги, предоставяни от фирми, професионални организации и регулаторни органи или от търговски организации, които предоставят уместни услуги във връзка с контрола върху качеството.

А102. Необходимостта от консултации извън екипа по ангажимента по труден или спорен въпрос може да е индикация, че този въпрос представлява ключов одиторски въпрос.[41]

Преглед за качеството на ангажимента (Вж: параграф 36)

А103. МСУК 1 съдържа изисквания фирмата да установи политики или процедури, адресиращи прегледите за качеството на ангажимента в съответствие с МСУК 2,[42] и изискващи преглед за качеството на ангажимента по отношение на определени видове ангажименти.[43] МСУК 2 разглежда назначаването и съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и отговорностите на това лице, отнасящи се до изпълнението и документирането на прегледа за качеството на ангажимента.

Приключване на прегледа за качеството на ангажимента преди датиране на одиторския доклад (Вж: параграф 36(г))

А104. МОС 700 (преработен) изисква одиторският доклад да е с дата, която не може да бъде по-ранна от датата, на която одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение относно финансовия отчет.[44] Ако е приложимо по отношение на ангажимента за одит, МСУК 2 и настоящият МОС изискват съдружникът, отговорен за ангажимента, да няма възможност да датира доклада за ангажимента, преди да бъде получено уведомление от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, че прегледът за качеството на ангажимента е приключен. Така например, ако лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, е комуникирало до съдружника, отговорен за ангажимента, опасения относно съществените преценки,

---

41 МОС 701, параграфи 9 и А14

42 МСУК 2, *Прегледи за качеството на ангажимента*

43 МСУК 1, параграф 34(е)

44 МОС 700 (преработен), параграф 49

направени от екипа по ангажимента, или че заключенията във връзка с тях, до които е достигнато, не са подходящи, то тогава прегледът за качеството на ангажимента не е приключен.[45]

А105. Преглед за качеството на ангажимента, извършен своевременно на подходящи етапи по време на ангажимента за одит, може да помогне на екипа по ангажимента бързо да разреши повдигнатите въпроси по начин, удовлетворяващ лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, на или преди датата на одиторския доклад.

А106. Честите комуникации между екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, по време на целия ангажимент за одит може да способстват за ефективния и своевременен преглед за качеството на ангажимента. В допълнение към обсъждането на съществените въпроси с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да възложи на друг член на екипа по ангажимента отговорността за координиране исканията на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента.

Различия в мнението (Вж: параграфи 37–38)

А107. МСУК 1 изисква фирмата да установи цел във връзка с качеството, която да адресира различия в мнението, възникващи в рамките на екипа по ангажимента или между екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента или лица, извършващи дейности в рамките на системата на фирмата за управление на качеството. МСУК 1 изисква също така различията в мнението да бъдат довеждани до вниманието на фирмата и да бъдат разрешавани.

А108. При някои обстоятелства съдружникът, отговорен за ангажимента, може да не е удовлетворен от разрешаването на различията в мнението. При такива обстоятелства целесъобразните действия на съдружника, отговорен за ангажимента, може да включват например:

- да потърси правен съвет; или
- да се оттегли от ангажимента за одит, когато оттеглянето е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба.

Текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците (Вж: параграф 39)

А109. МСУК 1 излага изисквания относно процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците. МСУК 1 изисква фирмата да комуникира до екипите по ангажименти информация относно процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, за да им даде възможност да предприемат бързи и подходящи действия в съответствие с техните отговорности.[46] Наред с това, информацията, предоставяна от членове на екипа по ангажимента, може да бъде използвана от фирмата в процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, а използването на професионална преценка и упражняването на професионален скептицизъм при извършване на одита може да помогне на членовете на екипа по ангажимента да запазят повишено внимание за информация, която би могла да е уместна за този процес.

А110. Информацията, предоставяна от фирмата, може да е уместна за ангажимента за одит, когато например се отнася до констатации по друг ангажимент, изпълнен от съдружника, отговорен за ангажимента, или от други членове на екипа по ангажимента, констатации от местния офис на фирмата или резултати от инспекции във връзка с предходни одити на предприятието.

А111. При разглеждането на информация, комуникирана от фирмата чрез нейния процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците и начина, по който тази информация би могла да повлияе на ангажимента за одит, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание действията

---

[45] МСУК 2, параграф 26

[46] МСУК 1, параграф 47

по отстраняване на недостатъците, разработени и приложени от фирмата, за да адресират идентифицирани недостатъци, и до степента, в която това е уместно с оглед естеството и обстоятелствата на ангажимента – да ги комуникира съответно до екипа по ангажимента. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да определи също така дали допълнителни дейности по отстраняване на недостатъците са необходими на ниво ангажимент. Така например, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да определи, че:

- е необходим експерт на одитора; или
- естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа трябва да бъдат подобрени или увеличени в област на одита, в която са идентифицирани недостатъци.

В случай че идентифициран недостатък не засяга качеството на одита (например, ако се отнася до технологичен ресурс, който екипът по ангажимента не е използвал), то тогава може да не са необходими допълнителни действия.

A112. Идентифициран недостатък в системата на фирмата за управление на качеството не сочи непременно, че ангажиментът за одит не е бил изпълнен в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания или че одиторският доклад не е бил подходящ при конкретните обстоятелства.

Поемане на цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество (Вж: параграф 40)

A113. МСУК 1 изисква фирмата да установи цел във връзка с качеството, която да адресира разбирането и изпълнението на отговорностите от екипа по ангажимента във връзка с ангажимента. МСУК 1 изисква наред с това целта във връзка с качеството да включва цялостната отговорност на съдружниците, отговорни за ангажименти, за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимента и за тяхното достатъчно и подходящо участие по време на целия ангажимент.

A114. Уместните съображения при адресиране на параграф 40 включват определяне как съдружникът, отговорен за ангажимента, е спазил изискванията на настоящия МОС, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит и как одиторската документация доказва участието на съдружника, отговорен за ангажимента, по време на целия ангажимент за одит, съгласно описаното в параграф A118.

A115. Индикациите, че съдружникът, отговорен за ангажимента, може да не е участват в достатъчна степен и по подходящ начин, включват, например:

- липса на своевременен преглед от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, на планирането на ангажимента за одит, включително извършване на преглед на оценените рискове от съществено неправилно отчитане и разработването на съответните отговори на тези рискове.
- доказателства, че лицата, на които са били възложени задачи, действия или процедури, не са били адекватно информирани относно естеството на техните отговорности и правомощия, обхвата на работата, която им е възложена, и целите на тази работа и не са им били предоставени други необходими указания и уместна информация.
- липса на доказателства, че съдружникът, отговорен за ангажимента, е осъществил ръководство и надзор над останалите членове на екипа по ангажимента и преглед на извършената от тях работа.

A116. Ако участието на съдружника, отговорен за ангажимента, не осигурява база за определяне, че направените съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, съдружникът, отговорен за ангажимента, няма да е в състояние да достигне до определянето,

изисквано от параграф 40. В допълнение към вземането под внимание на политиките или процедурите на фирмата, които може да излагат изискваните действия, които трябва да бъдат предприети при такива обстоятелства, целесъобразните действия, които съдружникът, отговорен за ангажимента, би могъл да предприеме включват, например:

- актуализация или промяна на плана на одита;
- повторно оценяване на планирания подход спрямо естеството и обхвата на прегледа и модифициране на планирания подход с цел увеличаване участието на съдружника, отговорен за ангажимента; или
- провеждане на консултация с персонала, на който е възложена оперативната отговорност за уместните аспекти на системата на фирмата за управление на качеството.

Документация (Вж: параграф 41)

A117. В съответствие с МОС 230,[47] одиторската документация осигурява доказателства, че одитът отговаря на изискванията на МОС. Нито е необходимо, нито е практически осъществимо обаче, одиторът да документира всеки разгледан въпрос или всяка направена професионална преценка при одита. Нещо повече, не е необходимо одиторът да документира отделно (например, във въпросник) съответствието с изискванията във връзка с въпроси, за които съответствието е демонстрирано от документи, включени в одиторското досие.

A118. Документирането на изпълнението на изискванията на настоящия МОС, включително доказателствата за участието на съдружника, отговорен за ангажимента, и определянето от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, в съответствие с параграф 40, може да бъде осъществено по различни начини в зависимост от естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Така например:

- ръководството на екипа по ангажимента може да бъде документирано чрез одобрение на плана на одита и дейностите по управление на проекта;
- протоколите от официалните заседания на екипа по ангажимента може да предоставят доказателства за яснотата, последователността и ефективността на комуникациите и други действия на съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с културата и очакваното поведение, които демонстрират ангажираността на фирмата с качеството;
- дневният ред на обсъжданията между съдружника, отговорен за ангажимента, и други членове на екипа по ангажимента и когато е приложимо – лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и съответните одобрения и данни за времето, което съдружникът, отговорен за ангажимента, е изразходвал по ангажимента, може да предоставят доказателства за участието на съдружника, отговорен за ангажимента, по време на целия ангажимент за одит и надзора над останалите членове на екипа по ангажимента; или
- одобряването от страна на съдружника, отговорен за ангажимента и други членове на екипа по ангажимента предоставя доказателства, че работните книжа са били обект на преглед.

A119. При справяне с обстоятелства, които биха могли да представляват риск за постигането на качество при ангажимента за одит, упражняването на професионален скептицизъм и документирането на начина, по който одиторът е разгледал този въпрос, може да е важно. Така например, ако съдружникът, отговорен за ангажимента, получи информация, която би накарала фирмата да откаже ангажимента (вижте параграф 24), документацията може да включва обяснения за начина, по който екипът по ангажимента се е справил с това обстоятелство.

---

[47] МОС 230, параграф А7

А120. Документацията на проведените с други професионални счетоводители консултации във връзка с трудни или спорни въпроси, която е достатъчно пълна и подробна, допринася за разбирането за:

- естеството и обхвата на въпроса, по който са търсени консултации; и
- резултатите от консултациите, включително взетите решения, основанието за тези решения и начина, по който те са приложени.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 230

ОДИТОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЯ

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1

Характер и цели на одиторската документация 2-3

Дата на влизане в сила 4

Цел 5

Определения 6

Изисквания

Своевременно изготвяне на одиторска документация..... 7

Документация за извършените одиторски процедури и получените одиторски доказателства 8-13

Окомплектоване на окончателно одиторско досие 14-16

Приложение и други пояснителни материали

Своевременно изготвяне на одиторска документация A1

Документация за извършените одиторски процедури и получените одиторски доказателства A2-A20

Окомплектоване на окончателно одиторско досие A21-A24

Приложение: Специфични изисквания към одиторската документация в други МОС

Международен одиторски стандарт (МОС) 230 „Одиторска документация" трябва да бъде разглеждан в контекста на МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти".

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора за изготвяне на одиторска документация за одита на финансовия отчет. Приложението изброява други МОС, които съдържат специфични изисквания и насоки към документацията. Специфичните изисквания към документацията в други МОС не ограничават приложението на настоящия МОС. Законодателствата и нормативните разпоредби могат да установяват допълнителни изисквания към документацията.

Характер и цели на одиторската документация

2. Одиторска документация, която отговаря на изискванията на настоящия МОС и на специфичните изисквания към документацията в други свързани МОС, предоставя:

   (а) доказателства за базата за заключението на одитора относно постигането на общите му цели[1]; и

   (б) доказателства, че одитът е планиран и извършен в съответствие с МОС и приложимите законови и регулаторни изисквания.

3. Одиторската документация има редица допълнителни цели, включително изброените по-долу:

   - Подпомагане на екипа по ангажимента за планирането и изпълнението на одита.
   - Подпомагане на членовете на екипа по ангажимента, отговорни за надзора, в насочването и надзора на одиторската работа и за изпълнение на задълженията им за преглед в съответствие с МОС 220 (преработен).[2]
   - Осигуряване на възможност екипът по ангажимента да носи отговорност за своята работа.
   - Запазване на документация по въпроси от продължаваща важност за бъдещи одити.

[1] МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти", параграф 11.

[2] МОС 220 (преработен) "Управление на качеството на одити на финансови отчети", параграфи 29-34

- Осигуряване на възможност за провеждане на прегледи за качеството на ангажимента[3], други видове прегледи на ангажимента[4] и дейности по текущо наблюдение съгласно системата на фирмата за управление на качеството.
- Осигуряване на възможност за провеждане на външни проверки в съответствие с приложимите законови, регулаторни и други изисквания.

Дата на влизане в сила

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

Цел

5. Целта е одиторът да изготвя документация, която предоставя:

   (а) достатъчно и уместно отразяване на базата за одиторския доклад; и

   (б) доказателства, че одитът е планиран и изпълнен в съответствие с МОС и приложимите законови и регулаторни изисквания.

Определения

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

   (а) Одиторска документация – Документи с данни за извършените одиторски процедури, получени съответни одиторски доказателства и за изводи, до които е стигнал одиторът (могат да се използват също термини като “работни документи” или “работни книжа”).

   (б) Одиторско досие – Една или повече папки или други носители на информация, с материална форма или в електронен формат, съдържащи документи, които представляват одиторската документация за конкретен ангажимент.

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

[3] Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) 2, *Прегледи за качеството на ангажимента*

[4] МСУК 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги*, параграф А135

(i) одиторските процеси;

(ii) МОС и приложимите законови и регулаторни изисквания;

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

(iv) одиторските въпроси и въпросите за финансово отчитане, които са съществени за икономическия сектор на предприятието.

Изисквания

Своевременно изготвяне на одиторската документация

7. Одиторът изготвя одиторската документация своевременно. (вж.: пар. А1)

Документация за извършените одиторски процедури и получените одиторски доказателства

Форма, съдържание и обхват на одиторската документация

8. Одиторът изготвя одиторска документация, която е достатъчна, за да даде възможност на одитор с опит, който няма предишна връзка с одита, да разбере: (вж.: пар. А2-А5, А16-А17)

(а) Характера, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените одиторски процедури с цел спазване на изискванията на МОС и приложимите законови и регулаторни изисквания; (вж.: пар. А6-А7)

(б) Резултатите от извършените одиторски процедури и получените одиторски доказателства; и

(в) Съществените въпроси, възникващи по време на одита, достигнатите по тях заключения и съществените професионални преценки, направени в процеса на достигане до тези заключения. (вж.: пар. А8-А11)

9. При документирането на характера, времето на изпълнение и обхвата на извършените одиторски процедури одиторът отразява:

(а) идентифициращите характеристики на специфичните тествани обекти или въпроси; (вж.: пар. А12)

(б) кой е изпълнил одиторската работа и датата, на която е извършена тази работа; и

(в) кой е прегледал извършената одиторска работа и датата и обхватът на този преглед. (вж.: пар. А13)

10. Одиторът документира дискусиите по важни въпроси с ръководството, с лицата, натоварени с общо управление, и други лица, включително естеството на съществените дискутирани въпроси и кога и с кого са проведени тези дискусии. (вж.: пар. А14)

11. Ако одиторът е идентифицирал информация, която е непоследователна с окончателното му заключение по даден важен въпрос, той документира по какъв начин е адресирал тази непоследователност. (вж.: пар. А15)

Отклонение от съществено изискване

12. Ако, в извънредни обстоятелства, одиторът прецени, че е необходимо да се отклони от дадено съществено изискване в МОС, той документира по какъв начин изпълнените алтернативни одиторски процедури постигат целта на това изискване и причините за отклонението. (вж.: пар. А18-А19)

Въпроси, възникващи след датата на одиторския доклад

13. Ако, в извънредни обстоятелства, одиторът изпълни нови или допълнителни одиторски процедури, или направи нови заключения след датата на одиторския доклад, той документира: (вж.: пар. А20)

    (а) възникналите обстоятелства;

    (б) изпълнените нови или допълнителни одиторски процедури, получени одиторски доказателства и направени заключения и ефекта им върху одиторския доклад; и

    (в) кога и от кого са направени и прегледани възникналите промени в одиторската документация.

Окомплектоване на окончателно одиторско досие

14. Одиторът окомплектова одиторската документация в одиторско досие и да завърши административния процес по окомплектоването на окончателно одиторско досие своевременно след датата на одиторския доклад. (вж.: пар. А21-А22)

15. След завършване на окомплектоването на окончателното одиторско досие, одиторът не трябва да изтрива или изхвърля одиторска документация от какъвто и да било характер преди изтичане на периода за нейното съхранение. (вж.: пар. А23)

16. При обстоятелства, различни от предвидените в параграф 13, когато одиторът счете за необходимо да модифицира съществуваща одиторска документация или да добави нова одиторска документация след приключване на окомплектоването на окончателното одиторско досие,

той , независимо от характера на промените или допълненията, документира: (вж.: пар. А24)

(а) специфичните причини за тях; и

(б) кога и от кого са направени и прегледани.

***

Приложение и други пояснителни материали

Своевременно изготвяне на одиторската документация (вж.: пар. 7)

А1. Своевременното изготвяне на достатъчна и уместна одиторска документация помага за повишаване качеството на одита и ефективния преглед и оценка на получените одиторски доказателства и направени заключения преди финализирането на одиторския доклад. Документация, изготвена след изпълнение на одиторската работа, е вероятно да бъде не толкова точна, колкото изготвената в момента, в който се изпълнява тази работа.

Документация за извършените одиторски процедури и получените одиторски доказателства

Форма, съдържание и обхват на одиторската документация (вж.: пар. 8)

А2. Формата, съдържанието и обхватът на одиторската документация зависят от такива фактори като:

- големина и сложност на предприятието;
- характер на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени;
- идентифицирани рискове от съществени неправилни отчитания;
- значение на получените одиторски доказателства;
- характер и обхват на идентифицираните изключения;
- необходимост за документиране на дадено заключение или база за заключение, която не е лесно определима от документацията за извършената работа или за получените одиторски доказателства;
- използвани одиторски методология и средства.

А3. Одиторската документация може да бъде отразена на хартиен или електронен носител, или при използване на друга среда. Примерите за одиторска документация включват:

- одиторски програми;

- анализи;
- меморандуми по проблеми;
- обобщения по съществени въпроси;
- писма за потвърждение и представителни писма;
- списъци за проверка;
- кореспонденция (включително по електронна поща) относно съществени въпроси.

Като част от одиторската документация одиторът може да включи извадки или копия от документите на предприятието (например, важни и специфични договори и споразумения). Одиторската документация, обаче, не е заместител за счетоводните документи на предприятието.

A4. Одиторът не трябва да включва в одиторската документация сменени проекти на работни книжа и финансови отчети, пояснения, които отразяват непълни или предварителни виждания, предишни копия на документи, които са коригирани за печатни или други грешки и дубликати на документи.

A5. Сами по себе си устните обяснения на одитора не представляват подходяща подкрепа за работата, която той е изпълнил или заключенията, до които е достигнал, но могат да се използват за обяснение или поясняване на информация, съдържаща се в одиторската документация.

Документиране на спазването на МОС (вж.: пар. 8(а))

A6. По принцип спазването на изискванията на настоящия МОС водят до създаване на одиторска документация, която е достатъчна и уместна при съществуващите обстоятелства. Други МОС съдържат специфични изисквания към документацията, които са предвидени за разясняване на приложението на настоящия МОС в конкретните обстоятелства на другите МОС. Специфичните изисквания към документацията на другите МОС не ограничават приложението на настоящия МОС. В допълнение, отсъствието на изискване към документацията в който и да било конкретен МОС не е предвидено да предположи, че в резултат на спазването на този МОС не следва да се изготвя документация.

A7. Одиторската документация осигурява доказателства, че одитът отговаря на изискванията на МОС. Обаче, нито е необходимо, нито е практически възможно одиторът да документира всеки въпрос разгледан или професионална преценка направена по време на

одита. В допълнение, не е необходимо одиторът да документира отделно (като например, в списък за проверка) спазването на въпроси, за които това е демонстрирано от документи, включени в одиторското досие. Например:

- Съществуването на подходящо документиран одиторски план показва, че одиторът е планирал одита.
- Съществуването на подписано писмо за поемане на ангажимент в одиторското досие показва, че одиторът е договорил условията на ангажимента за одит с ръководството или, когато това е уместно, с лицата, натоварени с общото управление.
- Одиторски доклад, съдържащ подходящо квалифицирано мнение за финансовите отчети, показва, че одиторът е спазил изискванията за изразяване на квалифицирано мнение при обстоятелствата, посочени в МОС.
- Във връзка с изисквания, които са приложими като цяло през целия одит, е възможно да има редица начини, по които спазването им може да се демонстрира в одиторското досие:
    - Например, може да има повече от един начин, по който да се документира професионалния скептицизъм на одитора. Но независимо от това одиторската документация може да предоставя доказателства за упражнения от одитора професионален скептицизъм съгласно изискванията на МОС. Така например, по отношение на приблизителните счетоводни оценки, когато получените одиторски доказателства включват доказателства, които както потвърждават, така и противоречат на твърденията за вярност на ръководството, документирането на начина, по който одиторът е оценил тези доказателства, включително професионалните преценки, направени при формиране на заключение относно достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства.
    - Аналогично, това, че съдружникът, отговорен за ангажимента, е поел отговорност за ръководството и надзора на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа[5] може да бъде доказано по редица начини в одиторската документация. Това може да включва документация, която да доказва достатъчното и подходящо

[5] МОС 220 (преработен), параграф 29

участие на съдружника, отговорен за ангажимента, в одита, като например участие в дискусиите на екипа по ангажимента.

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

A8. Преценката за важността на даден въпрос изисква обективен анализ на фактите и обстоятелствата. Примерите за съществени въпроси включват:

- Въпроси, които пораждат съществени рискове (както това е дефинирано в МОС 315 (преработен 2019 г.)[6]).
- Резултати от одиторски процедури, показващи (а), че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания; или (б) необходимост от ревизиране на предишната оценка на одитора относно рисковете от съществени неправилни отчитания и отговорът на одитора на тези рискове.
- Обстоятелства, които пораждат съществени затруднения за одитора при прилагането на необходимите одиторски процедури.
- Констатации, които биха могли да доведат до модификация на одиторското мнение или включване на параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад.

A9. Важен фактор при определянето на формата, съдържанието и обхвата на одиторската документация по съществени въпроси е степента на професионална преценка, упражнена при изпълнението на работата и оценката на резултатите. Документацията за направените професионални преценки, когато са съществени, служи за обяснение на заключенията на одитора и в подкрепа на качеството на преценката. Такива въпроси са от особен интерес за лицата, отговорни за прегледа на одиторската документация, включително лицата, извършващи последващи одити, когато се подлагат на преглед въпроси с продължаваща важност (например, когато се прави ретроспективен преглед на приблизителните счетоводни оценки).

A10. Някои примери, в които в съответствие с параграф 8 е уместно да се изготви одиторска документация, свързана с използването на професионална преценка, включват, когато въпросите и преценките са съществени:

[6] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 12(л).

- Обосновката за заключението на одитора, когато дадено изискване предвижда той да "вземе под внимание" определена информация или фактори и това разглеждане е съществено в контекста на конкретния ангажимент.
- Базата за заключението на одитора относно разумността на областите на субективни преценки, направени от ръководството.
- Базата за оценката на одитора относно това дали приблизителна счетоводна оценка и свързаните с нея оповестявания са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане или съдържат неправилно отчитане.
- Когато е приложим МОС 701[7], определянето от страна на одитора на ключовите одиторски въпроси или на липсата на ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани.

А11. Одиторът може да прецени, че като част от одиторската документация е разумно да изготви и съхрани обобщение (понякога наричано меморандум за приключване на ангажимента), което описва съществените въпроси, идентифицирани по време на одита и начина, по който те са били адресирани, или, което включва кръстосани препратки към други свързани поддържащи одиторски документи, които предоставят тази информация. Подобно обобщение може да улесни ефективните и ефикасни прегледи и проверки на одиторската документация, особено за големи и сложни одити. В допълнение, изготвянето на такова обобщение може да подпомогне одитора при разглеждането на съществени въпроси. То може да подпомогне одитора да прецени и дали, в светлината на изпълнените одиторски процедури и достигнати заключения, съществува каквато и да било индивидуално съществена цел на МОС, която той не може да постигне, което би му попречило да постигне общата си цел.

Идентифициране на специфични тествани обекти и въпроси и на лицето, изготвящо документа и лицето, извършващо преглед на документа (вж.: пар. 9)

А12. Отразяването на идентифициращи характеристики обслужва редица цели. Например, то дава възможност на екипа по ангажимента да бъде държан отговорен за работата и улеснява проучването на изключения или непоследователности. Идентифициращите характеристики варират според характера на одиторската процедура и на тествания обект или въпрос. Например:

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

- За детайлен тест на поръчките за покупка, генерирани от предприятието, одиторът може да идентифицира документи, избрани за тестване по техните дати и уникални номера на поръчката за покупка.
- За процедура, изискваща подбор или преглед на всички обекти над определена сума от дадена популация, одиторът може да отрази обхвата на процедурата и да идентифицира популацията (например, всички записи в журнала над определена сума от регистъра на журнала).
- За процедура, изискваща системни извадки от популация на документи, одиторът може да идентифицира избраните документи чрез отразяване на техния източник, начална точка и интервал на извадката (например, систематична извадка от отчетите за експедиция, избрана от регистъра за експедиция за периода от 1 април до 30 септември, започвайки с отчет номер 12345 и избирайки всеки 125-ти отчет).
- За процедура, изискваща запитвания към конкретен персонал на предприятието, одиторът може да отрази датите на тези запитвания и имената и длъжностите на персонала на предприятието.
- За процедура по наблюдение, одиторът може да отрази процеса или въпроса, който е подложен на наблюдение, съответните лица, съответните им отговорности и къде и кога е било проведено наблюдението.

A13. МОС 220 (преработен) съдържа изисквания и насоки относно прегледа на одиторската документация.[8] Изискването за документиране на това кой е извършил преглед на изпълнената одиторска работа, не предполага необходимост всяка конкретна работна книга да включва доказателства за прегледа. Изискването, обаче, означава документиране на това каква одиторска работа е била подложена на преглед, кой е прегледал тази работа и кога е била подложена на прегледа.

Документиране на дискусиите по съществени въпроси с ръководството, лицата, натоварени с общото ръководство и други лица (вж.: пар. 10)

A14. Документацията не се ограничава до документи, изготвени от одитора, а може да включва и други подходящи документи, като например протоколи от заседания, изготвени от персонала на предприятието и съгласувани с одитора. Другите лица, с които одиторът може да

[8] МОС 220 (преработен) , параграфи 29-34

дискутира съществени въпроси, могат да включват друг персонал в предприятието и външни страни, като например, лица, предоставящи професионални консултации на предприятието.

Документация за това как са адресирани непоследователностите (вж.: пар. 11)

A15. Изискването за документиране на това по какъв начин одиторът е адресирал непоследователностите в информацията не предполага, че одиторът трябва да запази документация, която е некоректна или е заменена с друга.

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия (вж. пар. 8)

A16. Одиторската документация за одит на едно по-малко предприятие обикновено не е толкова изчерпателна, колкото за одита на едно по-голямо предприятие. В допълнение, в случай на одит, при който съдружникът, отговорен за ангажимента, изпълнява цялата одиторска работа, документацията няма да включва въпроси, които биха могли да са документирани единствено, за да се информират или инструктират членовете на екип по ангажимента, или да се предоставят доказателства за преглед от други членове на екипа (например, няма да има въпроси за документиране, свързано с дискусиите на екипа или с надзора). Въпреки това, съдружникът, отговорен за ангажимента, спазва водещото изискване в параграф 8 за изготвяне на одиторска документация, която може да бъде разбрана от одитор с опит, тъй като одиторската документация може да бъде предмет на преглед от външни страни за регулаторни или други цели.

A17. Когато изготвя одиторската документация, одиторът на по-малко предприятие може също да прецени, че е полезно и ефикасно да отрази различните аспекти на одита заедно, в един документ, с кръстосани препратки към поддържащите работни книжа, както това е целесъобразно. Примери за въпроси, които могат да бъдат документирани заедно при одита на по-малко предприятие, включват разбирането на предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол, общата одиторска стратегия и одиторски план, нивото на същественост, определено съгласно МОС 320[9], оценени рискове, съществени въпроси, забелязани по време на одита и достигнати заключения.

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

Отклонение от дадено съществено изискване (вж.: пар. 12)

А18. Изискванията на МОС са разработени за да улеснят одитора при постигането на целите, посочени в МОС и оттам при постигането на общата цел на одитора. Съответно, освен в изключителни обстоятелства, МОС изискват спазване с всяко изискване, което е съществено в съществуващите обстоятелства на одита.

А19. Изискването за документация е приложимо единствено към изискванията, които са съществени при съществуващите обстоятелства. Дадено изискване не е съществено[10] единствено в случаите, когато:

(а) Целият МОС не е съществен (например ако предприятието няма функция вътрешен одит, нищо от МОС 610 (преработен 2013 г.)[11] не е съществено); или

(б) Изискването е условно и условието не е налице (например, изискване за модифициране на одиторското мнение, когато съществува невъзможност да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства, и подобна невъзможност не съществува).

Въпроси, възникващи след датата на одиторския доклад (вж.: пар. 13)

А20. Примерите за извънредни обстоятелства включват факти, които стават известни на одитора след датата на неговия доклад, но които са съществували към тази дата и, които, ако са били известни към тази дата, биха могли да наложат изменение във финансовия отчет, или биха накарали одиторът да модифицира мнението, изразено в одиторския доклад.[12] Възникващите промени в одиторската документация се подлагат на преглед в съответствие с отговорностите за преглед, изложени в МОС 220 (преработен)[13].

Окомплектоване на окончателно одиторско досие (вж.: пар. 14-16)

А21. МСУК 1 (или националните изисквания , които са поне толкова високи), изисква системите на фирмите за управление на качеството да установят цел във връзка с качеството, която да адресира своевременното окомплектоване на документацията по ангажимента след датата на доклада по ангажимента.[14] Подходящ времеви срок, в

---

10 МОС 200, параграф 22

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

12 МОС 560 "Последващи събития ”, параграф 14

13 МОС 220 (преработен), параграфи 29-34

14 МСУК 1, параграф 31(е)

рамките на който да се приключи окомплектоването на окончателното одиторско досие, обикновено е не повече от 60 дни след датата на одиторския доклад.[15]

А22. Приключването на окомплектоването на окончателното одиторско досие след датата на одиторския доклад е административен процес, който не включва изпълнението на нови одиторски процедури или достигането до нови заключения. Могат, обаче, да се направят промени в одиторската документация по време на окончателни процес на окомплектоване, ако те са административни по своя характер. Примерите за такива промени включват:

- изтриване или изхвърляне за заменена документация;
- сортиране, подреждане и кръстосано реферирање на работни книжа;
- подписване при попълването на списъци за проверка, свързани с процеса на окомплектоване на досието;
- документиране на одиторските доказателства, които одиторът е получил, обсъдил и съгласувал със съответните членове на екипа за ангажимента преди датата на одиторския доклад.

А23. МСУК 1 (или националните изисквания , които са поне толкова високи), изисква системите на фирмите за управление на качеството да установят цел във връзка с качеството, която да адресира подходящото поддържане и съхранение на документацията по ангажиментите, с цел да се отговори на потребностите на фирмата и да се изпълнят изискванията на закон, нормативна разпоредба, приложимите етични изисквания или професионалните стандарти.[16] Периодът на съхранение за одиторските ангажименти обикновено е не по-малко от пет години от датата на одиторския доклад, или, ако е по-късна, датата на одиторския доклад върху финансовия отчет на групата, когато това е приложимо.[17]

А24. Пример за обстоятелства, при които одиторът може да счете за необходимо да модифицира съществуваща одиторска документация или да добави нова одиторска документация, след като е приключено окомплектоването на досието, е необходимостта от поясняване на съществуваща одиторска документация, възникваща от коментари, получени по време на дейности по текущо наблюдение или външни инспекции.

---

15 МСУК 1, параграф А83

16 МСУК 1 , параграф 31(е)

17 МСУК 1, параграф А85

Приложение

(Вж.: пар. 1)

Специфични изисквания към одиторската документация в други МОС

Това приложение идентифицира параграфите в други МОС, които съдържат специфични изисквания към документацията. Списъкът не може да замени вземането под внимание на изискванията и свързаното приложение и други пояснителни материали в МОС.

- МОС 210 "Договаряне на условията на одиторските ангажименти" – параграфи 10-12
- МОС 220 (преработен) "Управление на качеството на одити на финансови отчети" – параграф 41
- МОС 240 "Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети" – параграфи 45-48
- МОС 250 (преработен) „Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети" – параграф 30
- МОС 260 (преработен) "Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление" – параграф 24
- МОС 300 "Планиране на одита на финансови отчети" – параграф 12
- МОС 315 (преработен 2019 г.) "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания" – параграф 38
- МОС 320 "Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита" – параграф 14
- МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове" – параграфи 28-30
- МОС 450 "Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита" – параграф 15
- МОС 540 (преработен) "Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания" – параграф 39
- МОС 550 "Свързани лица" – параграф 28
- МОС 600 (преработен) "Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)" – параграф 59

- МОС 610 (преработен 2013 г.) „Ползване работата на вътрешните одитори" – параграфи 36-37
- МОС 720 (преработен), „Отговорности на одитора относно друга информация" – параграф 25

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 240

ОТГОВОРНОСТ НА ОДИТОРА ОТНОСНО ИЗМАМИ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1

Характеристики на измамата..... 2-3

Отговорност за предотвратяване и разкриване на измами..... 4-9

Д ата на влизане в сила 10

Цели 11

Определения 12

Изисквания

Професионален скептицизъм 13-15

Обсъждане между членовете на екипа за ангажимента 16

Процедури за оценка на риска и свързани дейности..... 17-25

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

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

Оценка на одиторските доказателства 35-38

Одитор, който не е в състояние да продължи ангажимента 39

Писмени изявления 40

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

Докладване на случаи на измама до компетентен орган извън предприятието 44

Документация 45-48

Приложение и други пояснителни материали

Характеристики на измамата A1-A5

Отговорност за предотвратяване и разкриване на измами A6-A7

Професионален скептицизъм A8-A10

Обсъждане между членовете на екипа по ангажимента A11-A12

Процедури за оценка на риска и свързани дейности A13-A28

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

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

Оценка на одиторските доказателства A50-A54

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

Писмени изявления A59-A60

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

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

Приложение 1: Примери за рискови фактори, свързани с измама

Приложение 2: Примери за възможни одиторски процедури за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама

Приложение 3: Примери за обстоятелства, които са индикатор за възможност за измама

Международен одиторски стандарт (МОС) 240 "Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети" трябва да бъде разглеждан във връзка с МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти".

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора, свързани с измамата при одита на финансови отчети. По-конкретно, той разглежда разширено начина, по който МОС 315 (преработен 2019 г.)[1] и МОС 330[2] следва да бъдат прилагани във връзка с рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

Характеристики на измамата

2. Неправилните отчитания във финансовия отчет могат да възникнат в резултат на измама или грешка. Разграничаващият фактор между измамата и грешката е дали залегналото действие, което води до неправилното отчитане във финансовия отчет, е преднамерено или непреднамерено.

3. Въпреки че „измама" е широка правна концепция, за целите на настоящия МОС одиторът се занимава с измами, които могат да доведат до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет. Два типа преднамерени неправилни отчитания са съществени за одитора – неправилни отчитания, възникващи в резултат от подправена финансова отчетност и неправилни отчитания, възникващи в резултат на незаконно присвояване на активи. Въпреки че одиторът може да подозира или, в редки случаи, да идентифицира възникването на измама, той не прави правни определения за това дали всъщност е възникнала измама. (вж.: пар. А1-А7)

Отговорност за предотвратяване и разкриване на измами

4. Основната отговорност за предотвратяване и разкриване на измами е на лицата, натоварени с общото равление и с ръководството на предприятието. Важно е ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, силно да подчертават важността на предотвратяването на измамите, което може да намали възможностите за извършването им, както и да възпират измамите, което може да възпира отделните лица да не извършват измами поради вероятността от тяхното разкриване и наказване. Това включва ангажимент за създаването на култура на честност и етично поведение, което може да бъде подкрепено с активен надзор от страна на лицата, натоварени с общо управление. Упражняването на надзор от лицата, натоварени с общо управление включва разглеждането на възможността за

[1] МОС 315 (преработен 2019 г.) "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания."

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

REDRAFTED STANDARDS

заобикаляне от страна на ръководството на контролите или за други неподходящи въздействия върху процеса на финансова отчетност, като например усилия от страна на ръководството за управление на печалбите с цел оказване на влияние върху представата на анализаторите относно постигнатите от предприятието резултати и неговата рентабилност.

Отговорности на одитора

5. Одитор, изпълняващ одит в съответствие с МОС, носи отговорност за получаването на разумна степен на сигурност, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или грешка. Поради вътрешноприсъщите ограничения на одита, съществува неизбежен риск, че някои съществени неправилни отчитания във финансовия отчет може да не бъдат разкрити, въпреки че одитът е подходящо планиран и изпълнен в съответствие с изискванията на МОС.[3]

6. Както е описано в МОС 220[4], потенциалният ефект от вътрешноприсъщи ограничения е особено значим в случаите на съществени неправилни отчитания, произтичащи от измама. Рискът от неразкриване на съществени неправилни отчитания, произтичащи от измама, е по-голям отколкото рискът от неразкриване на съществени неправилни отчитания, произтичащи от грешка, тъй като измамата може да е свързана със сложни и внимателно организирани схеми, създадени за да я прикрият, като например, фалшификация, преднамерен пропуск за отчитане на сделки или преднамерено направени изявления за въвеждане на одитора в заблуждение. Такива опити за прикриване могат да бъдат още по-трудни за разкриване, ако са съпроводени от тайно споразумение. Тайното споразумение може да накара одитора да счита, че доказателството е убеждаващо, докато то в същност е фалшиво. Способността на одитора да разкрие случай на измама зависи от фактори като опитност на автора на престъплението, честота и степен на манипулацията, обхват на скритото споразумение, относителен размер на конкретно манипулираните суми и отговорната позиция на замесените лица. Въпреки че одиторът може да е в състояние да идентифицира потенциални възможности за извършване на измами, е трудно той да определи дали неправилно отчитане в област, налагаща субективна преценка, като например са приблизителните счетоводни оценки, е породена от измама или от грешка.

7. В допълнение, рискът за одитора да не разкрие съществени неправилни

[3] МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти", параграфи А56-А57.

[4] МОС 200, параграф А56.

отчитания, произтичащи от измама, извършена от ръководството е по-голям от този, свързан с измама, извършена от служител, тъй като ръководството често е в позиция пряко или косвено да манипулира счетоводната документация и данни и да представя подправена финансова информация, или да заобикаля контролите, разработени с цел предотвратяване на сходни измами от страна на служителите.

8. При придобиването на разумна степен на сигурност одиторът е длъжен да поддържа професионален скептицизъм през целия одит, да взема под внимание възможностите за пренебрегване на контрола от страна на ръководството и да отчита факта, че одиторските процедури, които са ефективни за разкриване на грешка, може да не са ефективни за разкриването на измама. Изискванията на настоящия МОС са предвидени да подпомогнат одитора при идентифицирането и оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама и при разработването на процедури за разкриването на такива неправилни отчитания.

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

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

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

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

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

Дата на влизане в сила

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

Цели

11. Целите на одитора са:

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

(б) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, чрез разработване и изпълнение на подходящи отговори; и

(в) да отговори по подходящ начин на измами или подозирани измами, идентифицирани по време на одита.

Определения

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

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

(б) Фактори, свързани с риск от измама – събития или условия, които показват стимул или натиск за извършване на измама или дават възможност за извършване на измама.

Изисквания

Професионален скептицизъм

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

14. Освен ако одиторът няма причина да вярва в противното, той може да приеме документацията за истинска. Ако идентифицираните по време на одита условия карат одитора да вярва, че даден документ може да не е автентичен, или, че условията в документа са били модифицирани, но не

[5] МОС 200, параграф 15

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

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

Обсъждане между членовете на екипа по ангажимента

16. МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква да се проведе обсъждане между членовете на екипа по ангажимента и определяне от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, на въпросите, които следва да бъдат съобщени на членовете на екипа, които не са участвали в дискусията.[6] Това обсъждане отдава особено значение на това как и къде финансовия отчет на предприятието може да е податлив на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, включително как може да възникне измамата. Обсъждането се провежда като се оставят настрана вижданията, които членовете на екипа може да имат, че ръководството и лицата, натоварени с общо управление, са честни и почтени. (вж.: пар. A11-A12)

Процедури за оценка на риска и свързани дейности

17. Когато извършва процедури за оценка на риска и свързани дейности за получаване на разбиране на предприятието и неговата среда, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол, изисквани от МОС 315 (преработен 2019 г.), одиторът изпълнява процедурите в параграфи 18-25 за получаване на информация, която се използва за идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

Ръководство и други лица в предприятието

18. Одиторът отправя проучващи запитвания към ръководството относно:

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

    (б) процесите на ръководството за идентифициране и отговор на рисковете от измама в предприятието, включително всякакви специфични рискове от измама, които ръководството е идентифицирало или за които е информирано, или групи сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, за които е вероятно, че съществува риск от измама; (вж.: пар. A15)

[6] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 17-18

(в) комуникацията на ръководството, ако съществува такава, с лицата, натоварени с общо управление, относно процесите за идентифициране и в отговор на риска от измама в предприятието; и

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

19. Одиторът отправя проучващи запитвания към ръководството и други лица в предприятието, когато това е уместно, за да определи дали те са запознати с някакви реални, подозирани или такива, за които се твърди, измами, засягащи предприятието. (вж.: пар. А16-А18)

20. За предприятия, които имат функция за вътрешен одит, одиторът отправя проучващи запитвания към подходящите лица в рамките на звеното, изпълняващо тази функция, за да определи дали те са запознати с някакви реални, подозирани или такива, за които се твърди, измами, засягащи предприятието, и за да формира вижданията си относно рисковете от измами. (вж.: пар. А19)

Лица, натоварени с общо управление

21. Освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието[7], одиторът получава разбиране за това как лицата, натоварени с общото управление, упражняват надзор върху процесите на ръктоводството за идентифициране и отговор на рисковете от измама в предприятието и контролите, които ръководството е установило за намаляване на тези рискове. (вж.: пар. А20-А22)

22. Освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието , одиторът отправя проучващи запитвания към лицата, натоварени с общо управление, с цел определяне дали те са информирани за някакви реални, подозирани или за такива, за които се твърди, измами, засягащи предприятието. Тези проучващи запитвания се отправят отчасти за потвърждение на отговорите на проучващите запитвания, дадени от ръководството.

Идентифицирани необичайни или неочаквани взаимоотношения

23. При изпълнението на аналитични процедури, включително тези, свързани със сметките за приходи, одиторът преценява дали са идентифицирани необичайни или неочаквани взаимоотношения, които може да са

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

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

Друга информация

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

Оценка на факторите за риск от измама

25. Одиторът оценява, дали информацията, получена при изпълнението на други процедури за оценка на риска и свързани дейности, показва наличието на един или повече фактори за риск от измама. Въпреки че факторите за риск от измама не показват непременно съществуването на измама, те често съществуват при обстоятелства, където са възникнали измами и следователно, може да покажат рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. (вж.: пар. А24-А28)

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

26. В съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) одиторът идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност за групи сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.[8]

27. При идентифицирането и оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на базата на предположението, че съществуват рискове от измама при признаването на приходи, одиторът оценява кои видове приходи, приходи по сделки и операции или твърдения за вярност пораждат тези рискове. Параграф 48 упоменава документацията, която се изисква, когато одиторът заключи, че предположението не е приложимо в обстоятелствата на ангажимента и, съответно, не е идентифицирал признаването на приходи като риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. (вж.: пар. А29-А31)

28. Одиторът третира тези оценени рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, като съществени рискове и, съответно, в степента, в която това все още не е направено, той идентифицира контролите на предприятието, които адресират такива рискове, оценява тяхното разработване и определя дали те са били внедрени[9]. (вж.: пар. А32-А33)

[8] МОС 315 (преработен 2019 г.) , параграф 28.

[9] МОС 315 (преработен 2019 г.) , параграф 26 (а)(i) и параграф 26 (г).

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

Общи отговори

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

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

(а) определя и упражнява надзор върху персонала, като взема под внимание познанията, уменията и способностите на отделните членове, на които се възлагат съществени отговорности по ангажимента, и оценката на одитора за рисковете от съществени от неправилни отчитания, дължащи се на измама за ангажимента; (вж.: пар. А35-А36)

(б) оценява дали избора и приложението на счетоводната политика на предприятието, в частност свързаните със субективни оценки и сложни сделки и операции, могат да бъдат показателни за подправена финансова отчетност, възникваща от усилието на ръководството за управление на доходите; и

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

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

31. В съответствие с изискванията на МОС 330, одиторът разработва и изпълнява допълнителни одиторски процедури, чийто характер, време на изпълнение и обхват отговарят на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност.[11] (вж.: пар. А38-А41)

[10] МОС 330 , параграф 5.

[11] МОС 330 , параграф 6.

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

32. Ръководството е в уникална позиция да извърши измама, поради възможността да манипулира счетоводната документация и данни и да изготви подправен финансов отчет чрез пренебрегване и заобикаляне на контролите, които иначе изглежда че работят ефективно. Въпреки че нивото на риск от неспазването на контролите от страна на ръководството варира в различните предприятия, този риск все пак е налице във всички предприятия. Поради непредсказуемият начин, по който може да се извърши това пренебрегване, то представлява риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, и поради това представлява съществен риск.

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

(а) за тестване целесъобразността на записите в счетоводните регистри в главната книга и други корекции, направени при изготвянето на финансовия отчет. При разработването и изпълнението на одиторските процедури за тези тестове одиторът:

(i) отправя проучващи запитвания към лицата, участващи в процеса на финансова отчетност, относно нецелесъобразна или необичайна дейност, свързана с обработката на записванията във счетоводните регистри и други корекции;

(ii) избира записвания в счетоводните регистри и направени корекции в края на отчетния период; и

(iii) преценява необходимостта от тестване на записванията в счетоводните регистри и други корекции през периода. (вж.: пар. A42-A45)

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

(i) оценява дали преценките и решенията, взети от ръководството по отношение на приблизителните счетоводни оценки, включени във финансовия отчет, дори ако са разумни поотделно, показват евентуално предубеденост от страна на ръководството на предприятието, което може да представлява риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

Ако това е така, одиторът преоценява приблизителните счетоводни оценки като цяло; и

(ii) извършва ретроспективен преглед на преценките и предположенията на ръководството, свързани със съществените приблизителни счетоводни оценки, отразени във финансовия отчет за предходната година. (вж.: пар. А46-А48)

(в) за съществени сделки и операции, които са извън обичайния ход на дейност на предприятието, или които изглеждат необичайни, имайки предвид разбирането на одитора за предприятието и неговата среда и друга информация, получена по време на одита, одиторът оценява дали стопанската обосновка (или нейната липса) на сделките и операциите предполага, че те може да са сключени с цел ангажиране с подправена финансова отчетност или за прикриване на злоупотреби с активи. (вж.: пар. А49)

34. Одиторът определя дали, за да отговори на идентифицираните рискове за заобикаляне на контролите от страна на ръководството, е необходимо да изпълни одиторски процедури в допълнение към конкретно посочените по-горе (например, когато съществуват специфични допълнителни рискове за заобикаляне на контролите от страна на ръководството, които не са обхванати като част от процедурите, изпълнени с цел адресиране на изискванията в параграф 33).

Оценка на одиторските доказателства (вж.: пар. А50)

35. Одиторът оценява дали аналитичните процедури, които са извършени към края на одита при формиране на общото заключение относно финансовия отчет, са последователни с неговото разбиране за предприятието и показват непризнат по-рано риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. (вж.: пар. А51)

36. Ако одиторът идентифицира неправилно отчитане, той оценява дали то е показателно за наличие на измама. Ако съществува такава индикация, одиторът оценява последствията от неправилното отчитане във връзка с други аспекти на одита, в частност надеждността на изявленията на ръководството, като отчита, че случаят на измама е малко вероятно да бъде изолирано събитие. (вж.: пар. А52)

37. Ако одиторът идентифицира неправилно отчитане, независимо дали е съществено или не, и той има причина да вярва, че то е или може да е в резултат на измама и, че ръководството (в частност, висшето ръководство) участва в нея, одиторът преоценява оценката за рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама и възникващият ефект върху характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури в отговор на оценените рискове. Когато преценява

надеждността на по-рано получените доказателства, одиторът също преценява дали обстоятелствата или условията показват възможно тайно споразумение, в което участват служители, ръководство или трети страни. (вж.: пар. А53)

38. Ако одиторът потвърди или не е в състояние да направи заключение дали финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама, той оценява последиците за одита. (вж.: пар. А54)

Одитор, който не е в състояние да продължи ангажимента

39. Ако в резултат на неправилно отчитане, дължащо се на измама или подозирана измама, одиторът се сблъска с извънредни обстоятелства, които поставят под съмнение неговата способност да продължи изпълнението на одита, той:

(а) взема под внимание професионалните и законови отговорности, приложими при конкретните обстоятелства, включително дали да докладва пред лицето или лицата, които са го назначили или, в определени случаи, пред регулаторните органи;

(б) преценява дали е целесъобразно да се оттегли от ангажимента, когато това оттегляне е възможно, съгласно приложимия закон или разпоредба; и

(в) ако одиторът се оттегли, той:

(i) дискутира с подходящо ниво на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, оттеглянето си от ангажимента и причините за това; и

(ii) преценява дали е налице професионално или законово изискване да докладва пред лицето или лицата, които са го назначили или, в определени случаи пред регулаторните власти своето оттегляне от ангажимента и причините за това. (вж.: пар. А55-А58)

Писмени изявления

40. Одиторът получава писмени изявления от ръководството и, когато е целесъобразно, от лицата, натоварени с общо управление, че:

(а) Те потвърждават своята отговорност за проектирането, внедряването и поддържането на вътрешен контрол, чието предназначение е да предотвратява и разкрива случаи на измама;

(б) Те са оповестили пред одитора резултатите от управленската оценка на риска финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама;

(в) Те са оповестили пред одитора известни им измами или подозрения за измами, засягащи предприятието, в които участва:

(i) ръководството;

(ii) служители, които играят съществена роля в системата за вътрешен контрол; или

(iii) други лица, когато измамата може да има съществен ефект върху финансовия отчет; и

(г) Те са оповестили пред одитора известните им твърдения за наличие на измама, или за подозирана измама, засягаща финансовия отчет на предприятието, които са съобщени от служители, бивши служители, анализатори, регулаторни органи или други лица. (вж.: пар. A59-A60)

Комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

41. Ако одиторът е идентифицирал измама или е получил информация, която показва, че е възможно да е налице измама, той съобщава, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, тези въпроси своевременно на подходящото ниво на ръководство, за да информира лицата, носещи първостепенната отговорност за предотвратяването и разкриването на измама, за въпроси, свързани с техните отговорности. (вж.: пар. A61-A62)

42. Освен ако всички, които са натоварени с общо управление, не са включени в управлението на предприятието, ако одиторът е идентифицирал или подозира измама, включваща:

(а) ръководството;

(б) служители, които играят съществена роля в системата за вътрешен контрол; или

(в) други лица, където измамата може да доведе до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет,

той своевременно съобщава тези въпроси на лицата, натоварени с общо управление. Ако одиторът подозира измама, в която участва ръководството, той съобщава тези подозрения на лицата, натоварени с общо управление, и обсъжда с тях характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, необходими за приключването на одита. Тези комуникации с лицата, натоварени с общо управление са задължителни, освен ако закон или нормативна разпоредба не ги забранява. (вж.: пар. A61, A63-A65)

43. Одиторът съобщава, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, на лицата, натоварени с общо управление,

каквито и да било други въпроси, свързани с измама, които по негово мнение са съществени за техните отговорности. (вж.: пар. A61 , A66)

Докладване на случаи на измама до компетентен орган извън предприятието

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

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

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

Документация

45. Одиторът включва следното в одиторската документация[12] за идентификацията и оценката му за рисковете от съществени неправилни отчитания, изисквана от МОС 315 (преработен 2019 г.):[13]

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

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

(в) Идентифицираните контроли в компонента контролни дейности, които адресират оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

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

(а) Общите отговори по отношение на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама на ниво финансов отчет, и характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури и обвързването на тези процедури с оценените рискове от съществени неправилни

[12] МОС 230 „Одиторска документация", параграфи 8-11 и параграф А6
[13] МОС 315 (преработен 2019 г.) , параграф 38.
[14] МОС 330 , параграф 28.

REDRAFTED STANDARDS

отчитания, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност; и

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

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

48. Ако одиторът е достигнал до заключение, че предположението, че е налице риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, свързани с признаването на приходите, не е приложимо при съществуващите в ангажимента обстоятелства, той включва в документацията причините за това заключение..

***

Приложение и други пояснителни материали

Характеристики на измамата (вж.: пар. 3)

A1. Измамата, независимо дали подправена финансова отчетност или злоупотреба с активи, включва мотивация или натиск за извършване на измама, усетена възможност за извършването ѝ и определена организация за извършването на това действие. Например:

- Мотивация или натиск за подправена финансова отчетност може да съществува, когато ръководството се намира под натиск от страна на източници, външни или вътрешни за предприятието, за да постигне очаквани (и може би, нереалистични) цели по отношение на печалбите или финансови резултати – особено когато последиците за ръководството при неизпълнение на финансовите цели са съществени. Аналогично, физическите лица могат да бъдат мотивирани да присвояват незаконно активи, например, поради това, че живеят над възможностите, които им позволяват техните доходи.
- Доловена възможност за измама може да съществува, когато едно лице вярва, че вътрешният контрол може да бъде пренебрегнат, например, когато лицето е на отговорна длъжност или познава специфичните слабости в системата за вътрешен контрол.
- Определени лица могат да са в състояние да улеснят извършването на действие за измама. Някои лица притежават отношение, характер или етични ценности, които им позволяват съзнателно и преднамерено да извършат нечестно действие. Обаче, дори и иначе

честни хора могат да извършат измама в среда, която им оказва голям натиск.

А2. Подправената финансова отчетност включва преднамерени неправилни отчитания, включително пропуск на суми или оповестявания във финансовия отчет с цел заблуда на потребителите на този финансов отчет. Тя може да се постигне поради усилията на ръководството да управлява печалбите, за да заблуди потребителите на финансовия отчет като повлияе върху техните възприятия относно резултатите от работата и доходността на предприятието. Това управление на печалбите може да започне с незначителни действия или неподходяща корекция в предположенията и промени в преценките на ръководството. Натискът и мотивацията може да доведат до разрастване на тези действия до степен, при която те водят до подправена финансова отчетност. Подобна ситуация може да възникне, когато поради натиск да се удовлетворят пазарните очаквания или желание да се получи максимално възнаграждение, базирано на постигнатите резултати, ръководството преднамерено заема позиции, които водят до подправена финансова отчетност чрез съществени неправилни отчитания във финансовия отчет. В други предприятия ръководството може да е мотивирано да намали печалбата със съществена сума, за да сведе до минимум данъците, или пък да увеличи печалбата за обезпечаване получаването на финансиране от банка.

А3. Подправена финансова отчетност може да се постигне по следния начин:

- манипулация, фалшификация (включително подправяне) или промяна на счетоводна документация и данни, или на първични и вторични документи, на базата на които се изготвя финансовият отчет;
- въвеждане в заблуждение относно събития, сделки или друга съществена информация, или преднамереното им пропускане във финансовия отчет;
- преднамерено неправилно приложение на счетоводни принципи, свързани със суми, класификация, начин на представяне или оповестяване.

А4. Подправената финансова отчетност често включва заобикалянето или пренебрегването от страна на ръководството на контроли, които иначе може да изглежда, че работят ефективно. Измама може да бъде извършена чрез заобикалянето или пренебрегването на контролите от страна на ръководството при използване на техники като преднамерено:

- отразяване на фиктивни записвания в счетоводните регистри, особено към края на отчетния период с цел манипулиране на резултатите от дейността или за постигане на други цели;

- неправилно коригиране на предположения и промяна на преценки, използвани за приблизителната оценка на салда по сметки;
- пропускане, предварително признаване или отлагане на признаването на събития и сделки във финансовия отчет, които са възникнали през отчетния период;
- пропускане, прикриване или неточно представяне на оповестявания, изисквани от приложимата рамка за финансово отчитане, или оповестявания, които са необходими, за да бъде постигнато достоверно представяне;
- прикриване на факти, които биха могли да се отразят върху сумите, представени във финансовия отчет;
- ангажиране със сложни сделки и операции, които са структурирани с цел неподходящо представяне на финансовото състояние или финансовите резултати на предприятието;
- променяне на документацията и условията, свързани със съществени и необичайни сделки и операции.

A5. Незаконното присвояване на активи включва кражба на активите на предприятието и често се извършва от служители при относително малки и несъществени суми. То обаче може да включва и ръководството, което обикновено има повече възможности за прикриване или укриване на незаконното присвояване по начини, трудни за разкриване. Незаконното присвояване на активи може да бъде извършено по редица начини, включително:

- Присвояване на постъпления (например, незаконно присвояване на събраните вземания или отклоняване на постъпления от отписани сметки в лични банкови сметки).
- Кражба на физически активи или интелектуална собственост (например, кражба на материални запаси за лична употреба или за продажба, кражба на скрап за препродажба, договаряне с конкурент за разкриване на технологични данни срещу плащане).
- Заплащане от страна на предприятието за стоки и услуги, които не са получени (например, плащания на фиктивни доставчици, комисионни, платени от доставчици на представителите по снабдяването на предприятието в замяна на увеличение на цените, плащания на фиктивни служители).
- Използване на активите на предприятието за лични потребности (например, ползване на активите на предприятието като обезпечение по личен заем или заем на свързано лице).

Незаконното присвояване на активи често се съпътства от фалшиви или подвеждащи книжа или документи, целящи прикриване на факта, че

активите липсват или са предоставени като обезпечение без подходящо одобрение.

Отговорност за предотвратяване и разкриване на случаи на измама

Отговорности на одитора (Вж. параграф 9)

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

Въпроси, специфични за предприятия в публичния сектор

A7. Отговорностите, свързани с измами, на одитор в публичния сектор могат да възникват в резултат на закон и нормативна разпоредба и други авторитетни решения, приложими за предприятия в публичния сектор, или разгледани отделно в мандата на одитора. Следователно, отговорностите на одитор в публичния сектор може да не се ограничават до разглеждане на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, а може да включват по-широкообхватна отговорност за разглеждане на рисковете от измама.

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

A8. Запазването на професионален скептицизъм изисква непрекъснато поставяне под въпрос на това дали информацията и получените одиторски доказателства предполагат, че е възможно да съществуват съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. То включва преценка на надеждността на информацията, която следва да бъде използвана като одиторски доказателства и идентифицираните контроли в компонента контролни дейности, ако има такива, над нейното изготвяне и поддържане. Поради характеристиките на измамата отношението на

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

професионален скептицизъм от страна на одитора е особено важно при разглеждане рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

A9. Въпреки че от одитора не може да се очаква напълно да игнорира предишния си опит с предприятието по отношение честността и почтеността на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, запазването на професионален скептицизъм е изключително важно при разглеждането на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, тъй като е възможно да са налице промени в обстоятелствата.

A10. Одит, изпълнен в съответствие с МОС, рядко включва потвърждение на автентичността на документи, нито път одиторът е обучен, нито от него се очаква да бъде експерт в това.16 Ако обаче условията, установени по време на одита, доведат до това одиторът да вярва, че даден документ може да не е автентичен, или че условията в даден документ са променени, но това не е оповестено пред него, възможните процедури за допълнително проучване могат да включват:

- директно потвърждение от трета страна;
- ползване на работата на експерт за оценка на истинността на документа.

Обсъждане в екипа по ангажимента (вж.: пар. 16)

A11. Обсъждането в екипа по ангажимента на податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама:

- дава възможност на по-опитните членове на екипа по ангажимента да споделят задълбочените си познания за това как и къде финансовият отчет може да бъде податлив на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама;
- дава възможност на одитора да прецени какъв е подходящият отговор на податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама и да определи кои членове на екипа по ангажимента ще изпълнят определени одиторски процедури;
- позволява на одитора да определи и по какъв начин ще бъдат споделени резултатите от одиторските процедури между членовете на екипа по ангажимента и по какъв начин да се реагира на всякакви твърдения за съществуване на измама, които биха могли да му станат известни.

16 МОС 200, параграф A52

A12. Обсъждането може да включва такива въпроси като например:

- обмен на идеи между членовете на екипа по ангажимента за това как и къде те считат, че финансовият отчет (включително отделните финансови отчети и оповестяванията) може да е податлив на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, по какъв начин ръководството би могло да извърши и прикрие подправена финансова отчетност и по какъв начин активи на предприятието биха могли да бъдат незаконно присвоени;
- разглеждане на обстоятелства, които биха могли да бъдат показателни при управлението на печалбите и на практиките, които могат да бъдат използвани от ръководството за управление на печалбите, което може да доведе до подправена финансова отчетност;
- разглеждане на риска, че ръководството може да се опита да представи оповестяванията по начин, който да затрудни правилното разбиране на оповестените въпроси (например, чрез включване на твърде много несъществена информация или чрез използване на неясен или двусмислен език);
- разглеждане на известни външни и вътрешни фактори, отразяващи се върху предприятието, които биха могли да породят мотивация или натиск върху ръководството или други лица да извършат измама, да предоставят възможност за извършването на такава и да покажат култура или среда, която дава възможност на ръководството или на други лица да организират извършването ѝ;
- разглеждане на участието на ръководството в надзора на служители с достъп до парични средства или други активи, поддаващи се на незаконно присвояване;
- разглеждане на всякакви необичайни или необясними промени в поведението или начина на живот на ръководството или на служители, които са привлекли вниманието на екипа по ангажимента;
- подчертаване на важността за запазване на подходящо ниво на съзнателност през целия одит относно възможността за наличието на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама;
- разглеждане на обстоятелствата, които, ако се проявят, могат да бъдат показателни за възможността за измама;
- разглеждане на начина, по който елемент на непредсказуемост да се включи в характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, които следва да бъдат изпълнени;

REDRAFTED STANDARDS

- разглеждане на одиторските процедури, които могат да бъдат избрани в отговор на податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама и дали някои видове одиторски процедури са по-ефективни от други;
- разглеждане на каквито и да било твърдения за измама, които са станали известни на одитора;
- разглеждане на риска за пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството.

Процедури за оценка на риска и свързани дейности

Проучващи запитвания към ръководството

Оценка на ръководството на риска от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама (вж.: пар. 18(а))

A13. Ръководството поема отговорността за системата за вътрешен контрол на предприятието и за изготвянето на финансовия отчет на предприятието. Следователно, целесъобразно е одиторът да отправи проучващи запитвания към него относно собствената му оценка за риска от измама и за контролите, които с въведени с цел нейното предотвратяване и разкриване. Характерът, обхватът и честотата на оценката на ръководството на този риск и контролите могат да бъдат различни в различните предприятия. В някои предприятия ръководството може да прави детайлни оценки ежегодно или като част от текущото наблюдение. В други предприятия оценката на ръководството може да е не толкова формална и да се извършва по-рядко. Характерът, обхватът и честотата на оценката на ръководството са съществени за разбирането от страна на одитора на контролната среда на предприятието. Например, фактът, че ръководството не е направило оценка на риска от измама, при някои обстоятелства може да бъде показателен за недостатъчно отдаване на значение от страна на ръководството на ролята на вътрешния контрол в тази насока.

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия

A14. В някои предприятия, особено по-малките, фокусът на оценката на ръководството може да се постави върху рисковете от имами или незаконното присвояване на активи от страна на служителите.

Процес на ръководството за идентифициране и отговор на рисковете от измама (вж.: пар. 18(б))

A15. В случаите на предприятия с множество местоположения управленските процеси могат да включват различни нива на наблюдение на оперативните местоположения или на бизнес сегментите. Ръководството може също да е идентифицирало конкретни оперативни местоположения или бизнес сегменти, за които е по-вероятно да съществува риск от измама.

Проучващо запитване към ръководството и други лица в предприятието (вж.: пар. 19)

A16. Проучващите запитвания на одитора към ръководството могат да предоставят полезна информация относно рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, възникващи в резултат на измама от страна на служителите. Тези проучващи запитвания, обаче, е малко вероятно да предоставят полезна информация относно рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, възникващи в резултат на измама от страна на ръководството. Такива проучващи запитвания може да предоставят възможност лицата да предадат на одитора информация, която в противен случай не би била съобщена.

A17. Примерите за други лица в предприятието, към които одиторът може да отправи проучващи запитвания относно съществуване или подозрение за измама, включват:

- оперативния персонал, който не участва пряко в процеса на финансовата отчетност;
- служители с различни нива на правомощия;
- служители, участващи в инициирането, обработката или отразяването на сложни или необичайни сделки и операции и лицата, които упражняват надзор или текущо наблюдават тези служители;
- щатния правен съветник (юрисконсулт);
- старши служителят, отговарящ за етиката или друго еквивалентно лице;
- лицето или лицата, натоварени с работа по твърдения за измама.

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

одиторът оценява отговорите на ръководството на отправени проучващи запитвания, той може да прецени, че е необходимо да подкрепи отговорите на проучващите запитвания с друга информация.

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

A19. МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 610 (преработен 2013 г.) излагат изискванията и предоставя насоки, уместни за одита на онези предприятия, които разполагат с функция по вътрешен одит[17]. За изпълнение на изискванията на тези МОС в контекста на измамите, одиторът може да отправи проучващи запитвания относно специфични дейности на лицата, изпълняващи функцията, например:

- изпълнените през годината от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" процедури, ако съществуват такива, за разкриване на измами.
- дали ръководството е отговорило по удовлетворителен начин на каквито и да било констатации в резултат на тези процедури.

Придобиване на разбиране за надзора, упражняван от лицата, натоварени с общо управление (вж.: пар. 21)

A20. Лицата, натоварени с общото управление на предприятието осъществяват надзор върху системите на предприятието за наблюдение на риска, за финансовия контрол и спазването на законодателството. В редица страни практиките за корпоративно управление са добре развити и лицата, натоварени с общо управление, играят активна роля в надзора на оценката на предприятието за рисковете от измама и контролите, които адресират такива рискове. Тъй като отговорностите на лицата, натоварени с общо управление и ръководството могат да бъдат различни в отделните предприятия и страни, е важно одиторът да разбере съответните им отговорности, което да му даде възможност да придобие разбиране относно упражнявания от тези лица[18] надзор.

A21. Придобиването на разбиране за надзора, упражняван от лицата, натоварени с общо управление, може да осигури задълбочено познаване относно податливостта на предприятието на измама от страна на ръководството, адекватността на контролите, които адресират рисковете от измама и компетентността и почтеността на ръководството. Одиторът може да придобие това разбиране по редица начини като например

[17] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 14(а) и 24(а)(ii) и МОС 610 (преработен 2013 г.) „Ползване работата на вътрешните одитори".

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

присъствие на заседания, където се водят подобни дискусии, запознаване с протоколи от такива заседания или отправянето на проучващи запитвания към лицата, натоварени с общо управление.

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия

A22. В някои случаи всички от лицата, натоварени с общо управление, участват в управлението на предприятието. Това е така при малките предприятия, където един собственик ръководи предприятието и никой друг няма роля, свързана с общото управление. В такива случаи обикновено одиторът не предприема действия, тъй като няма отделен надзор, който да се упражнява върху ръководството.

Разглеждане на друга информация (вж.: пар. 24)

A23. В допълнение към получената информация от изпълнението на аналитични процедури одиторът разглежда и друга получена информация за предприятието и неговата среда, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол, която може да е полезна за идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. Обсъждането между членовете на екипа по ангажимента може да предостави информация, която е полезна за идентифицирането на тези рискове. В допълнение, получената от одитора информация в резултат на процесите за приемане и запазване на клиенти и опитът, придобит в други изпълнени за предприятието ангажименти, например ангажименти за преглед на междинна финансова информация, може да бъдат съществени за идентифицирането на рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

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

A24. Фактът, че измамата обикновено е прикрита, я прави много трудна за разкриване. Независимо от това, одиторът може да установи събития или условия, които показват мотивация или натиск за извършването на измама или които предоставят възможност за това (фактори за риск от измама). Например:

- необходимостта да се удовлетворят очакванията на трети страни за получаване на допълнително финансиране със собствен капитал може да окаже натиск за извършване на измама;
- даването на значителни премии, ако бъдат постигнати нереалистични цели за печалба може да създаде мотивация за извършване на измама; и
- неефективната контролна среда може да създаде възможност за извършване на измама.

A25. Факторите за риск от измама не могат лесно да бъдат подредени по

важност. Тяхната значимост варира в широки граници. Някои от тези фактори са налице в предприятия, където конкретните условия не пораждат рискове от съществени неправилни отчитания. Съответно, одиторът упражнява професионална преценка при определянето дали е налице фактор за риск от измама и дали той следва да бъде взет под внимание при оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, дължащи се на измама.

A26. Примерите за фактори за риск от измама, свързани с подправена финансова отчетност и незаконно присвояване на активи, са представени в Приложение 1. Тези илюстративни фактори за риск са класифицирани въз основа на трите условия, които обичайно са налице, когато съществува измама:

- мотивация или натиск за извършване на измама;
- забелязана възможност за извършване на измама; и
- способност за организиране на действия за измама.

Факторите за риск от измама може да са свързани със стимули, натиск или възможности, възникващи от условия, които създават податливост към неправилни отчитания, преди да бъдат взети под внимание контролите. Факторите за риск от измама, които включват преднамерена склонност на ръководството, са, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск, фактори за вътрешноприсъщ риск.[19] Факторите за риск от измама може да са свързани и с условия в рамките на системата на предприятието за вътрешен контрол, които предоставят възможност за извършване на измама или които е възможно да окажат влияние върху нагласата на ръководството или способността му да даде рационално обяснение за целящите измама действия. Рисковите фактори за измама, отразяващи отношение, което позволява организацията на действия за измама, може да не са податливи на наблюдение от страна на одитора. Въпреки това, одиторът научава за съществуването на такава информация посредством примерно изискваното разбиране за контролната среда на предприятието[20]. Независимо, че факторите за риск от измама, описани в Приложение 1, обхващат разнообразни ситуации, пред които одиторите може да бъдат изправени, те са само примерни и е възможно да съществуват и други рискови фактори.

A27. Размерът, сложността и характеристиките на собствеността на предприятието оказват съществено влияние върху разглеждането на факторите за риск от измама. Например, в случай на голямо предприятие обикновено одиторът взема под внимание фактори, които обичайно

[19] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 12(е)

[20] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 21

ограничават неподходящото поведение на ръководството, като например:

- ефективност на надзора от страна на лицата, натоварени с общо управление;
- ефективност на функцията по вътрешен одит;
- съществуване и налагане на изпълнение на официален кодекс за корпоративно поведение.

В допълнение, факторите за риск от измама, разглеждани на оперативно ниво на бизнес сегмент може да предоставят различни по дълбочина познания, отколкото разглеждането им на ниво цяло предприятие.

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия

A28. В случай на малко предприятие, някои или всички тези съображения може да са неприложими или може да не са толкова важни. Например, в едно по-малко предприятие може да няма кодекс за поведение в писмена форма, а вместо това може да е изградена култура, която подчертава важността на почтеността и етичното поведение чрез устни комуникации и чрез примера на ръководството. Доминирането в ръководството на едно лице в малко предприятие обикновено само по себе си не е индикация за невъзможност на ръководството да демонстрира подходящо отношение към вътрешния контрол и процеса на финансова отчетност. В някои предприятия необходимостта от оторизация на ръководството може да компенсира иначе недостатъчния контрол и да намали риска от измама от страна на служителите. Доминирането в ръководството на едно лице, обаче, може да представлява потенциална слабост на вътрешния контрол, тъй като има възможност за пренебрегване на контролите от страна на ръководството.

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

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

A29. Съществени неправилни отчитания, дължащи се на подправена финансова отчетност, често възникват в резултат на надценяване на приходите, например, чрез по-ранно признаване на приходите или отразяване на фиктивни приходи. Те могат да възникнат също и от подценяването на приходите, например, чрез неправилно прехвърляне на приходи в по-късен период.

A30. Рисковете от измама при признаването на приходите в някои предприятия може да са по-големи в сравнение с други. Например, възможно е да съществува натиск или стимул за ръководството да изготвя подправена финансова отчетност чрез неправилно признаване на приходи при търгувани на борсата предприятия, когато, например, резултатите от

REDRAFTED STANDARDS

работата се оценяват на база ежегодното увеличение на приходите или печалбата. Аналогично, например, възможно е да съществуват по-големи рискове от измама при признаването на приходите в случай на предприятия, където значителна част от приходите се реализира чрез продажби, заплащани в брой.

A31. Предположението, че съществуват рискове от измама при признаването на приходите, може да бъде оборено. Например, одиторът може да заключи, че няма риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, свързана с признаването на приходи в случаите, когато съществува един вид приходна сделка или операция, например, приход от наем за един отдаден под наем имот.

Идентифициране и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама и разбиране за свързаните контроли на предприятието (вж.: пар. 28)

A32. Ръководството може да прави преценки относно естеството и обхвата на контролите, които то избира да внедри и естеството и обхвата на рисковете, които то избира да поеме.[21] При определянето на това какви контроли да бъдат внедрени за предотвратяване и разкриване на измами, ръководството взема под внимание рисковете, че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания, в резултат на измама. Като част от тази преценка ръководството може да заключи, че не е ефективно от гледна точка на разходите да се внедрява и поддържа конкретен контрол във връзка с намаляването на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, което следва да бъде постигнато.

A33. Следователно, важно е одиторът да придобие разбиране за контролите, които ръководството е проектирало, внедрило и поддържа за предотвратяване и разкриване на измами. При идентифициране на контролите, които адресират рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, одиторът може да научи, например, че ръководството съзнателно е избрало да приеме рисковете, свързани с липсата на разделение на задълженията. Информацията от идентифицирането на тези контроли, оценяването на тяхното разработване и определянето дали са били внедрени може да бъде полезна и за идентифицирането на факторите за риск от измама, които могат да се отразят върху оценката на одитора за рисковете, че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

[21] МОС 315 (преработен 2019 г.), Приложение 3

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

Общи отговори (вж.: пар. 29)

A34. Определянето на общите отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, включва преценка за това как цялостното провеждане на одита може да отрази повишения професионален скептицизъм, например, чрез:

- повишена чувствителност при избора на характер и обхват на документацията, която ще бъде проверена в подкрепа на съществени сделки и операции.
- в по-голяма степен отчитане на необходимостта за потвърждение на обясненията или изявленията на ръководството относно съществени въпроси.

То може да включва и по-общи съображения, отделно от иначе планираните специфични процедури; тези съображения включват въпросите, изброени в параграф 30, които са дискутирани по-долу.

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

A35. Одиторът може да отговори на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, като например, определи допълнителни лица със специализирани познания и умения, като например криминалисти или ИТ - експерти, или чрез включването на по-опитни лица в ангажимента.

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

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

A37. Включването на елемент на непредсказуемост при избора на характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, които следва да бъдат изпълнени, е важно, тъй като лицата в предприятието, които са запознати с обичайно изпълняваните по ангажименти одиторски процедури, могат да са в състояние по-лесно да прикрият подправена финансова отчетност. Това може да бъде постигнато, например, чрез:

- изпълнение на процедури по същество за избрани салда по сметки и твърдения за вярност, които иначе не се тестват поради тяхната същественост или риск;
- корекция във времето на изпълнение на одиторски процедури, които иначе се очакват;

- прилагане на различни методи за подбор на извадки;
- изпълнение на одиторски процедури в различни местоположения или в местоположения без това да бъде предварително обявено.

*Одиторски процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност (*вж.: пар. 31)

A38. Отговорите на одитора с цел адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност, могат да включват промяна в характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури по следните начини:

- Характерът на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени, може да се наложи да се промени с цел получаване на одиторски доказателства, които са по-надеждни и уместни или за получаване на допълнителна потвърждаваща информация. Това може да се отрази както на вида на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени, така и на тяхната комбинация. Например:
  - Физическото наблюдение или фактическа проверка на някои активи може да стане по-важно или одиторът може да избере да използва компютърно подпомогнати одиторски техники за събиране на повече доказателства относно данните, съдържащи се в съществени сметки или файлове за електронни операции.
  - Одиторът може да разработи процедури за получаване на допълнително потвърждаваща информация. Например, ако одиторът идентифицира, че ръководството е поставено под натиск за посрещане на очакванията по отношение на печалбата, е възможно да е налице свързан с това риск, че ръководството ще се стреми да увеличава продажбите чрез сключване на договори за продажби, които имат условия, пречещи на признаването на приходите или като фактурира продажби преди доставката на стоката/ услугата. При тези обстоятелства одиторът може например да разработи външни потвърждения не само за потвърждаване на неиздължените суми, но също и за потвърждаване на данни от договорите за продажба, включително датата, каквито и да било права за връщане на стоки и условия на доставка. В допълнение одиторът може да счете за ефективно да добави към тези външни потвърждения проучващи запитвания към персонал, извън счетоводния в предприятието, относно каквито и да било промени в договорите за продажби и условията на доставката към клиентите.

- Може да е необходимо да се промени времето на изпълнение на процедурите по същество. Одиторът може да заключи, че изпълнението на тестове по същество в края или близо до края на периода, по-добре адресира оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. Одиторът може също така, да заключи, че имайки предвид рисковете от преднамерени неправилни отчитания или манипулация, одиторските процедури за разширяване на заключенията от одита от дадена междинна дата към края на периода няма да бъдат ефективни. Обратното, тъй като преднамерените неправилни отчитания, например неправилно отчитане, включващо неправилно признаване на приходи, може да е инициирано в междинен период, одиторът може да избере да приложи процедури по същество спрямо сделки и операции, възникващи по-рано или през целия отчетен период.
- Обхватът на приложените процедури отразява оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. Например, увеличаването на размера на извадките или изпълнението на аналитични процедури на по-детайлно ниво може да бъдат подходящи. Също така компютърно подпомогнатите одиторски техники могат да дадат възможност за по-задълбочено тестване на електронни операции и файлове за сметки. Такива техники могат да се използват за подбор на извадка от сделки и операции от основни електронни файлове, за сортиране на сделки и операции със специфични характеристики, или за тестване на цялата популация вместо на извадка.

A39. Ако одиторът идентифицира риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, който е свързан с количествата на материалните запаси, проверката на документацията на предприятието за материалните запаси може да подпомогне за идентифициране на местоположения или позиции, които изискват по-специално внимание по време на или след инвентаризация. Такъв преглед може да доведе до вземане на решение за наблюдение на инвентаризации в определени местоположения без това да бъде съобщено или за провеждане на инвентаризации във всички местоположения на една и съща дата.

A40. Одиторът може да идентифицира риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, засягащ редица сметки и твърдения за вярност. Това може да включва оценката на активи, приблизителните оценки, свързани със специфични сделки и операции (като например придобивания, преструктурирания или освобождавания на бизнес-сектор) и други съществени начислени задължения (например задължения по пенсионни доходи и други доходи на персонала след напускане или задължения за възстановяване на околната среда). Рискът може също да е

свързан със съществени промени в предположенията, свързани с повтарящи се приблизителни оценки. Събраната чрез придобиването на разбиране за предприятието и неговата среда информация може да помогне на одитора при оценката на разумността на тези приблизителни оценки на ръководството и залегналите в тях преценки и предположения. Ретроспективният преглед на сходни преценки и предположения на ръководството в предходни периоди също може да осигури в по-голяма дълбочина познания относно разумността на преценките и предположенията, подкрепящи приблизителните оценки на ръководството.

A41. Примери за възможни одиторски процедури за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, включително такива, които илюстрират включването на елемент на непредвидимост, са представени в Приложение 2. Приложението съдържа примери за отговори на оценката на одитора за рисковете от съществени неправилни отчитания, възникващи както в резултат на подправена финансова отчетност, включително подправена финансова отчетност, възникваща от признаване на приходи, така и от незаконно присвояване на активи.

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

Счетоводни записвания и други корекции (вж.: пар. 33(a))

A42. Съществените неправилни отчитания във финансовия отчет, дължащи се на измама, често включват манипулиране на процеса на финансова отчетност чрез отразяване на неподходящи или неоторизирани записи в счетоводните регистри. Това може да възникне през годината или в края на периода, или чрез корекции от страна на ръководството на суми, отчетени във финансовия отчет, които не са отразени в официалните записи в счетоводните регистри, като например чрез консолидационни корекции и рекласификации.

A43. В допълнение, вземането под внимание от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с неподходящо заобикаляне на контролите върху записите в счетоводните регистри[22] е важно, тъй като автоматизираните процеси и контроли могат да намалят риска от грешка поради небрежност, но не могат да преодолеят риска, че определени лица могат неподходящо да заобиколят тези автоматизирани процеси, например, чрез промяна на сумите, които автоматично се прехвърлят в главната книга или във системата за финансова отчетност. В допълнение, когато се използват информационни техники за автоматично

[22] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(a)(ii)

прехвърляне на информацията, може да съществуват малко или никакви видими доказателства за такава намеса в информационните системи.

А44. За целите на идентифицирането и подбора на записи в регистрите и другите корекции за извършване на тестване и определяне на подходящ метод за проверка на поддържащите първични документи за избраните позиции, одиторът взема под внимание следното:

- *Идентифицирането и оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама* – наличието на фактори за риск от измама и друга информация, получена по време на идентифицирането и оценката на одитора за рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, могат да помогнат на одитора да идентифицира конкретни групи записи в регистрите и от другите корекции за тестване.
- *Контролите, които са внедрени за приложение върху записите в регистрите и другите корекции* - ефективните контроли върху изготвянето и въвеждането на записите в регистрите и другите корекции може да намалят обхвата на необходимото тестване по същество, при условие че одиторът е тествал оперативната ефективност на контролите.
- *Процесът на финансова отчетност на предприятието и естеството на доказателствата, които могат да бъдат получени* – за редица предприятия рутинната обработка на сделките и операциите включва комбинация от ръчни и автоматизирани контроли. Аналогично, обработката на записите в регистрите и другите корекции може да включват както ръчни, така и автоматизирани контроли. Когато в процеса на финансова отчетност се използват информационни технологии, записите в даден регистър и другите корекции може да съществуват единствено в електронна форма.
- *Характеристиките на измама в записите в счетоводните регистри или при другите корекции* – неподходящите записи в регистрите или при другите корекции често имат уникални идентификационни характеристики. Тези характеристики могат да включват записи (а) направени в несвързани, необичайни или рядко ползвани сметки; (б) направени от лица, които обикновено не се занимават със счетоводни записвания, (в) направени в края на периода, или пък включват записи след приключването, за които има незадоволително или няма обяснение, или основание и описание, (г) направени или преди, или по време на изготвянето на финансовия отчет, които нямат специални предварителни кодове на сметки, или (д) съдържат кръгли числа или числа, завършващи по един и същи начин.

- *Характерът и сложността на сметките* – неподходящи записи в регистрите или корекции, които може да са приложени към сметки, които (а) съдържат сделки и операции, които са сложни или са необичайни по своя характер; (б) съдържат съществени приблизителни оценки и корекции в края на периода, (в) били са предразположени към неправилни отчитания в миналото; (г) не са били равнени своевременно или съдържат неравнени разлики; (д) съдържат вътрешногрупови сделки и операции; или (е) по друг начин са свързани с идентифицирания риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. При одити на предприятия, които имат няколко звена в различни местоположения или компоненти, се разглежда необходимостта от избор на записи в регистрите от различните местоположения.

- *Записите в дневниците или другите корекции, обработени извън обичайния ход на дейността* – нестандартни записи в счетоводните регистри не могат да бъдат предмет на същото естество и обхват на контролите, както записите в същите регистри, използвани на база повтарящото се отразяване на сделки и операции, като например месечни продажби, покупки и парични преводи.

A45. Одиторът прилага професионална преценка при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на тестването на записите в регистрите и другите корекции. Тъй като подправените записвания в регистрите и другите корекции често се правят в края на отчетния период, параграф 33(а)(ii) изисква от одитора да избере направените по това време. В допълнение, тъй като съществените неправилни отчитания, дължащи се на измама могат да възникнат и през целия период и могат да включват големи усилия за прикриване на начина на извършване на измамата, параграф 33(а)(iii) изисква от одитора да прецени дали е необходимо да се тестват и записи в регистрите и други корекции от през целия период.

Приблизителни счетоводни оценки (вж.: пар. 33(б))

A46. Изготвянето на финансовия отчет изисква от ръководството да направи редица преценки или предположения, които се отразяват върху съществените приблизителни счетоводни оценки и за непрекъснатото текущо наблюдение на разумността на тези приблизителни оценки. Подправената финансова отчетност често се постига чрез преднамерени неправилни отчитания в приблизителните счетоводни оценки. Това може да бъде постигнато, например, чрез подценяване или надценяване на всички провизии или резерви по един и същи начин, така че те да бъдат проектирани или да осигурят постоянни величини на печалбите в продължение на два или повече счетоводни периоди, или за постигане на определено ниво на печалби, за да се заблудят потребителите на

финансовия отчет като се окаже въздействие върху тяхното възприятие за резултатите от работата и рентабилността на предприятието.

A47. Целта на изпълнението на преглед със задна дата на преценките и предположенията на ръководството, свързани със съществените приблизителни счетоводни оценки, отразени във финансовия отчет за предходната година, е да се определи дали е налице индикация за съдържаща се възможна предубеденост и преднамереност от страна на ръководството. Той не е предвиден да поставя под въпрос професионалните преценки на одитора, направени през предходната година, които са се базирали върху информацията, която е била на разположение по това време.

A48. Преглед със задна дата се изисква и от МОС 540 (преработен).23 Този преглед се извършва като процедура за оценка на риска, за получаване на информация относно ефективността на предходни приблизителни счетоводни оценки на ръководството, одиторски доказателства за изхода, или където е приложимо, тяхната последваща преоценка за подпомагане идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане през текущия период, и одиторски доказателства за въпроси, като например несигурност на приблизителните счетоводни оценки, които може да се изисква да бъдат оповестени във финансовия отчет. От практическа гледна точка, прегледът от страна на одитора на преценките и предположенията на ръководството за предубеденост и преднамереност, които биха могли да породят риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама в съответствие с настоящия МОС, могат да бъдат изпълнени във връзка с прегледа, изискван от МОС 540 (преработен).

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

A49. Индикаторите, които могат да предположат, че съществени сделки и операции, които са извън обичайния ход на дейността на предприятието, или които по друг начин изглеждат необичайни, могат да бъдат сключени с цел ангажиране в подправена финансова отчетност или за прикриване на незаконно присвояване на активи, включват:

- дали формата на тези сделки и операции изглежда твърде сложна (например, сделката включва множество предприятия в консолидирана група или множество несвързани трети страни);
- дали ръководството е обсъдило характера и счетоводното отчитане на тези сделки и операции с лицата, натоварени с общото управление на предприятието и дали е налице подходяща документация;

23 МОС 540 (преработен) "Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания", параграф 14.

- дали ръководството набляга повече върху необходимостта от конкретно счетоводно третиране, отколкото върху стоящите в основата икономически характеристики на сделката;
- дали сделки, които включват неконсолидирани свързани лица, включително предприятия със специално предназначение, са подходящо прегледани и одобрени от лицата, натоварени с общото управление на предприятието;
- дали сделките включват неидентифицирани предварително свързани лица или страни, които нямат способност или финансова възможност да реализират сделката без помощ от одитираното предприятие.

Оценка на одиторските доказателства (вж.: пар. 35-38)

A50. МОС 330 изисква одиторът, въз основа на изпълнените одиторски процедури и получените одиторски доказателства, да прецени дали оценките на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдения за вярност, остават подходящи.[24] Тази оценка основно е качествен въпрос, базиран на преценката на одитора. Подобна оценка може да предостави допълнителни задълбочени познания относно рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама и дали съществува необходимост от изпълнението на допълнителни или различни одиторски процедури. В Приложение 3 се съдържат примери за обстоятелства, които могат да са индикатор за възможност за съществуване на измама.

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

A51. Определянето за това кои конкретни тенденции и взаимоотношения може да показват риск от съществени неправилни отчитания, дължащ се на измама, изисква професионална преценка. Особено съществени са необичайни взаимовръзки, съотношения и тенденции, включващи признаването на приходи в края на годината. Те могат да включват например: нетипично големи приходи, които се отчитат в последните няколко седмици на отчетния период или необичайни сделки и операции; или приходи, които не са в съответствие спрямо паричните потоци от дейността.

Разглеждане на идентифицирани неправилни отчитания (вж.: пар. 36-38)

A52. Тъй като измамата включва мотивация или натиск за извършването ѝ, усетена възможност за извършването ѝ и определена организация за

[24] МОС 330, параграф 25.

улесняване извършването на това действие, един случай на измама е малко вероятно да бъде изолирано събитие. Съответно, неправилни отчитания, като например, множество такива на определено местоположение, дори ако кумулативният им ефект не е съществен, може да са индикатор за риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

A53. Последиците от идентифицираната измама зависят от обстоятелствата. Например, иначе несъществена измама може да е съществена, ако в нея участва висшето ръководство. При такива обстоятелства, позоваването на по-рано получени доказателства може да бъде поставено под въпрос, тъй като може да възникнат съмнения относно пълнотата и верността на направените изявления и относно автентичността на счетоводните регистри и документация. Може да съществува и възможност за тайно споразумение, включващо служителите, ръководството или трети страни.

A54. МОС 450[25] и МОС 700 (преработен)[26] установяват изискванията и предоставят насоки относно оценката и групирането на неправилните отчитания и ефекта върху изразеното от одитора мнение в одиторския доклад.

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

A55. Примерите за извънредни обстоятелства, които могат да възникнат и да поставят под въпрос способността на одитора да продължи изпълнението на одита, включват:

- Предприятието не предприема подходящи мерки относно измамата, които одиторът счита за необходими при съществуващите обстоятелства, дори когато измамата не е съществена за финансовия отчет;
- Разглеждането от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама и резултатите от одиторските тестове показват значителен риск от съществена и широкообхватна измама; или
- Одиторът има сериозни опасения относно компетентността или почтеността на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление.

A56. Поради разнообразието на обстоятелствата, които могат да възникнат, не е възможно да се опише категорично кога е подходящо оттегляне от ангажимента. Факторите, които се отразяват върху заключението на одитора, включват усложнения от участието на член на ръководството

25 МОС 450 "Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита".

26 МОС 700 (преработен) "Формиране на мнение и докладване върху финансов отчет".

или на лицата, натоварени с общо управление (което може да се отрази върху надеждността на изявленията на ръководството) и ефекта върху одитора при продължаване на неговото асоцииране с предприятието.

A57. При такива обстоятелства одиторът има професионални и законови отговорности и тези отговорности могат да бъдат различни в различните страни. В някои страни например, одиторът може да има право или от него може да се изисква да направи изявление или да докладва на лицето или лицата, които са го назначили, или в някои случаи на регулаторните органи. Имайки предвид извънредния характер на обстоятелствата и необходимостта да се вземат под внимание законовите изисквания, одиторът преценява дали е целесъобразно да потърси правна консултация при вземането на решението си за оттегляне от ангажимента и за определянето на подходящ курс на действие, включително възможността да се докладва на акционерите, регулаторните органи или на други лица.[27]

Специфични въпроси за предприятията в публичния сектор

A58. В редица случаи в публичния сектор възможността за оттегляне от ангажимента може да се е на разположение на одитора, поради естеството на назначението или от съображения, свързани с публичния интерес.

Писмени изявления (вж.: пар. 40)

A59. МОС 580[28] установява изискванията и предоставя насоки относно получаването на подходящи изявления от ръководството и където е подходящо, от лицата, натоварени с общо управление при одита. В допълнение към потвърждението, че те са изпълнили своята отговорност за изготвянето на финансовия отчет, е важно, независимо от размера на предприятието, ръководството и където е подходящо, лицата, натоварени с общо управление да потвърдят своята отговорност за разработения, внедрен и поддържан вътрешен контрол за предотвратяване и разкриване на измами.

A60. Поради естеството на измамите и трудностите, пред които са изправени одиторите при разкриването на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, възникващи поради измама, е важно одиторът да получи писмено изявление от ръководството, и където е подходящо, лицата, натоварени с общо управление потвърждаващо, че те са оповестили пред одитора:

(а) резултатите от своята оценка на риска финансовият отчет да

---

27 Кодексът на СМСЕС, параграфи 320.5 П1–И320.8, предоставя насоки за комуникациите с одитора, който заменя настоящия одитор.

28 МОС 580 “Писмени изявления”

съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама; и

(б) известни им реални, подозирани или твърдения за измами, свързани с предприятието.

Комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление (вж.: пар. 41-43)

А61. В някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да ограничава комуникирането от страна на одитора на определени въпроси с ръководството и лицата, натоварени с общо управление. Закон или нормативна разпоредба може изрично да забранява комуникация или друго действие, което би могло да попречи на разследване от страна на компетентен орган на действително извършено или подозирано незаконно деяние, включително предупреждаване на предприятието, когато например от одитора се изисква да докладва случай на измама до компетентен орган по силата на законодателство за противодействие на изпирането на пари. При такива обстоятелства въпросите, обект на преценка от одитора, може да са сложни и одиторът може да счете за целесъобразно да получи правен съвет.

Комуникации с ръководството (вж.: пар. 41)

А62. Когато одиторът е получил доказателства, че е налице или е възможно да е налице измама, е важно въпросът да бъде повдигнат пред подходящото ниво на ръководство, веднага щом това е практически възможно. Това е така, дори ако въпросът може да бъде считан за такъв без последици (например, дребна фалшификация от служител на ниско ниво в организацията на предприятието). Определянето на това кое ниво на ръководство е подходящо, е въпрос на професионална преценка и се влияе от такива фактори като вероятност за съществуване на тайно споразумение и характер и обхват на подозираната измама. Обикновено подходящо ниво на ръководство е поне едно ниво над лицата, които изглежда, че са участвали в подозираната измама.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (вж.: пар. 42)

А63. Комуникацията на одитора с лицата, натоварени с общото управление, може да бъде устно или в писмена форма. МОС 260 (преработен) посочва факторите, които одиторът взема под внимание при определянето дали да комуникира устно или в писмена форма.[29] Поради естеството и чувствителността на измами, в които участва висшето ръководството или измами, които водят до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, одиторът докладва тези въпроси веднага щом това е

[29] МОС 260 (преработен) , параграф А38.

REDRAFTED STANDARDS

практически възможно и преценява дали е необходимо те да бъдат докладвани и в писмена форма.

A64. В някои случаи одиторът може да прецени, че е уместно да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, когато му стане известна измама, в която участват служители, различни от ръководството, която не води до съществени неправилни отчитания. Аналогично, лицата, натоварени с общо управление, може да желаят да бъдат информирани за такива обстоятелства. Процесът на комуникация се подпомага, ако одиторът и лицата, натоварени с общо управление, договорят на един ранен етап от одита естеството и обхвата на комуникациите на одиторите по този въпрос.

A65. В извънредни обстоятелства, когато одиторът има съмнения относно почтеността или честността на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление, той преценява дали да потърси правна консултация, която да му помогне при определянето на подходящите му бъдещи действия.

Други въпроси, свързани с измами (вж.: пар. 43)

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

- опасения относно характера, обхвата и честотата на оценките на ръководството на съществуващите контроли, предвидени за предотвратяване и разкриване на измама и риска, че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания;
- невъзможност на ръководството да адресира по подходящ начин идентифицираните значителни недостатъци във вътрешния контрол или да отговори по подходящ начин на идентифицирана измама;
- оценката на одитора за контролната среда на предприятието, включително въпроси относно компетентността и почтеността на ръководството;
- действия от страна на ръководството, които могат да бъдат показателни за подправена финансова отчетност, като например избор и приложение от ръководството на счетоводна политика, която може да е показателна за усилието на ръководството да управлява печалбите, за да заблуди потребителите на финансовия отчет като повлияе върху техните представи относно постигнатите от предприятието резултати и неговата рентабилност;

- опасения относно адекватността и пълнотата на одобренията за сделки и операции, които изглеждат извън обхвата на обичайната дейност на предприятието.

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

A67. МОС 250 (преработен)[30] предоставя допълнителни насоки във връзка с определянето от страна на одитора дали докладването на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието се изисква или е целесъобразно при конкретните обстоятелства, включително вземане под внимание задължението на одитора за спазване на конфиденциалност.

A68. Вземането на решението, изисквано съгласно параграф 44, може да включва сложни съображения и професионални преценки. Съответно одиторът може да обмисли дали да не се консултира вътрешнофирмено (например, в рамките на фирмата или с фирма, част от мрежата от фирми) или, при условия на конфиденциалност, с регулаторен орган или професионална организация (освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба или ако би нарушило задължението за конфиденциалност). Одиторът може да обмисли също така и получаването на правен съвет, за да разбере възможностите, които са на негово разположение, както и професионалните и законови последствия от предприемането на определен курс на действие.

Специфични въпроси, свързани с предприятия от публичния сектор

A69. В публичния сектор изискванията за докладване на измама, независимо дали разкрита чрез одиторския процес или не, може да са предмет на конкретни разпоредби в мандата на одитора или в свързания закон, разпоредба или друго действащо решение.

[30] МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансовите отчети,* параграфи А28–А34

Приложение 1

(вж.: пар. А26)

Примери за фактори за риск от измама

Факторите за риск от измама, посочени в настоящото Приложение, са примери за такива фактори, с които одиторите могат да се сблъскат в редица ситуации. Отделно са представени примери, свързани с двата типа измама, които са съществени за разглеждане от одитора, а именно, подправена финансова отчетност и незаконно присвояване на активи. За всеки от тези типове измами рисковите фактори са допълнително класифицирани въз основа на трите условия, които като цяло присъстват, когато възникнат съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама: (а) мотивация/ натиск; (б) възможности; (в) отношение/ организация. Въпреки че рисковите фактори могат да обхващат широка гама ситуации, те са единствено примери и съответно, одиторът може да идентифицира и допълнителни или различни рискови фактори. Не всички тези примери са валидни при всички обстоятелства, а някои могат да бъдат по-важни или по-маловажни в предприятия с различен размер или с различни характеристики на собствеността или при различни обстоятелства. Също така поредността на дадените примери за рисковите фактори не е предвидена с цел отразяване на относителната им важност или честота на възникване.

Факторите за риск от измама може да са свързани със стимули, натиск или възможности, възникващи от условия, които създават податливост към неправилни отчитания, преди да бъдат взети под внимание контролите (т.е., вътрешноприсъщ риск). Тези фактори са фактори за вътрешноприсъщ риск, доколкото те оказват влияние върху вътрешноприсъщия риск, и може да се дължат на предубеденост на ръководството. Факторите за риск от измама, свързани с възможностите, може да произтекат също така и от други идентифицирани фактори за вътрешноприсъщ риск (например, сложността или несигурността може да създаде възможности, които да водят в резултат до податливост към неправилни отчитания, дължащи се на измама). Факторите за риск от измама, отнасящи се до възможностите може да са свързани и с условия в рамките на системата на предприятието за вътрешен контрол, като например, ограничения или недостатъци във вътрешния контрол на предприятието, които създават такива възможности. Факторите за риск от измама, свързани с нагласите или предоставянето на разумно обяснение, може да възникнат в частност от ограничения или недостатъци в контролната среда на предприятието.

Рискови фактори, свързани с неправилни отчитания, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност

Представените по долу са примери за рискови фактори, свързани с неправилни отчитания, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност.

Мотивация/ натиск

Финансовата стабилност или рентабилност е застрашена от икономически условия, условия в отрасъла или от оперативните условия в предприятието, като например (или както е посочено по-долу):

- силна конкуренция или пазарна ситуация, придружена с намаление в маржовете;
- висока чувствителност по отношение на бързите промени, като например промени в технологията, морално остаряване на продуктите, или на лихвените проценти;
- съществени намаления в търсенето от страна на клиентите и увеличаващи се бизнес неуспехи (и фалити) или в отрасъла или в икономиката като цяло;
- загуби от дейността, правещи неизбежна заплахата от несъстоятелност, възбрана или враждебно поглъщане;
- повтарящи се отрицателни парични потоци от дейността или невъзможност за генериране на парични потоци от дейността, като в същото време се отчитат печалби и ръст на печалбите;
- бърз ръст или необичайна рентабилност особено в сравнение с тези в други компании от същия отрасъл;
- нови счетоводни, законови или регулаторни изисквания.

Твърде голям натиск върху ръководството за удовлетворяване на изискванията или очакванията на трети страни, дължащ се на следното:

- очакванията на инвестиционните анализатори, институционалните инвеститори, значимите кредитори или други външни страни (в частност, очаквания, които са ненужно агресивни или нереалистични) за рентабилността или за тенденциите, включително очаквания, създадени от ръководството, например, от оптимистични публикации в пресата или послания в годишни отчети;
- необходимост за получаване на допълнително дългово финансиране или финансиране чрез собствен капитал с цел запазване на конкурентоспособността, включително финансиране на големи разходи за изследователска и развойна дейност или на капиталови разходи (разходи в нетекущи активи);
- маргинална способност да се изпълнят изискванията за предлагане на фондова борса или за изплащане на дълга или други изисквания на клаузи по дълга;

- възприемани или реални отрицателни ефекти от отчитане на лоши финансови резултати върху съществени неприключени сделки, като например бизнескомбинации или възлагане на договори.

Наличната информация показва, че личната финансова ситуация на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, е застрашена от финансовите резултати на предприятието, в резултат на посоченото по-долу:

- значителни финансови интереси в предприятието;
- значителна част от възнаграждението им (например, премии, опции за акции и договорености за заработването на възнаграждения) зависи от постигането на агресивни цели за цената на акциите, оперативните резултати, финансовото състояние или паричните потоци[1];
- лични гаранции по дългове на предприятието.

Налице е твърде голям натиск върху ръководството или оперативния персонал за постигането на финансови цели, определени от лицата, натоварени с общо управление, включително за тяхната мотивация, базирана на приходи от продажби или рентабилността.

Възможности

Естеството на отрасъла или дейността на предприятието дават възможности за ангажиране в умишлено подправяне на финансовата отчетност, която може да възникне в резултат на:

- съществени сделки със свързани лица, които не са в обичайния ход на дейността или със свързани предприятия, които не се одитират или се одитират от друга фирма;
- силно финансово присъствие или способност да се доминира в определен промишлен отрасъл, което позволява на предприятието да диктува сроковете или условията на доставчиците или клиентите, което може да доведе до неподходящи сделки или сделки, които не са справедливи и непринудителни;
- активи, пасиви, приходи или разходи, базирани на съществени приблизителни оценки, които включват субективни преценки или несигурности, които е трудно да бъдат потвърдени;
- съществени, необичайни или изключително сложни сделки и операции, особено такива в близост до края на периода, които повдигат трудни

[1] Плановете за мотивация на ръководството могат да зависят от постигането на цели, свързани единствено с определени обекти или избрани дейности на предприятието, въпреки че свързаните с това обекти или дейности може да не са съществени за предприятието като цяло.

въпроси по отношение концепцията за „предимство на съдържанието пред формата";

- съществени сделки и операции, разположени или провеждани зад граница в юрисдикции, където съществуват различни бизнес среди и култури;
- ползване на бизнес посредници, за които изглежда, че липсва ясна бизнес обосновка;
- съществени банкови сметки или сделки и операции на дъщерни предприятия или клонове в юрисдикции, считани за „данъчен рай", за които изглежда няма ясна бизнес обосновка.

Налице е неефективно текущо наблюдение от страна на ръководството, в резултат на:

- доминирането на едно лице или малка група в ръководството (в предприятия, които не се ръководят от собственика) без компенсиращи контроли;
- неефективен надзор от страна на лицата, натоварени с общо управление, върху процеса на финансова отчетност и вътрешния контрол.

Налице е сложна или нестабилна организационна структура, както това се потвърждава от:

- трудности при определяне на организацията или лицата, които имат контролен интерес в предприятието;
- твърде сложна организационна структура, включваща юридически лица или управленски нива на правомощия;
- голямо текучество във висшето ръководство, адвокатите/ юристите или лицата, натоварени с общо управление.

Недостатъци във вътрешния контрол в резултат на:

- неподходящ процес по текущо наблюдение на системата на предприятието за вътрешен контрол, включително автоматизираните контроли и контролите върху междинната финансова отчетност (когато се изисква външно отчитане);
- висока степен на текучество или назначаване на неефективен счетоводен персонал, персонал в информационни технологии или в звеното за вътрешен одит;
- неефективни счетоводни и информационни системи, включително ситуации, включващи значителни недостатъци във вътрешния контрол.

Отношение/ организация

REDRAFTED STANDARDS

- Неефективна комуникация, внедряване, поддръжка или налагане изпълнението на ценностите на предприятието или на етичните стандарти от ръководството или комуникация на неподходящи ценности или етични стандарти.
- Твърде голямо участие на ръководство, извън това ръководещо финансовата дейност, както и твърде голяма ангажираност с избора на счетоводна политика или при определянето на съществените приблизителни оценки.
- Известни случаи за нарушения на закони за ценни книжа или други закони и други нормативни разпоредби, или искове срещу предприятието, неговото висше ръководство или лицата, натоварени с общо управление, където се твърди наличие на измама или нарушения на закони и други нормативни разпоредби.
- Твърде голям интерес от страна на ръководството за запазването или повишаването на цената на акциите на предприятието или на тенденцията в печалбите.
- Практика от страна на ръководството за ангажиране на анализатори, кредитори и други трети страни за постигане на агресивни или нереалистични прогнози.
- Невъзможност от страна на ръководството да отстрани своевременно станали известни значителни недостатъци в системата за вътрешен контрол.
- Интерес от страна на ръководството за използване на неподходящи средства за свеждане до минимум на печалбата по данъчни причини.
- Нисък морал сред висшето ръководство.
- Собственикът – управляващ ръководител не прави разлика между лични и бизнес сделки.
- Спорове между акционери в предприятие, притежавано от малко на брой акционери.
- Повтарящи се опити от страна на ръководството да оправдае крайно или неподходящо счетоводно отчитане на база същественост.
- Обтегнати взаимоотношения между ръководството и настоящия или предходния одитор както това се демонстрира от:
    - чести спорове с настоящия или предишния одитор по счетоводни, одиторски въпроси и въпроси, свързани с отчетността;
    - неразумни искания към одитора, като например неразумни ограничения във времето за приключване на одита или за издаване на одиторския доклад;

- ограничения пред одитора, които по неподходящ начин ограничават достъпа до хора или до информация или възможността да се комуникира ефективно с лицата, натоварени с общо управление;
- доминиращо поведение на ръководството в работата с одитора, особено включващо опити да се повлияе върху обхвата на работата на одитора, или при избора и продължаващото участие на персонала, ангажиран за изпълнение на или за консултации във връзка с одиторския ангажимент.

Рискови фактори, възникващи в резултат на съществени неправилни отчитания, дължащи се на незаконно присвояване на активи

Рисковите фактори, които са свързани с неправилни отчитания, възникващи в резултат на незаконно присвояване на активи, също се класифицират според трите условия, които като цяло са налице, когато съществува измама: мотивация/ натиск; възможности; и, отношение/ организация. Някои от рисковите фактори, свързани с неправилни отчитания, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност, могат също да са налице, когато възникват неправилни отчитания в резултат на незаконно присвояване на активи. Например, неефективно текущо наблюдение от страна на ръководството и други недостатъци в системата за вътрешен контрол могат да са налице, когато съществуват неправилни отчитания, дължащи се или на подправена финансова отчетност, или на незаконно присвояване на активи. Изброеното по-долу са примери за рискови фактори, свързани с неправилни отчитания, възникващи в резултат на незаконно присвояване на активи.

Мотивация/ натиск

Лични финансови задължения могат да окажат натиск върху ръководството или служителите с достъп до парични средства или активи, податливи на кражба, за незаконно присвояване на тези активи.

Лоши взаимоотношения между предприятието и служителите с достъп до парични средства или други активи, податливи на кражба, могат да мотивират тези служители да присвоят незаконно тези активи. Например, лоши взаимоотношения могат да бъдат създадени в резултат на:

- известни или очаквани бъдещи съкращения на персонал;
- неотдавнашни или очаквани промени във възнаграждението на служителите или на плановете за доходите им;
- повишения, компенсации или други награди, непоследователни спрямо очакванията.

Възможности

Някои характеристики или обстоятелства могат да увеличат податливостта на

активите за незаконно присвояване. Например, възможностите за незаконно присвояване на активи се увеличават, когато са налице:

- големи суми парични наличности или такива, обект на обработка;
- материални запаси, които са с малък размер, висока стойност или за които има голямо търсене;
- лесно конвертируеми активи, като например облигации на приносител, диаманти или компютърни чипове;
- дълготрайни активи, които са с малък размер, търгуеми или за които няма очевидна идентификация за собственост.

Неподходящите контроли върху активите може да увеличи податливостта на незаконно присвояване на тези активи. Например, незаконно присвояване на активи може да възникне, тъй като е налице:

- Неподходящо разделение на задълженията или на независими проверки.
- Неподходящ надзор от страна на висшето ръководство на разходите, като например разходи за път и други подлежащи на възстановяване разходи.
- Неподходящ управленски надзор над служителите, отговарящи за активи, например неподходящ надзор или текущо наблюдение на отдалечените местоположения.
- Неподходяща проучваща проверка при избор на кандидати за работа с достъп до активи.
- Неподходящо документиране по отношение на активите.
- Неподходяща система за разрешаване и одобряване на сделки (например при покупка).
- Неподходящи мерки за физическа охрана на парите, ценните книжа, материалните запаси или дълготрайните активи.
- Липса на пълно и своевременно счетоводно равнение на активите.
- Липса на своевременна и подходяща документация за сделките и операциите, например кредитни известия при връщане на стоки.
- Липса на задължителни отпуски за служители, изпълняващи основни контролни функции.
- Неподходящо разбиране от ръководството на информационните технологии, което дава възможност на служителите по информационни технологии да извършат незаконно присвояване на активи.
- Неподходящи контроли на достъпа до автоматизирани документи, включително контроли върху и преглед на регистрите за събития в компютърните системи.

Отношение/ организация

- Незачитане на необходимостта от текущо наблюдение или намаляване на рисковете, свързани с незаконното присвояване на активи.
- Незачитане на контролите върху незаконното присвояване на активи чрез неспазване на съществуващите контроли или чрез невъзможност за предприемане на подходящи действия за отстраняване на известни недостатъци във вътрешния контрол.
- Поведение, показващо недоволство или неудовлетворение от предприятието и третирането на служителя.
- Промени в поведението или начина на живот, които могат да са индикация за незаконно присвоени активи.
- Толерантност към дребните кражби.

Приложение 2

(вж.: пар. А41)

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

Изброените по-долу са примери за възможни одиторски процедури за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, в резултат както на подправена финансова отчетност, така и на незаконно присвояване на активи. Въпреки че тези процедури обхващат широка гама ситуации, те са само примери и съответно, може да не са най-подходящи, нито необходими за всички обстоятелства. В допълнение, поредността на предоставените процедури не е предвидена да отрази относителната им важност.

Разглеждане на ниво твърдение за вярност

Специфичните отговори по отношение оценката на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, варират в зависимост от видовете или комбинацията от идентифицираните фактори или условия за риск от измама и от салдата по сметки и групите сделки и твърденията за вярност, които те могат да засегнат.

Изброените по-долу са конкретни примери за отговори:

- Посещение на звена с различни местоположения или извършване на определени тестове на база изненада или без предупреждение. Например, наблюдение на инвентаризация на местоположения, където присъствието на одитора не е съобщено преди това или изненадващо преброяване на парични средства на конкретна дата.
- Искане за преброяване на материалните запаси в края на отчетния период или на дата, която е близо до края на периода, с цел свеждане до минимум на риска от манипулиране на салдата в периода между датата на извършване на преброяването и края на отчетния период.
- Промяна в одиторския подход през текущата година. Например, установяване на контакт с големи клиенти и доставчици устно, в допълнение към изпращането на писмено потвърждение, изпращане на искания за потвърждение до конкретно лице в организацията, или искане на повече или различна информация.
- Извършване на подробен преглед на коригиращите записи на предприятието в края на тримесечието или на годината, като се проучват всички необичайни като естество или сума.
- За съществени и необичайни сделки и операции, особено такива, възникващи в края или близко до края на годината, проучване на

възможността свързани лица и източници на финансови ресурси да са подкрепили сделките и операциите.

- Изпълнение на аналитични процедури по същество, използвайки по-детайлизирани данни. Например, сравнение на продажбите и себестойността на реализираната продукция по местоположение, по видове дейности или по месеци с очакванията, изготвени от одитора.
- Провеждане на разговори с персонала, участващ в области, където е идентифициран риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, с цел получаване на по-вътрешна информация относно риска и за това дали или как контролите адресират този риск.
- Когато други независими одитори одитират финансовите отчети на едно или повече дъщерни предприятия, поделения или клонове, обсъждане с тях на обхвата на необходимата работа, която следва да бъде изпълнена, за адресиране риска от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, в резултат на сделки и операции и дейности между тези компоненти.
- Ако работата на даден експерт стане особено съществена по отношение на позиция във финансовия отчет, за която оценението риск от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама, е висок, изпълнение на допълнителни процедури, свързани с някои или с всички предположения, методи или констатации на експерта, с цел определяне дали констатациите не са неразумни или ангажиране на друг експерт за тази цел.
- С предимството на преценка назад, след събитието, изпълнение на одиторски процедури за анализ на избрани начални салда по сметки от баланса за предишно одитиран финансов отчет, с цел оценка за начина, по който са разрешени въпроси, включващи приблизителни счетоводни оценки и преценки, например провизия за върнати продадени стоки.
- Изпълнение на процедури за сметка или други равнения, изготвени от предприятието, включително разглеждане на равнения, извършени през междинни периоди.
- Използване на компютърно подпомогнати технологии, като например проучване на данни за тестване на аномалиите в дадена популация.
- Тестване целостта на компютърно изготвените и произведени сделки и операции.
- Търсене на допълнителни одиторски доказателства от източници извън предприятието, предмет на одита.

Специфични отговори — неправилни отчитания, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност

Примерите за отговори на оценката на одитора за риска от съществени

неправилни отчитания, дължащи се на подправена финансова отчетност, са както следва:

Признаване на приходи

- Изпълнение на аналитични процедури по същество, свързани с приходите, с ползване по-детайлизирани данни, например сравнение на отчетените по месеци и по производствени линии или бизнес-сектори приходи през текущия отчетен период със сравними предходни периоди. Компютърно подпомогнатите одиторски техники могат да бъдат полезни за идентифициране на необичайни или неочаквани съотношения и връзки при приходите или при сделки и операции.
- Потвърждаване от клиентите на определени съществени условия по договори и на отсъствие на странични споразумения, тъй като подходящото счетоводно отчитане често се влияе от такива условия или споразумения, и на базата за отстъпки или периода, за който те се отнасят, които често са зле документирани. Например, критериите за приемане, условията за доставка и плащане, липсата на бъдещи или продължаващи задължения на доставчика, правото за връщане на продукта, гарантираните суми за препродажби и клаузите за прекратяване или възстановяване на средства, често са от значение при такива обстоятелства.
- Отправянето на проучващи запитвания към персонала, отговорен за продажбите и маркетинга, или към щатния правен съветник (юрисконсулт), относно продажбите или експедицията на стоки близо до края на периода и познаването от тяхна страна на каквито и да било необичайни условия, свързани с тези сделки и операции.
- Физическо присъствие на едно или повече местоположения в края на периода за наблюдение на стоки, които се експедират или се подготвят за експедиция (или на върнати стоки, които очакват да бъдат обработени) и изпълнение на други подходящи процедури за отграничаване на периодите за на продажбите и за наличните материални запаси.
- За ситуации, при които приходните операции се инициират, обработват и отразяват електронно, тестване на контролите с цел определяне дали те дават сигурност, че отразените приходи от сделки и операции са възникнали и са надлежно отразени.

Количества на материалните запаси

- Проверка на данните от регистрите за материални запаси на предприятието с цел идентифициране на местоположения или на позиции, които изискват специално внимание по време на или след физическото им преброяване.
- Наблюдение на инвентаризацията на материалните запаси в определени местоположения без предупреждение или провеждане на инвентаризации във всички местоположения в един и същи ден.

- Провеждане на инвентаризации в края или към края на отчетния период с цел свеждане до минимум на риска от неподходяща манипулация през периода между инвентаризацията и края на отчетния период.
- Изпълнение на допълнителни процедури по време на наблюдението на инвентаризацията, например по-строга проверка на съдържанието на опаковани артикули, на начина, по който са подредени стоките (например, празнини в купчините) или по който са поставени етикетите и количеството им (т.е. чистота, клас или концентрация) за течни субстанции като например парфюми или специализирани химикали. Ползването на работата на експерт може да е полезно в това отношение.
- Сравнение на количествата за текущия период с предходни периоди по клас или категория на материалните запаси, местоположение или други критерии, или сравнение на преброените количества с данните от складовите регистри.
- Използване на компютърно подпомогнати одиторски техники за допълнително тестване на изготвянето на данните и документите по инвентаризациите – например, сортиране по номер на етикет за тестване на контрола на поставянето на етикети или по сериен номер на артикула за тестване възможността за пропускане или дублиране на артикули.

Приблизителни оценки на ръководството

- Използване на експерт за разработване на независими приблизителни оценки, които да бъдат сравнени с приблизителните оценки на ръководството.
- Разширяване на проучващите запитвания към лица извън ръководството и счетоводния отдел за потвърждаване на способността и намерението на ръководството да изпълни планове, които са от значение при разработването на приблизителните оценки.

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

Различните обстоятелства непременно налагат различни отговори. Обикновено отговорът в одита на риска от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, свързана с незаконно присвояване на активи, се насочва към определени салда по сметки и групи сделки и операции. Въпреки че някои от отговорите в одита, посочени в двете категории по-горе, може да са приложими при такива обстоятелства, обхватът на работата следва да се обвърже с конкретната информация за риска от незаконно присвояване, който е бил идентифициран.

Примерите за отговори на оценката на одитора за риска от съществени неправилни отчитания, дължащи се на незаконно присвояване на активи, са както следва:

- преброяване на паричните средства или ценните книжа в края или към края на годината;
- потвърждение директно от клиенти на оборотите на сметката (включително, кредитни известия и дейности по върнати стоки, както и дати на извършените плащания) за одитирания период;
- анализ на възстановените суми по отписани сметки;
- анализ на липсите на материални запаси по местоположения или вид на продукта;
- сравнение на основни съотношения на материалните запаси с нормите в отрасъла;
- преглед на поддържащата документация за намаления в непрекъснато актуализираните складови регистри;
- компютърно съпоставяне на списъка на доставчиците със списъка на служителите за идентифициране на съвпадения на адреси или телефонни номера;
- дублиране на адреси, идентификационни данни на служители или данъчни номера или банкови сметки;
- преглед на личните досиета за лицата, за които се съдържат малко или няма данни за дейности, например липса на оценки на резултатите от работата;
- анализ на търговските отстъпки и върнатите стоки за идентифициране на необичайни схеми или тенденции;
- потвърждение на специфичните условия на договори с трети страни;
- получаване на доказателства, че договорите се изпълняват в съответствие с техните условия;
- преглед на правилността на основанията за големи и необичайни разходи;
- преглед на оторизацията и на стойността на заеми за висшето ръководство и свързани лица;
- преглед на размера и правилността на основанията на отчети за разходи, подадени от висшето ръководство.

Приложение 3

(вж.: пар. А50)

Примери за обстоятелства, които са индикатор за възможност за измама

Изброените по-долу са примери за обстоятелства, които могат да посочат възможност във финансовият отчет да се съдържат съществени неправилни отчитания, възникващи в резултат на измама.

Разлики в счетоводната документация, включително:

- сделки и операции, които не са отразени изчерпателно или своевременно, или са неправилно отразени по отношение на сума, счетоводен период, класификация или политика на предприятието;
- неподкрепени или неодобрени салда или сделки и операции;
- корекции в последния момент, които се отразяват съществено върху финансовия резултат;
- доказателства за достъп на служителите до системи и документация, които не отговарят на необходимата и притежаваната от тях оторизация за изпълнение на техните задължения;
- идеи или оплаквания до одиторите относно твърдения за измама.

Противоречащи си или липсващи доказателства, включително:

- липсващи документи;
- документи, които изглеждат променяни;
- липса на други, освен копирани или електронно препратени документи, когато се очаква да съществуват оригинални такива;
- съществени необяснени позиции при счетоводни равнения;
- необичайни промени в стойността на балансови позиции или промени в тенденции или важни съотношения и взаимовръзки във финансовия отчет, например по-бързо увеличение на вземанията в сравнение с приходите;
- непоследователни, неясни или неприемливи отговори от ръководството или служителите, възникващи в резултат на проучващи запитвания или аналитични процедури;
- необичайни несъответствия между документацията на предприятието и отговорите за потвърждение;
- голям брой кредитни записи и други корекции, направени в документите за вземанията;

REDRAFTED STANDARDS

- необяснени или неподходящо обяснени разлики между синтетични и аналитични сметки, или между партидите/ отчетите по клиенти и сметката за вземанията;
- липсващи или несъществуващи отменени чекове при обстоятелства, при които отменените чекове обикновено се връщат на предприятието заедно с извлечение от банката;
- липсващи материални запаси или физически активи в съществени обеми;
- електронни доказателства, които не са на разположение или липсват, които са непоследователни с практиката или политиката на предприятието за поддържане на документация;
- по-малко отговори за потвърждения от очакваните или обратно, по-голям от очаквания брой отговори;
- неспособност за предоставяне на доказателства за дейности по разработването на основни системи и по тестването на промени в програми, и по внедряването на промените и новите разработки в системата през текущата година.

Проблемни или необичайни взаимоотношения между одитора и ръководството, включително:

- отказ на достъп до документация, съоръжения, определени служители, клиенти, доставчици или други лица, от които могат да се потърсят одиторски доказателства;
- ненужен натиск, наложен от ръководството, за разрешаване на сложни или спорни въпроси;
- оплаквания от ръководството за поведението на одитора или сплашване от страна на ръководството на членове на екипа по ангажимента, особено във връзка с критичната оценка от страна на одитора на одиторски доказателства или при разрешаването на потенциални несъгласия с ръководството;
- необичайни забавяния от страна на предприятието при предоставянето на исканата информация;
- нежелание да се улесни достъпът на одитора до основни електронни файлове за тестване чрез използване на компютърно подпомогнати одиторски техники;
- отказ за достъп до основен персонал и мощности по ИТ операции, включително до персонала по защитата и по проектирането на системи;
- нежелание за добавяне или преработване на оповестявания във финансовия отчет, за да бъде направен той по-пълен и разбираем;

- нежелание за своевременно адресиране на идентифицираните недостатъци в системата за вътрешен контрол.

Други

- нежелание от страна на ръководството да позволи на одитора да се срещне насаме с лицата, натоварени с общо управление;
- счетоводни политики, които изглеждат различни спрямо общоприетите в отрасъла;
- чести промени в приблизителните счетоводни оценки, които не изглеждат в резултат на промени в обстоятелства;
- толерантност към нарушения на кодекса за професионално поведение на предприятието.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 250 (ПРЕРАБОТЕН)

СЪОБРАЗЯВАНЕ СЪС ЗАКОНИ И НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1

Ефект от законите и нормативните разпоредби 2

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

Дата на влизане в сила 10

Цели 11

Дефиниция 12

Изисквания

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

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

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

Документация 30

Материали за приложение и други пояснителни материали

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

Дефиниция..... A9-A10

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

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

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

Документация A35-A36

Международен одиторски стандарт (МОС) 250 (преработен) *Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети* трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти.*

Въведение

Обхват на настоящия МОС

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

Ефект от законите и нормативните разпоредби

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

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

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

Отговорност на одитора

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

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

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

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

---

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

[2] МОС 200, параграфи А56-А57.

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

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

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

   (а) предписанията на тези закони и нормативни разпоредби, за които по принцип се счита, че имат пряко отражение и ефект върху определянето на съществени суми и оповестявания във финансовия отчет, като например данъчните и пенсионните закони и нормативни разпоредби (вж. параграф А12); и

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[3] МОС 200, параграф 15.

Дата на влизане в сила

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

Цели

11. Целите на одитора са:

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

    (б) да изпълни посочените одиторски процедури, които да му помогнат да идентифицира случаи на неспазване на изискванията на други закони и нормативни разпоредби, които биха могли да имат съществено отражение и ефект върху финансовия отчет; и

    (в) да отговори по подходящ начин на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, установени по време на одита.

Дефиниция

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

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

Изисквания

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

13. Като част от получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) [4], одиторът следва да получи общо разбиране за:

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

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

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

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

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

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

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

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

---

[4] МОС 315 (преработен 2019 г.) *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*, параграф 19.

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

Одиторски процедури в случай на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Документация

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

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

---

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

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

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

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

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

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

А1. Ръководството носи отговорност, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, да гарантира, че дейността на предприятието се извършва в съответствие със законите и нормативните разпоредби. Законите и нормативните разпоредби биха могли да оказват ефект върху финансовия отчет на предприятието по различни начини: например, най-пряко, те биха могли да оказват ефект върху конкретни оповестявания, които се изисква да бъдат направени от предприятието във финансовия отчет, или да определят приложимата рамка за финансово отчитане. Също така, те биха могли да установяват определени законови права и задължения на предприятието, някои от които ще бъдат признати във финансовия му отчет. В допълнение, законите и нормативните разпоредби биха могли да налагат санкции в случаите, когато техните изисквания не се спазват.

А2. По-долу са дадени примери за видовете политики и процедури, които предприятието може да въведе в помощ на предотвратяването и разкриването на случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби:

- Текущо наблюдение върху законовите изисквания и гарантиране, че оперативните процедури са разработени така, че да отговорят на тези изисквания.
- Създаване и използване на подходящи системи за вътрешен контрол.
- Разработване, публикуване и спазване на кодекс за поведение.
- Гарантиране, че служителите са обучени по подходящ начин и разбират кодекса за поведение.
- Текущо наблюдение върху спазването на изискванията на кодекса за поведение и предприемане на подходящи дисциплинарни мерки по отношение на служители, които не го спазват.
- Ангажиране на правни консултанти, които да съдействат при осъществяването на текущо наблюдение върху законовите изисквания.
- Поддържане на регистър със съществените закони и нормативни разпоредби, изискванията на които предприятието трябва да спазва в отрасъла, в който осъществява своята дейност и документация за жалбите.

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

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

Отговорност на одитора

А3. Неспазването от страна на предприятието на изискванията на законите и нормативните разпоредби би могло да доведе до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет. Разкриването на случаи на неспазване на изискванията, независимо от тяхната същественост, може да се отрази върху останалите аспекти на одита, включително, например, върху разглеждането от страна на одитора на почтеността на ръководството, на лицата, натоварени с общо управление или на служителите.

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

А5. В съответствие със специфични законови изисквания, одиторът може да бъде изрично задължен да докладва, като част от одита на финансовия отчет, относно това дали предприятието спазва определени предписания на закони и нормативни разпоредби. При тези обстоятелства, МОС 700 (преработен) [9] или МОС 800 (преработен) [10] разглеждат начините, по които да бъдат адресирани тези одиторски отговорности в одиторския доклад. Нещо повече, когато има специфични законови изисквания по отношение на докладването, може да е необходимо одиторският план да включи подходящи тестове за спазване на тези предписания на закони и нормативни разпоредби.

Категории закони и нормативни разпоредби (вж. параграф 6)

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

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

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

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

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

Въпроси, специфични за предприятия в публичния сектор

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

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

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

Дефиниция (вж. параграф 12)

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

А9. Действията по неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби включват сделки, сключени от предприятието, или от негово име, или за негова сметка, от лицата, натоварени с общо управление, от ръководството или от други лица, работещи за или под ръководството на предприятието.

А10. Неспазването на изискванията включва също така и личното неправомерно поведение, свързано със стопанската дейност на предприятието, например, при обстоятелства, когато лице на ключова позиция в ръководството приема в лично качество подкуп от доставчик на предприятието, като в замяна осигурява избирането на този доставчик за предоставянето на услуги или изпълнението на договори за предприятието.

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

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

А11. За да получи общо разбиране за законовата и регулаторна рамка и как предприятието спазва изискванията на тази рамка, одиторът може, например:

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

Закони и нормативни разпоредби, за които по принцип се счита, че имат пряко отражение и ефект върху определянето на съществените суми и оповестявания във финансовия отчет (вж. параграфи 6 и 14)

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

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

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

Неспазването на други предписания в тези закони и нормативни разпоредби, както и на други закони и нормативни разпоредби, може да доведе до налагането на глоби, до съдебни процеси или други последици за предприятието, разходите за които може да се наложи да бъдат провизирани във финансовия отчет, но за които не се счита, че имат пряко отражение и ефект върху финансовия отчет, както е посочено в параграф 6(а).

Процедури за идентифициране на случаи на неспазване на изискванията – други закони и нормативни разпоредби (вж. параграфи 6 и 15)

А13. Определени други закони и нормативни разпоредби може да се нуждаят от специално внимание от страна на одитора, тъй като имат фундаментално отражение и ефект върху дейността на предприятието (както е описано в параграф 6(б)). Неспазването на изискванията на законите и нормативните разпоредби, които имат фундаментално отражение и ефект върху дейността на предприятието, може да доведе до прекратяването на дейността на предприятието или до поставянето под съмнение на неговата способност да продължи да функционира като действащо предприятие[12]. Например, неспазването на изискванията на лицензи на предприятието или на друго разрешение да извършва своята дейност, би могло да има такъв ефект

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

(например, по отношение на банка, неспазването на изискванията за капитал или инвестиции). Съществуват и много закони и нормативни разпоредби, свързани преди всичко с оперативните аспекти от дейността на предприятието, които обикновено не се отразяват върху финансовия отчет и не се обхващат от информационните системи на предприятието, имащи отношение към финансовото отчитане.

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

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

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

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

Писмени изявления (вж. параграф 17)

А16. Доколкото ефектът върху финансовия отчет от законите и нормативните разпоредби може да се различава съществено, писмените изявления осигуряват необходимите одиторски доказателства относно информираността на ръководството за идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, последствията от които биха могли да имат съществено отражение и ефект върху финансовия отчет. Писмените изявления обаче, сами по себе си, не предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства и съответно не оказват влияние върху естеството и обхвата на останалите одиторски доказателства, които трябва да бъдат получени от одитора[13].

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

Одиторски процедури в случай на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията

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

А17. Освен в резултат на изпълнение на процедурите в параграфи 13 – 17, на одитора може и по друг начин да стане известна информация, касаеща случай на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби (например, когато вниманието на одитора е привлечено към случай на неспазване на изискванията от лице, подаващо сигнал за нарушения).

А18. Посочените по-долу въпроси може да са индикация за неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби:

- разследвания от страна на регулаторни органи и държавни агенции, или плащане на глоби или санкции;
- плащания за неконкретизирани услуги или заеми на консултанти, свързани лица, наети лица или държавни служители;
- комисионни по продажби или възнаграждения на представители, които изглеждат прекомерно високи спрямо тези, плащани обичайно от предприятието или в отрасъла, в който то осъществява дейността си, или спрямо действително получените услуги;
- покупки по цени, значително над или под пазарната цена;
- необичайни плащания в брой, покупки с чекове, платими на приносител, или преводи към кодирани/анонимни банкови сметки;
- необичайни сделки или операции с дружества, регистрирани в данъчни убежища;
- плащания за стоки или услуги, извършени към държави, различни от държавата, от която произхождат тези стоки или услуги;
- плащания без подходяща документация за валутен контрол;
- наличие на информационна система, която не осигурява, независимо дали поради начина, по който е проектирана или случайно, адекватна одиторска следа или достатъчно доказателства;
- неразрешени или неправилно документирани сделки и операции;
- неблагоприятни коментари в медиите.

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

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

- потенциалните финансови последици от идентифицираното или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби за финансовия отчет, включително, например, налагането на глоби, санкции, настъпването на вреди, заплаха за конфискация на активи, принудително преустановяване на дейността и съдебни процеси;
- дали потенциалните финансови последици изискват оповестяване;
- дали потенциалните финансови последици са толкова сериозни, че да поставят под съмнение достоверното представяне на финансовия отчет или по друг начин да правят финансовия отчет подвеждащ.

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

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

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

А22. Ако ръководството или съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, не предоставят достатъчно информация на одитора, че предприятието в действителност спазва изискванията на законите и нормативните разпоредби, одиторът може да счете за целесъобразно да се консултира с вътрешен или външен за предприятието юридически съветник относно прилагането на законите и нормативните разпоредби при

конкретните обстоятелства, включително относно възможността за наличие на измама и евентуалното отражение и ефект върху финансовия отчет. Ако не бъде счетено за целесъобразно да се проведе консултация с юридическия съветник на предприятието или ако одиторът не е удовлетворен от становището на юридическия съветник, одиторът може да счете за целесъобразно да се консултира при условия на конфиденциалност с други лица в рамките на фирмата, или на фирма, част от мрежата от фирми, или с професионална организация, или със свой юридически съветник, относно това, дали е налице противоречие със закон или нормативна разпоредба, включително възможността за наличие на измама, евентуалните правни последствия, както и какви допълнителни действия, ако има такива, да бъдат предприети от одитора.

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

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

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

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

А25. При определени обстоятелства одиторът може да обмисли да се оттегли от ангажимента, при условие че това е разрешено от закон или нормативна разпоредба, когато, например, ръководството или лицата, натоварени с общо управление, не предприемат коригиращите действия, които той счита за целесъобразни при конкретните обстоятелства, или идентифицираното или подозирано неспазване на изискванията поражда въпроси относно почтеността на ръководството или лицата, натоварени с общо управление дори когато случаят на неспазване на изискванията не е съществен за финансовия отчет. Одиторът може да счете за подходящо да получи правен съвет, за да реши дали оттеглянето от ангажимента е целесъобразно. Когато одиторът реши, че оттеглянето от ангажимента би било целесъобразно, това му действие не замества изпълнението на други отговорности съгласно закон, нормативна разпоредба или приложими етични изисквания да отговори на идентифициран или подозиран случай на неспазване на изискванията. Нещо повече, параграф А56 от МОС 220 (преработен)[14] посочва, че някои етични изисквания може да задължават предходния одитор, при искане от страна на предложения нов одитор, да му предостави информация относно случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби.

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

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

А26. Идентифицираното или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби се комуникира в одиторския доклад, когато одиторът модифицира мнението си в съответствие с параграфи 26 – 28. При определени други обстоятелства одиторът може да комуникира идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията в одиторския доклад, например:

- когато одиторът има други отговорности за докладване, в допълнение към отговорностите на одитора съгласно МОС, както е предвидено от параграф 43 на МОС 700 (преработен);
- когато одиторът реши, че идентифицираното или подозирано неспазване на изискванията представлява ключов одиторски въпрос и съответно комуникира този въпрос в съответствие с МОС 701[15], освен ако не е приложим параграф 14 от този МОС; или
- в изключителни случаи, когато ръководството или лицата, натоварени с общо управление, не предприемат коригиращите

[14] МОС 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети*.

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

действия, които одиторът счита за целесъобразни при конкретните обстоятелства, а оттеглянето от ангажимента не е възможно (вж. параграф А25), одиторът може да обмисли да опише идентифицираното или подозирано неспазване на изискванията в параграф „Други въпроси" в съответствие с МОС 706 (преработен)[16].

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

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

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

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

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

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

---

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

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

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

А31. Дори ако закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания не съдържат изисквания, които да адресират докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване, те може да предоставят на одитора правото да докладва такива случаи до компетентен орган извън предприятието. Така например, при одита на финансовите отчети на финансови институции, одиторът може да има право съгласно закон или нормативна разпоредба да обсъжда въпроси като идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията с надзорен орган.

А32. При други обстоятелства докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието може да е възпрепятствано от

[17] Вж., например, параграфи 360.21 П1 и 360.25 П1 до И360.27от Кодекса на СМСЕС.

[18] Вж., например, параграфи И114.1–114.3 П3 и И360.26 от Кодекса на СМСЕС.

задължението на одитора за конфиденциалност, наложено от закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания.

А33. Вземането на решението, изисквано от параграф 29, може да включва сложни съображения и професионални преценки. Съответно одиторът може да обмисли дали да не се консултира вътрешнофирмено (например, в рамките на фирмата или на фирма, част от мрежата от фирми) или, при условия на конфиденциалност, с регулаторен орган или професионална организация (освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба или ако би нарушило задължението за конфиденциалност). Одиторът може да обмисли също така и получаването на правен съвет, за да разбере възможностите, които са на негово разположение, както и професионалните и законови последствия от предприемането на определен курс на действие.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

А34. Одиторът на предприятие от публичния сектор може да е задължен да докладва относно идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията до законодателен или друг контролен орган или да докладва тези случаи в одиторския си доклад.

Документация (вж. параграф 30)

А35. Документацията на одитора за констатации относно случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, може да включва, например:

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

А36. Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания може да определят и допълнителни изисквания по отношение на документацията относно случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби[19].

[19] Вж., например, параграф И360.28 от Кодекса на СМСЕС.

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

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1–3
Роля на комуникацията	4–7
Дата на влизане в сила	8
Цели	9
Определения	10
Изисквания	
Лица, натоварени с общо управление	11–13
Въпроси, които да бъдат комуникирани	14–18
Процесът на комуникация	19–23
Документация	24
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Лица, натоварени с общо управление	A1–A8
Въпроси, които да бъдат комуникирани	A9–A36
Процесът на комуникация	A37–A53
Документация	A54
Приложение 1: Специфични изисквания в МСУК 1 и други МОС, които се отнасят до комуникациите с лицата, натоварени с общо управление	
Приложение 2: Качествени аспекти на счетоводните практики	

Международен одиторски стандарт (МОС) 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление,* следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, при извършване на одит на финансовите отчети. Въпреки, че настоящият МОС се прилага независимо от управленската структура или размера на предприятието, конкретни съображения са в сила, когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, както и в случая на регистрирани за търгуване на борсата предприятия. Настоящият МОС не установява изисквания относно комуникацията на одитора с ръководството на предприятието или с неговите собственици, освен ако те не са натоварени и с изпълнението на функции по общо управление.

2. Настоящият МОС е изготвен в контекста на одита на финансови отчети, но може да се прилага, след като бъде адаптиран както е необходимо спрямо конкретните обстоятелства, към одити и на друга историческа финансова информация, когато лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за надзора върху изготвянето на тази друга историческа финансова информация.

3. Признавайки важността на ефективната двустранна комуникация по време на одита на финансовия отчет, настоящият МОС предоставя комплексна рамка за комуникация на одитора с лицата, натоварени с общо управление, и идентифицира някои специфични въпроси, които да бъдат комуникирани с тях. Допълнителни въпроси, които трябва да бъдат обект на комуникация и които допълват изискванията на настоящия МОС, са посочени в други МОС (вж. Приложение 1). В допълнение, МОС 265[1] установява специфични изисквания по отношение на комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, на съществени недостатъци във вътрешния контрол, които одиторът е идентифицирал по време на одита. Може да се изисква комуникирането и на допълнителни въпроси, които не се изискват от настоящия или от други МОС, но които са обект на изискванията на закон или нормативна разпоредба, на договор с предприятието или съгласно допълнителни изисквания, приложими по отношение на конкретния ангажимент, например, стандартите на национален професионален счетоводен орган или организация. Нищо в настоящия МОС не възпрепятства одитора да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, и всякакви други въпроси. (Вж. параграфи А33–А36)

Роля на комуникацията

4. Настоящият МОС се фокусира основно върху комуникациите от одитора към лицата, натоварени с общо управление. Независимо от това, ефективната двустранна комуникация е важна за оказване на съдействие на:

   (а) одитора и лицата, натоварени с общо управление, при получаването на разбиране по въпроси, свързани с одита, в съответния контекст и при изграждането на конструктивни работни взаимоотношения. Тези взаимоотношения се изграждат при запазване на независимостта и обективността на одитора;

   (б) одитора, при получаването от лицата, натоварени с общо управление, на информация, която е уместна за одита; Например, лицата, натоварени с общо управление, могат да подпомогнат одитора при получаването на разбиране за предприятието и неговата среда, при идентифицирането на подходящите източници на одиторски доказателства и при предоставянето на информация за конкретни сделки и операции или събития; и

---

[1] МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*

(в) лицата, натоварени с общо управление, при изпълнението на тяхната отговорност да осъществяват надзор върху процеса на финансово отчитане, като по този начин намаляват рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет.

5. Въпреки че одиторът носи отговорност за комуникиране на въпросите, изисквани от настоящия МОС, ръководството също носи отговорност за комуникирането на въпроси, свързани с общото управление с лицата, натоварени с общо управление. Комуникацията от одитора не освобождава ръководството от тази отговорност. По аналогичен начин, комуникацията от ръководството с лицата, натоварени с общо управление, на въпроси, които се изисква да бъдат комуникирани от одитора, не освобождава одитора от отговорността също да комуникира тези въпроси. Комуникацията на тези въпроси от страна на ръководството обаче може да се отрази върху формата или времето на провеждане на комуникацията на одитора с лицата, натоварени с общо управление.

6. Ясното комуникиране на конкретните въпроси, които се изисква да бъдат комуникирани от МОС, е неразделна част от всеки одит. МОС обаче не изискват от одитора да изпълнява процедури, чиято конкретна цел е идентифицирането на някакви други въпроси, които да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление.

7. В някои юрисдикции е възможно закон или нормативна разпоредба да ограничава комуникацията на одитора на определени въпроси с лицата, натоварени с общо управление. Закон или нормативна разпоредба може изрично да забранява комуникация или друго действие, което би могло да попречи на разследване от компетентен орган на действително или подозирано незаконно действие, включително предупреждаване на предприятието, когато например от одитора се изисква да докладва идентифицирания или подозиран случай на неспазване на изискванията до компетентен орган по силата на законодателство за противодействие на изпирането на пари. При такива обстоятелства въпросите, обект на преценка от одитора, може да са сложни и одиторът може да счете за целесъобразно да получи правна консултация.

Дата на влизане в сила

8. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

Цели

9. Целите на одитора са:

(а) да комуникира ясно с лицата, натоварени с общо управление, отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовия отчет, както и планирания обхват и време на изпълнение на одита;

(б) да получи от лицата, натоварени с общо управление, информация, имаща отношение към одита;

(в) своевременно да предостави на лицата, натоварени с общо управление, резултатите от наблюденията, направени в хода на одита, които са съществени и имат отношение към тяхната отговорност за осъществяване на надзор върху процеса на финансово отчитане; и

(г) да насърчава ефективната двустранна комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление.

Определения

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

(а) Лица, натоварени с общо управление – Лицето(ата) или организацията(ите) (например, корпоративен попечител) с отговорност за упражняването на надзор върху стратегическата насока на развитие на предприятието и със задължения, свързани с отчетността на предприятието. Това включва надзор върху процеса на финансово отчитане. При някои предприятия в някои юрисдикции, лицата, натоварени с общо управление, могат да включват ръководния персонал, например, изпълнителните членове на органа за общо управление на предприятие от частния или публичния сектор или собственика-управител. За коментар относно разнообразието на управленски структури, вж. параграфи А1–А8.

(б) Ръководство – Лицето(ата) с изпълнителна отговорност за осъществяването на дейността на предприятието. При някои предприятия в някои юрисдикции, ръководството включва част или всички лица, натоварени с общо управление, например, изпълнителните членове на органа за общо управление или собственика-управител.

Изисквания

Лица, натоварени с общо управление

11. Одиторът следва да определи подходящото(ите) лице(а) в рамките на управленската структура на предприятието, с което(които) да комуникира. (Вж. параграфи А1–А4)

Комуникация с подгрупа от лица, натоварени с общо управление

12. Ако одиторът комуникира с подгрупа от лица, натоварени с общо управление, например, с одитния комитет или с отделно лице, одиторът следва да определи дали трябва да комуникира и с органа за общо управление. (Вж. параграфи А5–А7)

Когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието

13. В някои случаи, всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, например, малък бизнес, където един единствен собственик управлява оперативно предприятието и никое друго лице не изпълнява функции по общо управление. В тези случаи, ако въпросите, изисквани от настоящия МОС, бъдат комуникирани с лице(а) с отговорности, свързани с изпълнителното ръководство, и това(тези) лице(а) има(т) и отговорности, свързани с общото управление, не е необходимо въпросите да бъдат обсъждани отново със същото(ите) това(тези) лице(а) в неговата(тяхната) роля на лице(а), натоварено(и) с общо управление. Тези въпроси са разгледани в параграф 16(в). Независимо от това, одиторът следва да се увери, че комуникацията с лицето(ата) с отговорности, свързани с изпълнителното ръководство, по подходящ начин информира всички лица, с които в противен случай одиторът би обсъдил тези въпроси в тяхното качество на лица, натоварени с общо управление. (Вж. параграф А8)

Въпроси, които да бъдат комуникирани

Отговорности на одитора във връзка с одита на финансов отчет

14. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовия отчет, включително, че:

(а) одиторът отговаря за формирането и изразяването на мнение относно финансовия отчет, който е изготвен от ръководството под надзора на лицата, натоварени с общо управление; и

(б) одитът на финансовия отчет не освобождава ръководството или лицата, натоварени с общо управление, от техните отговорности. (Вж. параграфи А9–А10)

Планиран обхват и време на изпълнение на одита

15. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, общ преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита, което включва комуникиране и относно съществените рискове, идентифицирани от одитора. (Вж. параграфи А11–А16)

Съществени констатации от одита

16. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление: (Вж. параграфи А17–А18)

    (а) вижданията на одитора относно съществените качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително счетоводните политики, счетоводните приблизителни оценки и оповестяванията във финансовия отчет. Когато е приложимо, одиторът следва да обясни на лицата, натоварени с общо управление, защо одиторът счита, че дадена съществена счетоводна практика, която е приемлива съгласно приложимата рамка за финансово отчитане, не е най-подходяща за конкретната ситуация на предприятието; (вж. параграфи А19–А20)

    (б) съществените трудности, ако има такива, изпитани по време на одита; (вж. параграф А21)

    (в) освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието:

        (i) съществените въпроси, възникнали по време на одита, които са били обсъдени, или са предмет на кореспонденция, с ръководството; и (вж. параграф А22)

        (ii) писмените изявления, поискани от одитора;

    (г) обстоятелства, които оказват влияние върху формата и съдържанието на одиторския доклад, ако има такива; и (вж. параграфи А23–А25)

    (д) други съществени въпроси, възникнали по време на одита, които съгласно професионалната преценка на одитора имат отношение към надзора върху процеса на финансово отчитане. (Вж. параграфи А26–А28)

Независимост на одитора

17. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които одиторът прилага по отношение на ангажимента за одит, включително ако е приложимо при конкретните обстоятелства, изисквания за независимост, специфични за одита на финансовите отчети на определени предприятия. (Вж: параграф А29)

18. В случая на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление:

    (а) изявление, че екипът по ангажимента и съобразно случая други лица във фирмата, фирмата и, когато е приложимо, фирмите, част от мрежата от фирми, са спазили приложимите етични изисквания относно независимостта; и

        (i) всички взаимоотношения и други въпроси между фирмата, фирмите, част от мрежата от фирми и предприятието, които съгласно професионалната преценка на одитора, биха могли разумно да бъдат разглеждани като свързани с независимостта. Това следва да включва общите възнаграждения, фактурирани през периода, обхванат от финансовия отчет, за одиторски и други, различни от одита, услуги, предоставени от фирмата и от фирмите, част от мрежата от фирми, на предприятието или на компонентите, контролирани от предприятието. Тези възнаграждения следва да бъдат разпределени към категории, които са подходящи, за да помогнат на лицата, натоварени с общо управление, да оценят ефекта от услугите върху независимостта на одитора; и

        (ii) по отношение на заплахи за независимостта, които не са на приемливо ниво, действията, предприети за адресиране на заплахите, включително действията, предприети за

елиминиране на обстоятелствата, които създават заплахите, или прилагането на предпазни мерки за намаляване на заплахите до приемливо ниво. (Вж. параграфи А30–А32)

Процесът на комуникация

Установяване на процес на комуникация

19. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, формата, времето на провеждане и очакваното общо съдържание на комуникациите. (Вж. параграфи А37–А45)

Форми на комуникация

20. Одиторът следва да комуникира писмено с лицата, натоварени с общо управление, съществените констатации от одита, когато, според професионалната преценка на одитора, устната комуникация не би била подходяща. Не е необходимо писмените комуникации да включват всички въпроси, които са възникнали в хода на одита. (Вж. параграфи А46–А48)

21. Одиторът следва да комуникира писмено с лицата, натоварени с общо управление въпросите, свързани с независимостта на одитора, когато това се изисква съгласно параграф 18.

Време на провеждане на комуникациите

22. Одиторът следва да комуникира своевременно с лицата, натоварени с общо управление. (Вж. параграфи А49–А50)

Адекватност на процеса на комуникация

23. Одиторът следва да оцени дали двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление, е адекватна за целите на одита. Ако не е, одиторът следва да оцени ефекта, ако има такъв, върху оценката на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания и способността за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, като следва да предприеме подходящи действия. (Вж. параграфи А51–А53)

Документация

24. Когато въпроси, които настоящият МОС изисква да бъдат комуникирани, са комуникирани устно, одиторът следва да ги включи в одиторската документация, като документира също кога и с кого са били комуникирани тези въпроси. Когато въпросите са били комуникирани в писмена форма, одиторът следва да запази един екземпляр от комуникацията като част от одиторската документация.[2] (Вж. параграф А54)

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Лица, натоварени с общо управление (Вж. параграф 11)

А1. Управленските структури се различават между отделните юрисдикции и предприятия, отразявайки влияния, като например, различни културни и правни традиции, размер и характеристики на собствеността. Така например:

[2] МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11 и А6

- В някои юрисдикции съществува надзорен (изцяло или основно неизпълнителен) съвет, който е юридически отделен от изпълнителния (управителен) съвет (двустепенна структура на управление). В други юрисдикции, както надзорните, така и изпълнителните функции, са правна отговорност на един и същ, единен, орган (едностепенна структура на управление).
- В някои предприятия лицата, натоварени с общо управление, заемат длъжности, които са неразделна част от правната структура на предприятието, например директори на дружеството. В други, например в някои държавни предприятия, с общото управление е натоварен орган, който не е част от предприятието.
- В определени случаи, някои или всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието. В други, лицата, натоварени с общото управление, и ръководството, са различни лица.
- В някои случаи, лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за одобряване[3] финансовите отчети на предприятието (в други случаи, ръководството носи тази отговорност).

А2. В повечето предприятия, общото управление е колективна отговорност на орган за общо управление, като например, съвет на директорите, надзорен съвет, съдружници, собственици, управителна комисия, съвет на гуверньорите, попечители или други лица с равностойни функции. В някои по-малки предприятия обаче, едно лице може да бъде натоварено с общото управление, например, собственика-управител, когато няма други собственици, или едноличен попечител. Когато общото управление е колективна отговорност, подгрупа, като например одитния комитет или дори отделно лице, може да бъде натоварено с конкретни задачи в подкрепа на органа за общо управление при изпълнението на неговите отговорности. По същия начин, подгрупа или отделно лице може да има конкретни, правно установени отговорности, които се различават от тези на органа за общо управление.

А3. Това разнообразие означава, че не е възможно настоящият МОС да конкретизира за всички одити лицето(ата), с което(които) одиторът трябва да комуникира определени въпроси. Също така, в някои случаи подходящото(ите) лице(а), с което(които) ще се комуникира, може да не е(са) ясно разграничимо(и) от приложимата правна рамка или други обстоятелства, свързани с ангажимента, например, предприятия, при които управленската структура не е дефинирана формално, като например, при някои семейни предприятия, някои организации с нестопанска цел и някои държавни предприятия. В тези случаи може да е необходимо одиторът да обсъди и договори с договарящата страна съответното(ите) лице(а), с което(които) да комуникира. При вземането на решение с кого да комуникира, от значение е разбирането на одитора за управленската структура и процесите на предприятието, получено в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.)[4]. Подходящото лице или лица, с които да се комуникира, може да са различни в зависимост от въпроса, който ще бъде комуникиран.

А4. МОС 600 (преработен) включва специфични въпроси, които да бъдат комуникирани от одитора на група с лицата, натоварени с общо управление на групата.[5] Комуникираните въпроси може да включват такива, които са предоставени на вниманието на одитора на групата от одиторите на компоненти и за които одиторът на групата преценява, че са съществени за отговорностите на лицата, натоварени с общо

---

[3] Както е описано в параграф А68 от МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, носенето на отговорност за одобряване в този контекст означава разполагането с правомощия да се достигне до заключение, че всички компоненти (отделни отчети), съставляващи финансовия отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени.

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

[5] МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, параграф 57

управление на групата. Одиторите на компоненти също биха могли да комуникират въпроси до лицата, натоварени с общо управление на компонента[6] При такива обстоятелства подходящото лице или лица, с които одиторът на компонента комуникира зависят от обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент и въпросите, които ще бъдат комуникирани. В някои случаи, няколко предприятия или бизнес единици могат да изпълняват едни и същи дейности в рамките на една и съща система за вътрешен контрол и прилагайки едни и същи счетоводни практики. Когато лицата, натоварени с общото управление на тези предприятия или бизнес единици, са едни и същи (например, общ съвет на директорите), дублирането може да бъде избегнато посредством успоредната работа с тези предприятия или бизнес единици за целите на комуникацията.

Комуникация с подгрупа от лица, натоварени с общо управление (Вж. параграф 12)

А5. Когато се обмисля комуникирането с подгрупа от лица, натоварени с общо управление, одиторът може да вземе под внимание въпроси като:

- съответните отговорности на подгрупата и органа за общо управление;
- естеството на въпроса, предмет на комуникацията;
- приложимите законови или регулаторни изисквания;
- дали подгрупата има правомощия да предприема действия във връзка с комуникираната информация и дали може да предоставя допълнителна информация и обяснения, от които одиторът може да се нуждае.

А6. При вземането на решение дали е налице необходимост да се комуникира информация, в пълен формат или в резюме, и с органа за общо управление, одиторът може да бъде повлиян от одиторската оценка за това, доколко ефективно и по подходящ начин подгрупата комуникира съответната информация с органа за общо управление. При договарянето на условията на ангажимента одиторът може да посочи изрично, че одиторът си запазва правото да комуникира директно с органа за общо управление, освен ако това не е забранено съгласно закон или нормативна разпоредба.

А7. Одитни комитети (или сходни подгрупи с различни наименования) съществуват в много юрисдикции. Въпреки, че техните конкретни правомощия и функции може да се различават, комуникацията с одитния комитет, където съществува такъв, се превърна в ключов елемент от комуникацията на одитора с лицата, натоварени с общо управление. Принципите на доброто общо управление предполагат, че:

- одиторът ще бъде канен да присъства редовно на заседанията на одитния комитет;
- председателят на одитния комитет и, когато е уместно, останалите членове на одитния комитет, периодично ще взаимодействат с одитора;
- минимум един път в годината одитният комитет ще провежда среща с одитора без присъствието на ръководството.

Когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието (Вж. параграф13)

А8. В някои случаи, всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, поради което прилагането на изискванията към комуникацията се модифицира, за да отрази това състояние. В тези случаи, комуникацията с лицето(ата), отговорно(и) за управлението, може да не осигури по подходящ начин информация за всички лица, с които в противен случай одиторът би

[6] МОС 600 (преработен), параграф 45(и)

комуникирал в тяхното качество на лица, натоварени с общо управление. Например в дружество, в което всички директори участват в ръководството на предприятието, някои от тези директори (например, този, който отговаря за маркетинга) може да не знаят за съществени въпроси, обсъдени с друг директор (например, с този, отговорен за изготвянето на финансовия отчет).

Въпроси, които да бъдат комуникирани

Отговорности на одитора във връзка с одита на финансов отчет (Вж. параграф 14)

A9. Отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовия отчет често се включват в писмото за поемане на ангажимент или в друга подходяща форма на писмено споразумение, което отразява договорените условия по ангажимента.[7] Възможно е закон, нормативна разпоредба или управленската структура на предприятието да изисква лицата, натоварени с общо управление, да договарят условията на ангажимента с одитора. Когато случаят не е такъв, предоставянето на лицата, натоварени с общо управление, на екземпляр от писмото за поемане на ангажимент или на друга подходяща форма на писмено споразумение, може да бъде подходящ начин да се комуникира с тях във връзка с такива въпроси, като:

- отговорността на одитора за провеждането на одита в съответствие с МОС, насочен към изразяването на мнение относно финансовия отчет. Следователно, въпросите, които МОС изисква да бъдат комуникирани, включват съществените въпроси, възникнали в хода на одита на финансовия отчет, които са от значение за лицата, натоварени с общо управление, при осъществяването на надзора върху процеса на финансово отчитане;
- факта, че МОС не изискват от одитора да разработва процедури с цел идентифициране на допълнителни въпроси, които да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление;
- когато е приложим МОС 701[8], отговорностите на одитора за определянето и комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад;
- когато е приложимо, отговорността на одитора за комуникирането на специфични въпроси, изисквани съгласно закон или нормативна разпоредба, съгласно договор с предприятието или съгласно допълнителни изисквания, приложими към конкретния ангажимент, например, стандартите на национален професионален счетоводен орган или организация.

A10. Закон или нормативна разпоредба, договорът с предприятието или допълнителните изисквания, приложими към ангажимента, могат да предвиждат по-разширена комуникация с лицата, натоварени с общо управление. Например (а) договор с предприятието може да предвижда комуникирането на конкретни въпроси при тяхното възникване в резултат от услугите, предоставяни от фирмата или от фирма, част от мрежата от фирми, различни от одит на финансовия отчет; или (б) мандатът на одитор в публичния сектор може да предвижда комуникирането на въпроси, които са станали обект на вниманието на одитора в резултат от друга работа, като например одити на изпълнението.

Планиран обхват и време на изпълнение на одита (Вж. параграф 15)

A11. Комуникацията относно планирания обхват и време на провеждане на одита може:

(а) да помогне на лицата, натоварени с общо управление, да разберат по-добре последиците от работата на одитора, да обсъдят с одитора въпроси, свързани с риска и концепцията за ниво на

---

[7] Вж. параграф 10 от МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*.

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

същественост и да идентифицират области, в които биха могли да изискат от одитора да изпълни допълнителни процедури; и

(б) да помогне на одитора да разбере по-добре предприятието и неговата среда.

А12. Комуникирането на съществените рискове, идентифицирани от одитора, помага на лицата, натоварени с общо управление, да разберат тези въпроси и причините, поради които те са били определени като съществени рискове. Комуникацията относно съществените рискове може да помогне на лицата, натоварени с общо управление, да изпълнят своите отговорности да осъществят надзор върху процеса на финансово отчитане.

А13. Въпросите, предмет на комуникация, може да включват:

- как одиторът предлага да адресира съществените рискове от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка;
- как одиторът планира да разгледа области с по-високо оценени рискове от съществени неправилни отчитания;
- подхода на одитора към системата на предприятието за вътрешен контрол;
- прилагането на концепцията за ниво на същественост в контекста на одита;[9]
- естеството и степента на специализираните умения или знания, необходими за изпълнение на планираните одиторски процедури или оценяване на резултатите от одита, включително използването на експерт на одитора;[10]
- когато е приложим МОС 701, предварителните виждания на одитора относно области, които е възможно да са области на значително внимание от страна на одитора при одита и следователно е възможно да са ключови одиторски въпроси;
- планирания от одитора подход за разглеждане на последствията върху отделните компоненти и оповестяванията от съществени промени в приложимата рамка за финансово отчитане или средата, в която функционира предприятието, финансовото му състояние или неговата дейност.

А14. Други въпроси, свързани с планирането, които може да е подходящо да бъдат обсъдени с лицата, натоварени с общо управление, включват:

- когато предприятието има звено за вътрешен одит, как външният одитор и вътрешните одитори могат да работят заедно, по един конструктивен и допълващ се начин, включително планираното използване на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", както и естеството и обхвата на планираното използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие;[11]
- вижданията на лицата, натоварени с общо управление, за:
  - подходящото(ите) лице(а) в рамките на управленската структура на предприятието, с което(които) да се осъществява комуникацията;
  - разпределението на отговорностите между лицата, натоварени с общо управление, и ръководството;

---

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

[10] Вж. МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*

[11] МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори*, параграфи 20 и 31

- целите и стратегиите на предприятието и свързаните с тях бизнес рискове, които могат да доведат до съществени неправилни докладвания;
- въпроси, които лицата, натоварени с общо управление, считат за изискващи особено внимание по време на одита, както и области, във връзка с които те изискват изпълнението на допълнителни процедури;
- съществените комуникации между предприятието и регулаторните органи;
- други въпроси, които според лицата, натоварени с общо управление, могат да окажат влияние върху одита на финансовия отчет.

- нагласите, информираността и действията на лицата, натоварени с общо управление, във връзка с: (а) вътрешния контрол на предприятието и значението му за предприятието, включително как лицата, натоварени с общо управление, осъществяват надзор върху ефективността на вътрешния контрол, и (б) разкриването на случаи на измама или възможността от възникване на такива случаи;
- действията на лицата, натоварени с общо управление, в отговор на развитието в областта на счетоводните стандарти, практиките за корпоративно управление, правилата за регистрация на фондовата борса и свързаните с това въпроси, както и ефекта от тези развития върху, например цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително:
  - уместността, надеждността, съпоставимостта и разбираемостта на информацията, представена във финансовия отчет; и
  - преценката относно това дали финансовият отчет не е повлиян негативно от включването на информация, която не е уместна или която замъглява правилното разбиране на оповестените въпроси.
- отговорите на лицата, натоварени с общо управление, на предишни комуникации с одитора.
- документите, съставляващи другата информация (съгласно дефиницията в МОС 720 (преработен)) и планирания начин и момент на публикуване на тези документи. Когато одиторът очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад, обсъжданията с лицата, натоварени с общо управление може да включват също действията, които биха могли да са целесъобразни или необходими, в случай че одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в другата информация, получена след датата на одиторския доклад.

А15. Макар комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, да може да помогне на одитора да планира обхвата и времето на изпълнение на одита, тя не променя изключителната отговорност на одитора за изготвянето на цялостна стратегия и план на одита, в това число за естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които са необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

А16. При комуникирането с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с планирания обхват и време на изпълнение на одита, е необходимо да се внимава, така че да не се компрометира ефективността на одита, особено в случаите, когато част или всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието. Така например, комуникирането на естеството и времето на изпълнение на детайлните одиторски процедури може да намали ефективността на тези процедури, като ги направи твърде предсказуеми.

Съществени констатации от одита (Вж. параграф 16)

A17. Комуникирането на констатациите от одита може да включва изискването на допълнителна информация от лицата, натоварени с общо управление, за да се допълнят получените одиторски доказателства. Така например, одиторът може да потвърди, че лицата, натоварени с общо управление, имат същото разбиране за фактите и обстоятелствата, свързани с конкретни сделки или събития.

A18. Когато е приложим МОС 701, комуникациите с лицата, натоварени с общо управление, изисквани съгласно параграф 16, както и комуникацията относно идентифицираните от одитора съществените рискове, изисквана съгласно параграф 15, са особено важни, за да може одиторът да определи въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора и които поради това е възможно да са ключови одиторски въпроси.[12]

Съществени качествени аспекти на счетоводните практики (Вж. параграф 16(а))

A19. Рамките за финансово отчитане обикновено допускат предприятието да прави счетоводни приблизителни оценки и преценки относно счетоводните политики и оповестяванията във финансовия отчет, например, във връзка с използването на допускания при разработването на счетоводни приблизителни оценки. Наред с това, законодателството, нормативна разпоредба или рамките за финансово отчитане може да изискват оповестяване на обобщена информация за значимите счетоводни политики или да правят препратка към „критично важни счетоводни приблизителни оценки" или „критично важни счетоводни политики и практики", за да се идентифицира и предостави допълнителна информация за потребителите относно най-трудните, субективни или сложни преценки, направени от ръководството при изготвянето на финансовия отчет.

A20. В резултат на това, вижданията на одитора относно субективните аспекти на финансовия отчет може да са особено важни за лицата, натоварени с общо управление, при изпълнение на техните отговорности за осъществяване на надзор върху процеса на финансово отчитане. Така например, във връзка с въпросите, описани в параграф A19, възможно е лицата, натоварени с общо управление, да проявяват интерес към вижданията на одитора относно степента, в която сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху избора или прилагането на методите, предположенията и данните, използвани при изготвянето на значима приблизителна счетоводна оценка, както и оценката на одитора относно това дали точковата приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания във финансовия отчет са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане. Откритата и конструктивна комуникация за съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието може да включва също коментари относно приемливостта на съществените счетоводни практики и относно качеството на оповестяванията. Когато е приложимо, това може да включва дали съществена счетоводна практика на предприятието, свързана с приблизителните счетоводни оценки, е счетена от одитора за не най-подходяща за конкретните обстоятелства на предприятието, например, когато алтернативен приемлив метод за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка би бил според преценката на одитора по-подходящ. Приложение 2 идентифицира въпроси, които биха могли да бъдат включени в тази комуникация.

[12] МОС 701, параграфи 9–10

Съществени трудности, изпитани в хода на одита (Вж. параграф 16(б))

А21. Съществените трудности, изпитани в хода на одита, може да включват такива проблеми, като:

- съществени закъснения от страна на ръководството, недостъпност на персонала на предприятието или нежелание на ръководството да предостави информация, необходима, за да може одиторът да изпълни одиторските процедури;
- неразумно кратко време, в рамките на което да бъде приключен одитът;
- значителни, неочаквани усилия, необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства;
- недостъпност или липса на очаквана информация;
- ограничения наложени върху одитора от ръководството;
- нежелание на ръководството да изготви или да удължи валидността на своята оценка относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, когато такава е била поискана.

В някои ситуации е възможно тези трудности да представляват ограничение в обхвата, което води до модифициране на одиторското мнение.[13]

Съществени въпроси, които са обсъдени или са предмет на кореспонденция с ръководството (Вж. параграф 16(в)(i))

А22. Съществените въпроси, които са обсъдени или са предмет на кореспонденция с ръководството може да включват въпроси като:

- значими събития или сделки, възникнали или осъществени през годината;
- икономически условия, оказващи влияние върху предприятието, както и бизнес планове и стратегии, които могат да повлияят върху рисковете от съществени неправилни докладвания;
- опасения относно консултациите на ръководството с други счетоводители по счетоводни или одиторски въпроси;
- дискусии или кореспонденция във връзка с първоначалния или повтарящ се ангажимент на одитора по отношение на счетоводни практики, прилагането на одиторските стандарти или възнаграждението за одита или за други услуги;
- съществени въпроси, по които е имало разногласия с ръководството, с изключение на случаите на първоначални различия в мнението, дължащи се на непълнота във фактите или първоначалната информация, които са разрешени на по-късен етап чрез получаването от одитора на уместни факти или информация.

Обстоятелства, които оказват влияние върху формата и съдържанието на одиторския доклад (Вж: параграф 16(г))

А23. МОС 210 изисква одиторът да договори условията на ангажимента с ръководството или съобразно случая, с лицата, натоварени с общо управление.[14] Договорените условия на ангажимента за одит се изисква да бъдат документирани в писмо за поемане на одиторски ангажимент или друга подходяща

---

[13] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

[14] МОС 210, параграф 9

форма на писмено споразумение и включват, наред с другото, препратка към очакваната форма и съдържание на одиторския доклад.[15] Както е обяснено в параграф А9, ако условията на ангажимента не са договорени с лицата, натоварени с общо управление, одиторът може да предостави на лицата, натоварени с общо управление, копие от писмото за ангажимент, за да комуникира въпроси, имащи отношение към одита. Комуникацията, изисквана от параграф 16(г), има за цел да информира лицата, натоварени с общо управление, относно обстоятелства, при които е възможно одиторският доклад да се различава от очакваната си форма и съдържание или да включва допълнителна информация относно извършения одит.

А24. Обстоятелствата, при които от одитора се изисква или одиторът може да счете на други основания за необходимо да включи допълнителна информация в одиторския доклад в съответствие с МОС и за които се изисква комуникация с лицата, натоварени с общо управление, включват случаите, когато:

- одиторът очаква да модифицира мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705 (преработен);[16]
- съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, е докладвана в съответствие с МОС 570 (преработен);[17]
- ключови одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701;[18]
- одиторът счита за необходимо да включи параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в съответствие с МОС 706 (преработен)[19] или други МОС изискват одиторът да постъпи по този начин.
- одиторът е достигнал до заключение, че е налице некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация в съответствие с МОС 720 (преработен)[20].

При такива обстоятелства, одиторът може да счете за целесъобразно да предостави на лицата, натоварени с общо управление, проект на одиторския доклад, за да улесни обсъждането на начина, по който тези въпроси ще бъдат адресирани в одиторския доклад.

А25. В редките случаи, в които одиторът възнамерява да не включва името на съдружника, отговорен за ангажимента, в одиторския доклад в съответствие с МОС 700 (преработен), от одитора се изисква да обсъди това свое намерение с лицата, натоварени с общо управление, за да ги информира за оценката си относно вероятността и сериозността на съществената заплаха за личната безопасност.[21] Одиторът може да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, и при обстоятелства, когато одиторът избира да не включва описание на отговорностите на одитора в текста на одиторския доклад, както това е разрешено съгласно МОС 700 (преработен).[22]

---

15 МОС 210, параграф 10

16 МОС 705 (преработен), параграф 30

17 МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*, параграф 25(г)

18 МОС 701, параграф 17

19 МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*, параграф 12

20 МОС 720 (преработен), Отговорности на одитора относно друга информация, параграф 18(а)

21 МОС 700 (преработен), параграфи 46 и А64

22 МОС 700 (преработен), параграф 41

Други съществени въпроси, имащи отношение към процеса на финансово отчитане (Вж. параграф 16(д))

A26. МОС 300[23] отбелязва, че като резултат от неочаквани събития, промени в условията или получени одиторски доказателства от одиторските процедури, може да е необходимо одиторът да модифицира общата одиторска стратегия и плана на одита и в тази връзка планираното естество, време на изпълнение и обхват на допълнителните одиторски процедури, на базата на преразгледаната преценка на оценените рискове. Одиторът може да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с такива въпроси, например, като актуализация на първоначалните дискусии относно планирания обхват и време на изпълнение на одита.

A27. Други съществени въпроси, възникващи по време на одита, които имат пряко отношение към лицата, натоварени с общо управление, при осъществяването на надзор върху процеса на финансово отчитане, може да включват такива въпроси, като съществени неправилни докладвания в другата информация, които са били коригирани.

A28. До степента, в която не са вече адресирани от изискванията в параграфи 16(а)–(г) и свързаните с тях материали за приложение, одиторът може да обмисли комуникирането във връзка с други въпроси, обсъдени или разгледани от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, в случай че такова лице е назначено.

Независимост на одитора (Вж. параграф 17 - 18)

A29. От одитора се изисква да спазва приложимите етични изисквания, включително тези, свързани с независимостта, свързани с ангажиментите за одит на финансови отчети[24] и да комуникира с лицата, натоварени с общо управление относно изискванията, прилагани от одитора. Приложимите етични изисквания може:

- Да установяват изисквания за независимост, които са специфични за одита на финансови отчети на определени предприятия, посочени в приложимите етични изисквания, като например, изискванията за независимост по отношение на одити на финансовите отчети на предприятия от обществен интерес в *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители („Кодексът на СМСЕС“). Ако е приложимо при конкретните обстоятелства на ангажимента за одит, този МОС изисква одиторът да комуникира също с лицата, натоварени с общо управление, че одиторът прилага такива изисквания за независимост.
- Да изискват одитора публично да оповести случаите, при които одиторът прилага изисквания за независимост, специфични за одита на финансови отчети на определени предприятия, посочени в приложимите етични изисквания [25]. МОС 700 (преработен) адресират изискванията по отношение на одиторския доклад, отнасящи се до независимостта на одитора и съответните изисквания за независимост, които одиторът е приложил.[26]
- Да изискват или да насърчават одиторът да определи дали е целесъобразно да приложи изисквания за независимост, специфични за одита на финансови отчети на определени предприятия спрямо одити на финансови отчети на други предприятия, които не са посочени изрично в приложимите

---

[23] МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*, параграф А18

[24] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 14

[25] Вж., например, изискванията за публично оповестяване в Кодекса на СМСЕС, параграфи И400.20–И400.21

[26] МОС 700 (преработен), параграф 28(в)

етични изисквания[27]. Ако случаят е такъв и от одитора се изисква публично да оповести случаите, при които одиторът е приложил такива изисквания за независимост, одиторът може да обсъди с ръководството или с лицата, натоварени с общо управление, дали съществува риск от погрешно разбиране на естеството на предприятието, както и необходимостта от допълнително оповестяване.

А30. Комуникацията относно взаимоотношения и други въпроси и как заплахите за независимостта, които не са на приемливо нива са били адресирани варира в зависимост от обстоятелствата на ангажимента и по принцип адресира заплахите за независимостта, предпазните мерки за намаляване на заплахите и мерките за елиминиране на обстоятелствата, които създават заплахите.

А31. Приложимите етични изисквания или закон, или нормативна разпоредба също може да посочва конкретни комуникации с лицата, натоварени с общо управление, при обстоятелства, при които са идентифицирани нарушения на изискванията за независимост. Така например, Кодексът на СМСЕС изисква одиторът да комуникира писмено с лицата, натоварени с общо управление, относно евентуално нарушение и мерките, които фирмата е предприела или предлага да предприеме.[28]

А32. Изискванията за комуникиране, свързани с независимостта на одитора, които са приложими в случай на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, може да са подходящи и при някои други предприятия, включително такива, които може да са от значителен обществен интерес, например, поради това, че имат голям брой и широк кръг заинтересовани страни или вземайки под внимание естеството и размера на бизнеса. Примерите за такива предприятия може да включват финансови институции (като банки, застрахователни компании и пенсионни фондове), както и други субекти, като например, благотворителни организации. От друга страна, възможно е да има ситуации, при които комуникациите относно независимостта може да не са уместни, например, когато всички лица, натоварени с общо управление, са информирани за съответните факти посредством дейностите си в качеството на участници в ръководството на предприятието. Твърде вероятно случаят ще е такъв, когато предприятието се управлява от собственика си, а фирмата на одитора и фирмите, част от мрежата от фирми, имат ограничени взаимоотношения с предприятието извън одита на финансовия отчет.

Допълнителни въпроси (Вж. параграф 3)

А33. Надзорът над ръководството от страна на лицата, натоварени с общо управление, включва гарантиране, че предприятието е проектирало, внедрило и поддържа подходящ вътрешен контрол по отношение надеждността на финансовото отчитане, ефективността и ефикасността на операциите и спазването на приложимите закони и нормативни разпоредби.

А34. На одитора могат да станат известни допълнителни въпроси, които не е задължително да са свързани с надзора върху процеса на финансово отчитане, но които, независимо от това, е вероятно да са съществени за отговорностите на лицата, натоварени с общо управление, при осъществяването на надзор върху стратегическата насока на развитие на предприятието или задълженията на предприятието, свързани с отчетността. Тези въпроси може да включват, например, съществени проблеми на управленските структури или процеси и значими решения или действия от страна на висшето ръководство, които не са получили съответните одобрения.

А35. Когато определя дали да комуникира допълнителни въпроси с лицата, натоварени с общо управление, одиторът може да обсъди въпроси от този тип, които са станали негово достояние, с подходящото ниво на управление, освен ако при конкретните обстоятелства това не е уместно.

---

[27] Вж., например, насърчаването в материалите за приложение в Кодекса на СМСЕС, параграф 400.19 П1

[28] Вж. например, параграфи И400.80–И400.82 и И400.84 от Кодекса на СМСЕС

А36. Ако бъде комуникиран допълнителен въпрос, може да е подходящо одиторът да информира лицата, натоварени с общо управление, че:

(а) идентифицирането и комуникирането на такива въпроси е от второстепенно значение спрямо целта на одита, която е да се формира мнение относно финансовия отчет;

(б) не са изпълнявани процедури във връзка с въпрос, различен от въпрос, който е необходим за формирането на мнение относно финансовия отчет; и

(в) не са изпълнявани процедури, за да се установи дали съществуват и други подобни въпроси.

Процесът на комуникация

Установяване на процес на комуникация (Вж. параграф 19)

А37. Ясната комуникация на отговорностите на одитора, на планирания обхват и време на изпълнение на одита, както и на очакваното общо съдържание на комуникациите, помага за установяване на база за ефективна двустранна комуникация.

А38. Въпросите, които могат да допринесат за ефективната двустранна комуникация, включват обсъждането на:

- целта на комуникациите. Когато целта е ясна, одиторът и лицата, натоварени с общо управление, са в по-добра позиция за постигането на взаимно разбирателство по съответните проблеми и очакваните действия, произтичащи от процеса на комуникация;
- формата, в която ще бъде осъществена комуникацията;
- лицето(ата) в екипа по ангажимента и измежду лицата, натоварени с общо управление, които ще комуникират по конкретни въпроси;
- очакването на одитора, че комуникацията ще бъде двустранна и че лицата, натоварени с общо управление, ще комуникират с одитора въпроси, които според тях имат отношение към одита, например, стратегически решения, които могат да окажат съществено влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, подозрения за измама или разкриване на случаи на измама, както и опасения, свързани с почтеността или компетентността на висшето ръководство;
- процеса на предприемане на действия и обратната информация по въпроси, комуникирани от одитора;
- процеса на предприемане на действия и обратната информация по въпроси, комуникирани от лицата, натоварени с общо управление.

А39. Процесът на комуникация е различен при различните обстоятелства, включително в зависимост от размера и управленската структура на предприятието, начина, по който работят лицата, натоварени с общо управление, и виждането на одитора относно съществеността на въпросите, които трябва да бъдат комуникирани. Наличието на трудности при установяването на ефективна двустранна комуникация може да сочи, че комуникацията между одитора и лицата, натоварени с общо управление, не е адекватна за целите на одита. (Вж. параграф А52)

Съображения, специфични за по-малките предприятия

А40. В случая с одити на по-малки предприятия, одиторът може да комуникира по един по-малко формален начин с лицата, натоварени с общо управление, отколкото в случая с регистрирани за търгуване на борсата или по-големи предприятия.

Комуникация с ръководството

А41. Възможно е много въпроси да бъдат обсъждани с ръководството в обичайния ход на одита, включително въпроси, които настоящият МОС изисква да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление. Тези дискусии признават изпълнителната отговорност на ръководството за осъществяването на дейността на предприятието и, в частност, отговорността на ръководството за изготвянето на финансовия отчет.

А42. Преди да комуникира въпроси с лицата, натоварени с общо управление, одиторът може да ги обсъди с ръководството, освен ако това е неуместно. Например, може да не е уместно с ръководството да се обсъждат въпроси, свързани с компетентността или почтеността на ръководството. В допълнение към признаването на изпълнителната отговорност на ръководството, тези първоначални дискусии могат да изяснят факти и проблеми и да дадат възможност на ръководството да предостави допълнителна информация и обяснения. По аналогичен начин, когато предприятието има звено за вътрешен одит, одиторът може да обсъди въпросите с вътрешния одитор преди да ги комуникира с лицата, натоварени с общо управление.

Комуникация с трети лица

А43. От лицата, натоварени с общо управление, може да се изисква по силата на закон или нормативна разпоредба, или те може да решат, да предоставят на трети лица, например банкери или определени регулаторни органи, копия от писмената комуникация с одитора. В някои случаи оповестяването пред трети лица може да е незаконно или по друг начин неуместно. Когато писмена комуникация, изготвена за лицата, натоварени с общо управление, бъде предоставена на трети лица, може да се окаже важно при конкретните обстоятелства тези трети лица да бъдат уведомени, че комуникацията не е изготвена за тях, например, като се посочи в писмените комуникации с лицата, натоварени с общо управление:

(а) че комуникацията е изготвена за ползване единствено от лицата, натоварени с общо управление, и, когато е приложимо, ръководството на групата и груповия одитор, и че трети лица не трябва да се уповават на посоченото в нея;

(б) че одиторът не поема никаква отговорност пред трети лица; и

(в) ограничения върху оповестяването или разпространението сред трети лица.

А44. В някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да изисква от одитора, например:

- да уведоми регулаторен или правоприлагащ орган за определени въпроси, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление. Така например, в някои държави одиторът е задължен да докладва за неправилни отчитания на органите, когато ръководството и лицата, натоварени с общо управление, не предприемат коригиращи действия;
- да предостави копия от определени доклади, изготвени за лицата, натоварени с общо управление, на съответните регулаторни или финансиращи органи или на други органи, като например, централизиран орган в случая на някои предприятия от публичния сектор; или
- да направи публично достояние доклади, изготвени за лицата, натоварени с общо управление.

А45. Освен ако закон или нормативна разпоредба не изисква от одитора да предостави на трето лице копие от писмените комуникации на одитора с лицата, натоварени с общо управление, одиторът може да се нуждае от предварителното съгласие на лицата, натоварени с общо управление, преди да постъпи по този начин.

Форми на комуникация (Вж. параграф 20)

А46. Ефективната комуникация може да е свързана с формално представяне и писмени доклади, както и с не толкова формални комуникации, включително дискусии. Одиторът може да комуникира въпроси, различни от посочените в параграфи 20 - 21, в устна или писмена форма. Писмените комуникации могат да включват писмо за поемане на ангажимент, което се предоставя на лицата, натоварени с общо управление.

А47. В допълнение към значимостта на конкретен въпрос, формата на комуникация (например, дали да се комуникира в устна или писмена форма, степента на детайлност или обобщения в комуникацията, както и дали да се комуникира по формален или неформален начин) може да се повлияе от фактори, като:

- дали обсъждането на този въпрос ще бъде включено в одиторския доклад. Така например, когато в одиторския доклад се комуникират ключови одиторски въпроси, одиторът може да счете за необходимо да комуникира в писмен вид във връзка с въпросите, определени като ключови одиторски въпроси;
- дали въпросът е бил разрешен по удовлетворителен начин;
- дали ръководството е комуникирало въпроса преди това;
- размера, оперативната структура, контролната среда и правната структура на предприятието;
- в случай на одит на финансови отчети със специално предназначение, дали одиторът одитира и финансовия отчет на предприятието с общо предназначение;
- законовите изисквания. В някои юрисдикции местното законодателство изисква писмената комуникация с лицата, натоварени с общо управление, да бъде в определен формат;
- очакванията на лицата, натоварени с общо управление, включително поети ангажименти за периодични срещи или комуникации с одитора;
- непрекъснатия контакт и диалог, които одиторът поддържа с лицата, натоварени с общо управление;
- дали са настъпили съществени промени сред членовете на органа за общо управление.

А48. Когато съществен въпрос се обсъжда с отделен член измежду лицата, натоварени с общо управление, например, с председателя на одитния комитет, може да е подходящо одиторът да обобщи въпроса в последващи комуникации, за да може всички лица, натоварени с общо управление, да разполагат с пълна и балансирана информация.

Време на провеждане на комуникациите (Вж. параграф 22)

А49. Своевременната комуникация по време на целия одит спомага за постигането на надежден двустранен диалог между лицата, натоварени с общо управление и одитора. Подходящото време за провеждане на комуникациите обаче е различно в зависимост от обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент. Съществените обстоятелства включват значимостта и естеството на въпроса, както и действията, които се очаква да бъдат предприети от лицата, натоварени с общо управление. Така например:

- комуникациите, свързани с въпроси, касаещи планирането, често е възможно да бъдат осъществени на ранен етап от одиторския ангажимент, а за първоначален ангажимент, биха могли да бъдат осъществени като част от договарянето на условията на ангажимента;
- може да бъде подходящо съществена трудност, изпитана в хода на одита, да бъде комуникирана колкото е възможно по-рано от практическа гледна точка, ако лицата, натоварени с общо управление, са в състояние да помогнат на одитора да преодолее тази трудност или ако е вероятно тя да доведе до модифицирано мнение. По аналогичен начин, одиторът може да комуникира устно с лицата, натоварени с общо управление по отношение на значителни недостатъци във вътрешния контрол, които е идентифицирал по време на одита, преди да ги уведоми писмено, съгласно изискванията на МОС 265;[29]
- когато е приложим МОС 701, одиторът може да комуникира предварителните си виждания относно ключови одиторски въпроси по време на обсъждането на планирания обхват и времето на изпълнение на одита (вж. параграф А13), като е възможно одиторът да проведе по-чести комуникации с цел допълнително обсъждане на тези въпроси, когато комуникира във връзка със съществените констатации от одита;
- комуникациите по въпроси, свързани с независимостта, може да са подходящи, когато по отношение на заплахите за независимостта и как заплахи за независимостта, които не са на приемливо ниво ще бъдат адресирани, са направени съществени преценки, например, когато се приема ангажимент за предоставяне на услуги, различни от одита, както и по време на заключителната дискусия;
- комуникациите относно констатациите от одита, включително виждания на одитора относно качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, биха могли да бъдат проведени и като част от заключителната дискусия;
- когато се одитира както финансов отчет с общо предназначение, така и финансов отчет със специално предназначение, може да е целесъобразно времето за провеждане на комуникациите да бъде координирано.

А50. Други фактори, които е възможно да имат отношение към времето на провеждане на комуникациите включват:

- размера, оперативната структура, контролната среда и правната структура на предприятието, обект на одит;
- законови задължения за комуникиране на определени въпроси в рамките на конкретен срок;
- очакванията на лицата, натоварени с общо управление, включително постигнати договорености за периодични срещи или комуникации с одитора;
- моментът, в който одиторът идентифицира определени въпроси, например, възможно е одиторът да не идентифицира навреме конкретен проблем (като неспазване на законодателството), така че да бъдат предприети превантивни мерки, но комуникирането на въпроса може да позволи предприемането на корективни действия.

[29] МОС 265, параграфи 9 и А14

Адекватност на процеса на комуникиране (Вж. параграф 23)

A51. Не е необходимо одиторът да разработва специални процедури в подкрепа на оценката на двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление; вместо това, тази оценка може да се базира върху наблюдения, получени в резултат от одиторските процедури, изпълнени за други цели. Тези наблюдения може да включват:

- целесъобразността и навременността на действията, предприети от лицата, натоварени с общо управление, в отговор на въпроси, повдигнати от одитора. Когато съществени въпроси, повдигнати в предишни комуникации, не са били адресирани по ефективен начин, може да е целесъобразно одиторът да отправи запитване защо не са били предприети подходящи действия и да обмисли повторното повдигане на въпроса. Така се избягва рискът от създаване на впечатление, че одиторът е удовлетворен, че въпросът е бил адекватно адресиран или че вече не е съществен;
- очевидната откритост на лицата, натоварени с общо управление, в техните комуникации с одитора;
- желанието и способността на лицата, натоварени с общо управление, да се срещнат с одитора без присъствието на ръководството;
- очевидната способност на лицата, натоварени с общо управление, да вникнат изцяло във въпросите, повдигнати от одитора, например, степента, в която лицата, натоварени с общо управление, проучват проблемите и поставят под въпрос отправените им препоръки;
- трудност при постигането на взаимно разбиране с лицата, натоварени с общо управление, относно формата, времето на провеждане и очакваното общо съдържание на комуникациите;
- когато всички или някои от лицата, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, тяхната очевидна информираност относно начина, по който въпросите, обсъдени с одитора, се отразяват върху техните по-широки отговорности за общо управление, както и върху техните отговорности, свързани с изпълнителното ръководство;
- дали двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление, отговаря на приложимите законови и регулаторни изисквания.

A52. Както е посочено в параграф 4, ефективната двустранна комуникация помага както на одитора, така и на лицата, натоварени с общо управление. Нещо повече, МОС 315 (преработен 2019 г.) идентифицира участието на лицата, натоварени с общо управление, включително тяхното взаимодействие с вътрешния одит, ако има такъв, и външните одитори, като елемент от контролната среда на предприятието.[30] Неадекватната двустранна комуникация може да е индикация за неудовлетворителна контролна среда и да оказва влияние върху оценката на одитора за рисковете от съществено неправилно докладване. Съществува и риск, че одиторът може да не е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да формира мнение относно финансовия отчет.

A53. В случай че двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление, не е адекватна и ситуацията не може да бъде разрешена, одиторът може да предприеме следните действия:

- модифициране на одиторското мнение на базата на ограничение в обхвата;
- получаване на правна консултация относно последиците от предприемането на различни действия;

[30] МОС 315 (преработен 2019 г.), Приложение 3

- комуникиране с трети лица (например, регулаторен орган) или с по-висшестоящ орган в управленската структура, който е извън предприятието, като собствениците на бизнеса (например, акционери в общо събрание) или отговорния министър, или парламента, в случай че става въпрос за публичния сектор.
- оттегляне от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба.

Документация (Вж. параграф 24)

A54. Документацията за комуникация, осъществена устно, може да включва копие от протоколите, изготвени от предприятието, запазени като част от одиторската документация, когато тези протоколи представляват подходящо документиране на съответната комуникация.

Приложение 1

(Вж. параграф 3)

Специфични изисквания в МСУК 1 и други МОС, които се отнасят до комуникациите с лицата, натоварени с общо управление

Настоящото приложение идентифицира параграфи в МСУК 1[1] и други МОС, които изискват комуникиране на конкретни въпроси с лицата, натоварени с общо управление. Списъкът не замества разглеждането на изискванията и свързаните с тях материали за приложение и други пояснителни материали, съдържащи се в МОС.

- МСУК 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги* – параграф 34(д)
- МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети* – параграфи 22, 39(в)(i) и 41-43
- МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети* – параграфи 15, 20 и 23–25
- МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството* – параграф 9
- МОС 450, *Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита* – параграфи 12-13
- МОС 505, *Потвърждение от външни източници* – параграф 9
- МОС 510, *Първоначални ангажименти за одит—начални салда* – параграф 7
- МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания* – параграф 38
- МОС 550, *Свързани лица* – параграф 27
- МОС 560, *Последващи събития* – параграфи 7(б)-(в), 10(а), 13(б), 14(а) и 17
- МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие* – параграф 25
- МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)* – параграф 57
- МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори* – параграфи 20 и 31
- МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети* – параграф 46
- МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор* – параграф 17
- МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор* – параграфи 12, 14, 23 и 30
- МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор* – параграф 12

---

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

- МОС 710, *Сравнителна информация—съответстващи данни и сравнителни финансови отчети* – параграф 18
- МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация* – параграфи 17 – 19.

Приложение 2

(Вж. параграфи 16(а), А19–А20)

Качествени аспекти на счетоводните практики

Комуникацията, изисквана от параграф 16(а) и обсъдена в параграфи А19–А20, може да включва въпроси, като:

Счетоводни политики

- Доколко счетоводните политики са подходящи за конкретните обстоятелства, отнасящи се до предприятието, като се отчита необходимостта от балансиране на разходите за предоставяне на информацията с вероятната полза за потребителите на финансовия отчет на предприятието. Когато съществуват приемливи алтернативни счетоводни политики, комуникацията може да включва идентифицирането на позиции от финансовия отчет, които са повлияни от избора на значими счетоводни политики, както и информация за счетоводните политики, прилагани от сходни предприятия.
- Първоначалният избор, както и промените в значимите счетоводни политики, включително прилагането на нови становища за счетоводство. Комуникацията може да включва: ефектите от времето и метода на приемане на промяна в счетоводната политика върху настоящата и бъдеща печалба на предприятието; както и времето на извършване на промяна в счетоводната политика във връзка с очаквани нови становища за счетоводство.
- Ефектът от значимите счетоводни политики в дискусионни или нововъзникващи области (или такива, които са уникални за дадена индустрия, особено когато липсват задължителни насоки или консенсус).
- Ефектът от времето на осъществяване на сделки и операциите във връзка с периода, в който са отразени.

Приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания

- Приложение 2 на МОС 540 (преработен) включва въпроси, които одиторът може да прецени да комуникира по отношение на съществените качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания.

Оповестявания във финансовия отчет

- Проблемните въпроси и направените във връзка с тях преценки при формулирането на особено чувствителни оповестявания във финансовия отчет (например, оповестявания, свързани с признаването на приходи, възнагражденията, предположението за действащо предприятие, последващи събития и въпроси, свързани с условните активи и пасиви).
- Общата неутралност, последователност и яснота на оповестяванията във финансовия отчет.

Свързани въпроси

- Потенциален ефект върху финансовия отчет от съществените рискове, експозиции и елементи на несигурност, като например, нерешени съдебни спорове, които са оповестени във финансовия отчет.
- Степента, в която влияние върху финансовия отчет оказват съществени сделки и операции, които са извън обичайния ход на стопанска дейност на предприятието или които изглеждат необичайни по други причини. Тази комуникация може да открои:

- суми с еднократен характер, признати през периода;
- степента, в която тези сделки и операции са оповестени отделно във финансовия отчет;
- дали тези сделки или операции изглеждат като замислени с оглед постигането на определено счетоводно или данъчно третиране или на конкретна законова или регулаторна цел;
- дали формата на тези сделки или операции изглежда прекалено усложнена или случаи, в които са получени подробни консултации относно структурирането на сделката или операцията;
- случаи, в които ръководството поставя по-голям акцент върху необходимостта от определено счетоводно третиране, отколкото върху стоящата в основата на сделката или операцията икономическа същност.

- Фактори, оказващи влияние върху балансовите стойности на активите и пасивите, включително базите на предприятието за определяне на полезния живот на материалните и нематериалните активи. Комуникацията може да обяснява как факторите, оказващи влияние върху балансовите стойности, са били избрани и какъв би бил ефектът на алтернативен избор върху финансовия отчет.
- Избирателно коригиране на неправилни отчитания, например, коригирането на неправилни отчитания с ефект на увеличение на отчетената печалба, но не и на тези, които имат ефект на намаляване на отчетената печалба.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 265

КОМУНИКАЦИЯ НА НЕДОСТАТЪЦИ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ И С РЪКОВОДСТВОТО

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС……... 1-3

Дата на влизане в сила……4

Цел……5

Определения……...6

Изисквания…….7-11

Приложение и други пояснителни материали

Определяне дали са идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол……..А1-А4

Съществени недостатъци във вътрешния контрол……А5-А11

Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол….А12-А30

Международен одиторски стандарт (МОС) 265 „Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството" трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти".

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора за комуникиране по подходящ начин с лицата, натоварени с общо управление, и с ръководството, недостатъци във вътрешния контрол, които той е идентифицирал при одита на финансовия отчет. Настоящият МОС не налага допълнителни отговорности на одитора относно придобиване на разбиране за системата на предприятието за вътрешен контрол и за разработване и изпълнение на тестове на контролите извън изискванията на МОС 315 (преработен 2019 г.)[1] и МОС 330.[2] МОС 260 (преработен)[3] установява допълнителни изисквания и предоставя насоки относно отговорността на одитора за комуникация с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с одита.

2. От одитора се изисква да придобие разбиране за системата на предприятието за вътрешен контрол при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания.[4] Когато извършва тези оценки на риска одиторът разглежда системата на предприятието за вътрешен контрол, за да разработи одиторски процедури, които са уместни при съществуващите обстоятелства, а не с цел да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол. Одиторът може да идентифицира недостатъци във връзка с контрола в системата на предприятието за вътрешен контрол не само по време на процеса за оценка на риска, но и на всеки друг етап от одита. Настоящият МОС посочва кои идентифицирани от одитора недостатъци трябва да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството.

3. Нищо, упоменато в настоящия МОС не забранява на одитора да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, и с ръководството други въпроси, свързани с вътрешния контрол, които той е идентифицирал по време на одита.

---

1 МОС 315 (преработен 2019 г.), Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, параграфи 12(в) и (м) и параграфи 21 до 27

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

3 МОС 260 (преработен) "Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление"

4 МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 21. Параграфи А90-А95 предоставят насоки относно контролите, които са съществени за одита.

Дата на влизане в сила

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

Цел

5. Целта на одитора е да комуникира по подходящ начин с лицата, натоварени с общо управление, и с ръководството недостатъците във вътрешния контрол, които той е идентифицирал по време на одита, които съгласно професионалната преценка на одитора са от такава важност, че се налага да се обърне тяхното внимание към тези недостатъци.

Определения

6. За целите на МОС следните термини, имат значенията, посочени по-долу:

   (а) Недостатък във вътрешния контрол съществува, когато:

      (i) даден контрол е разработен, приложен или функционира по такъв начин, че не е в състояние да предотврати или своевременно да разкрие и коригира неправилни отчитания във финансовия отчет; или

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

   (б) Съществен недостатък във вътрешния контрол – недостатък или комбинация от недостатъци във вътрешния контрол, които съгласно професионалната преценка на одитора, са от такава важност, че се налага да се обърне вниманието на лицата, натоварени с общо управление, към тях. (вж.: параграф А5)

Изисквания

7. Одиторът определя дали въз основа на извършената одиторска работа той е идентифицирал един или повече недостатъци във вътрешния контрол. (вж.: параграфи А1-А4)

8. Ако одиторът е идентифицирал един или повече недостатъци във вътрешния контрол, той определя въз основа на извършената одиторска работа, дали те, поотделно или взети заедно, представляват съществени недостатъци. (вж.: параграфи А5-А11)

9. Одиторът комуникира своевременно в писмена форма с лицата, натоварени с общо управление, съществени недостатъци във вътрешния контрол, идентифицирани по време на одита. (вж.: параграфи А12-А18, А27)

10. Одиторът комуникира своевременно и с ръководството с подходящо ниво на отговорност: (вж.: параграфи А19, А27)

    (а) в писмена форма, съществени недостатъци във вътрешния контрол, които одиторът е комуникирал или възнамерява да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, освен ако при съществуващите обстоятелства би било нецелесъобразно да ги комуникира директно с ръководството; и (вж.: параграфи А14, А20-А21)

    (б) Други недостатъци във вътрешния контрол, идентифицирани по време на одита, които не са комуникирани с ръководството от други страни и които съгласно професионалната преценка на одитора, са от такава важност, че се налага да се обърне вниманието на ръководството към тях. (вж.: параграфи А22-А26)

11. Одиторът включва в писмената комуникация за съществените недостатъци във вътрешния контрол:

    (а) описание на недостатъците и обяснение на потенциалните ефекти от тях; и (вж.: параграф А28)

    (б) достатъчна информация, че да даде възможност на лицата, натоварени с общо управление и на ръководството да разберат контекста на комуникацията. В частност одиторът обяснява, че: (вж.: параграфи А29-А30)

        (i) целта на одита е да даде възможност на одитора да изрази мнение върху финансовия отчет;

        (ii) одитът включва разглеждане на вътрешния контрол, съществен за изготвянето на финансовия отчет, за да се разработят одиторски процедури, които са подходящи при съществуващите обстоятелства, а не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол; и

        (iii) въпросите, които се докладва, са ограничени до такива недостатъци, които одиторът е идентифицирал по време на одита, и които одиторът е заключил, че са от такава важност, че се налага да бъдат докладвани на лицата, натоварени с общо управление.

***

Приложение и други пояснителни материали

Определяне дали са идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол (вж.: параграф 7)

A1. При определянето дали одиторът е идентифицирал един или повече недостатъци във вътрешния контрол, той може да обсъди съществените факти и обстоятелства от своите констатации с подходящото ниво на ръководство. Тази дискусия дава възможност на одитора своевременно да обърне внимание на ръководството към съществуването на недостатъци, които може преди това да не са били известни на ръководството. Нивото на ръководство, на което е подходящо да се дискутират констатациите, е нивото, което е запознато с въпросната област от вътрешния контрол и което има правомощия да предприеме коригиращи действия по каквито и да било идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол. При определени обстоятелства може да не е целесъобразно одиторът да дискутира своите констатации директно с ръководството, например, ако констатациите поставят под въпрос почтеността или компетентността на ръководството (вж. параграф A20).

A2. При обсъждането на фактите и обстоятелствата от констатациите на одитора с ръководството, той може да получи други уместна информация, подлежаща на допълнително разглеждане, като например:

- разбирането на ръководството за реалните или подозираните причини за недостатъците;
- изключенията, възникващи в резултат на недостатъците, които ръководството може да е забелязало, например, неправилни отчитания, които не са предотвратени от съответните контроли на информационните технологии (ИТ);
- предварителна индикация от ръководството за неговия отговор относно тези констатации.

Въпроси, специфични за малки предприятия

A3. Въпреки че концепциите, залегнали в контролите в компонента контролни дейности в малки предприятия, са сходни с тези в големите такива, формалността на тяхното функциониране е различна. В допълнение, малките предприятия могат да установят, че определени видове контроли не са необходими, поради контролите, които се прилагат от ръководството. Например, едноличното

правомощие на ръководството да отпуска кредити на клиенти и да одобрява значими покупки може да осигури ефективен контрол върху важни салда по сметки и сделки и операции, като по този начин намалява или елиминира необходимостта от по-подробни контроли.

А4. Също така малките предприятия често имат по-малко служители, което може да ограничи степента, в която е практически възможно разделението на задълженията. В малко предприятие, ръководено от собственика, обаче, собственикът-управител може да е в състояние да упражнява по-ефективен надзор, отколкото в едно голямо предприятие. Тази висока степен на надзор от страна на ръководството трябва да се балансира, за да отрази по-големите възможности за заобикаляне на контролите от страна на ръководството.

Съществени недостатъци във вътрешния контрол (вж.: параграфи 6(б), 8)

А5. Значението на недостатъка или на комбинацията от недостатъци във вътрешния контрол зависи не само от това дали е възникнало реално неправилно отчитане, но също и от вероятността такова неправилно отчитане да възникне и потенциалния му обхват. Следователно съществени недостатъци могат да съществуват, въпреки че одиторът не е идентифицирал неправилно отчитане по време на одита.

А6. Примерите за въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при определянето дали даден недостатък или комбинация от недостатъци във вътрешния контрол представлява съществен недостатък, включват:

- Вероятността недостатъците да доведат до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет в бъдеще.
- Податливостта на загуба или измама на свързания актив или пасив.
- Субективността и сложността при определянето на приблизителните суми, като например приблизителни счетоводни оценки на справедливата стойност.
- Суми във финансовия отчет, изложени на ефектите от недостатъците.
- Обемът на дейността, която е възникнала или може да възникне по салдото по сметката или класа сделки и операции, изложени на ефектите от недостатъка или недостатъците.

- Значението на контролите за процеса на финансово отчитане, например:
  - Контроли за общо наблюдение (като например надзор от страна на ръководството).
  - Контроли за предотвратяване и разкриване на измами.
  - Контроли върху подбора и приложението на съществени счетоводни политики.
  - Контроли върху съществени сделки със свързани лица.
  - Контроли върху съществени сделки извън обичайния ход на дейността на предприятието.
  - Контроли върху процеса на финансово отчитане в края на периода (като например контроли върху неповтарящи се счетоводни записвания).
- Причината и честотата на изключенията, установени в резултат на недостатъците в контролите.
- Взаимодействието на недостатъка с други недостатъци във вътрешния контрол.

A7. Индикаторите за съществени недостатъци във вътрешния контрол включват например:

- Доказателства за неефективни аспекти от контролната среда, като например:
  - Индикации, че съществените сделки, в които ръководството има финансов интерес, не се подлагат на достатъчно строг преглед от лицата, натоварени с общо управление.
  - Идентификация на измама от страна на ръководството, независимо дали съществена или не, която не е предотвратена от вътрешния контрол на предприятието.
  - Невъзможност на ръководството да реализира подходящи коригиращи действия по отношение на по-рано комуникирани съществени недостатъци.
- Липса на процес за оценка на риска в предприятието, когато обикновено се очаква да има установен такъв.
- Доказателства за неефективен процес на оценка на риска от предприятието, като например невъзможност от страна на ръководството да идентифицира риск от съществено

неправилно отчитане, което одиторът би очаквал процеса на оценка на риска на предприятието да е идентифицирал.

- Доказателства за неефективен отговор на идентифицирани съществени рискове (например, липса на контроли върху такъв риск).
- Неправилни отчитания, разкрити от процедурите на одитора, които не са предотвратени или разкрити и коригирани от вътрешния контрол на предприятието.
- Преизчисление на по-рано издаден финансов отчет за отразяване на корекция на съществено неправилно отчитане, дължащо се на грешка или измама.
- Доказателства за неспособността на ръководството да наблюдава изготвянето на финансовия отчет.

A8. Контролите могат да бъдат разработени, така че да функционират индивидуално или в комбинация за ефективно предотвратяване или разкриване и коригиране на неправилни отчитания.[5] Например, контролите върху вземанията могат да включват както автоматизирани, така и ръчни контроли, разработени да функционират заедно за предотвратяване или разкриване и коригиране на неправилни отчитания в салдата по сметки. Недостатък във вътрешния контрол сам по себе си може да не е достатъчно значим, за да представлява съществен недостатък. Комбинация от недостатъци, отразяващи се на салдата по сметки или на оповестявания, твърдения за вярност или компонент на системата на предприятието за вътрешен контрол, обаче, може да увеличи риска от неправилно отчитане до такава степен, че да породи съществен недостатък.

A9. Законодателството или нормативните разпоредби в някои юрисдикции установяват изискване (особено по отношение одита на търгувани на фондовите борси предприятия) одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, или с други подходящи лица (като например, регулаторни органи) един или повече конкретни видове недостатъци във вътрешния контрол, които той е идентифицирал по време на одита. Когато законодателството или нормативните разпоредби установяват специфични термини и дефиниции за тези видове недостатъци и изискват от одитора да използва тези термини или дефиниции за целите на комуникацията,

---

5 МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф А175

той ги използва при комуникациите си в съответствие със законовото или нормативно изискване.

А10. Когато юрисдикцията е установила специфични термини за видове недостатъци във вътрешния контрол, които следва да бъдат комуникирани, но не е дефинирала тези термини, може да е необходимо одиторът да упражни преценка при определяне на въпросите, които следва да бъдат комуникирани в допълнение към законовото или нормативно изискване. Като прави това одиторът може да счете за целесъобразно да се позове на изискванията и насоките в настоящия МОС. Например, ако целта на законово или нормативно изискване е да се обърне внимание на лицата, натоварени с общо управление, върху определени въпроси, свързани с вътрешния контрол, които трябва да са им известни, може да е целесъобразно тези въпроси да се разглеждат като общ еквивалент на съществени недостатъци, които настоящият МОС изисква да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление.

А11. Изискванията на настоящия МОС остават приложими независимо от това, че законодателството или нормативните разпоредби може да изискват от одитора да използва специфични термини или дефиниции.

Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол

Комуникация на съществени недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление (вж.: параграф 9)

А12. Комуникирането в писмена форма на съществени недостатъци с лицата, натоварени с общо управление, отразява важността на тези въпроси и помага на лицата, натоварени с общо управление, при изпълнението на техните отговорности за надзор. МОС 260 (преработен) определя съответните въпроси относно комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, когато всички те участват в ръководството на предприятието.[6]

А13. За да определи кога да издаде писмена комуникация, одиторът може да прецени дали получаването на тази комуникация би представлявало важен фактор, който ще даде възможност на лицата, натоварени с общо управление, да изпълняват отговорностите си за надзор. В допълнение, за търгуваните на фондови борси предприятия в някои юрисдикции, лицата, натоварени с общо управление, може да

6 МОС 260 (преработен), параграф 13.

е необходимо да получат писмена комуникация от одитора преди датата на одобрение на финансовия отчет, за да изпълнят специфични задължения във връзка с вътрешния контрол за регулаторни или други цели. За други предприятия одиторът може да издаде писмена комуникация на по-късна дата. Независимо от това, във втория случай, тъй като писмената комуникация за съществени недостатъци от одитора представлява част от окончателното одиторско досие, тя е предмет на по-висшето изискване [7] към одитора своевременно да приключи окомплектоването на окончателното одиторско досие. МОС 230 посочва, че подходящият срок, в рамките на който да се приключи окомплектоването на окончателното одиторско досие, обикновено не надвишава 60 дни след датата на одиторския доклад.[8]

A14. Независимо от времето на предоставяне на писмената комуникация за съществените недостатъци, одиторът може първоначално да комуникира тези въпроси устно с ръководството и, когато това е уместно, с лицата, натоварени с общо управление, за да ги подпомогне при своевременното предприемане на коригиращи мерки за свеждане до минимум на рисковете от съществени неправилни отчитания. Това, обаче, не освобождава одитора от отговорността да комуникира съществените недостатъци в писмена форма, както това се изисква от настоящия МОС.

A15. Степента на детайлност, с която да се комуникират съществените недостатъци, е предмет на професионалната преценка на одитора при съществуващите обстоятелства. Факторите, които одиторът може да вземе под внимание при определянето на подходящото ниво на детайли за комуникацията, включват, например:

- Характерът на предприятието. Например, комуникацията, изисквана за предприятие от публичен интерес може да е различна от тази за предприятие, което не представлява публичен интерес.
- Големината и сложността на предприятието. Например, комуникацията, изисквана за едно сложно предприятие, може да е различна от тази за предприятие, което има проста дейност.
- Естеството на съществените недостатъци, които одиторът е идентифицирал.

---

7 МОС 230 “Одиторска документация”, параграф 14.

8 МОС 230, параграф A21.

- Съставът на управлението на предприятието. Например, необходими са повече детайли, когато лицата, натоварени с общо управление, включват членове, които не притежават богат опит в отрасъла, в който работи предприятието, или в засегнатите области.
- Законовите или нормативните изисквания относно комуникацията на специфичните видове недостатъци във вътрешния контрол.

A16. На ръководството и лицата, натоварени с общо управление, може вече да са известни съществените недостатъци, които одиторът е идентифицирал по време на одита, и може да са избрали да не ги коригират поради разходите, свързани с това или по други съображения. Отговорността за оценка на разходите и ползите от изпълнението на корективни действия се носи от ръководството и лицата, натоварени с общо управление. Следователно, изискването в параграф 9 е приложимо, независимо от разходите или другите съображения, които ръководството и лицата, натоварени с общото управление, могат да считат за уместни при определянето дали да коригират тези недостатъци.

A17. Фактът, че одиторът е комуникирал съществен недостатък с лицата, натоварени с общо управление, и с ръководството при предишен одит, не премахва необходимостта той да повтори комуникацията, ако все още не са предприети корективни действия. Ако по-рано комуникиран съществен недостатък остава валиден, комуникацията за текущата година може да повтори описанието от или просто да направи препратка към предишната такава. Одиторът може да отправи запитване към ръководството или, където това е уместно, лицата, натоварени с общо управление, защо съществения недостатък все още не е коригиран. Невъзможността за действие в отсъствието на рационално обяснение може само по себе си да представлява съществен недостатък.

Въпроси, специфични за малки предприятия

A18. В случай на одити на малки предприятия, одиторът може да комуникира по не толкова структуриран начин с лицата, натоварени с общо управление, както в случая на големи предприятия.

Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с ръководството (вж.: параграф 10)

A19. Обикновено подходящото ниво на ръководство е това, което носи отговорността и има правомощията да оцени недостатъците във

вътрешния контрол и да предприеме необходимите коригиращи мерки. За съществени недостатъци подходящото ниво вероятно би бил главния изпълнителен директор или главния финансов директор (или техен еквивалент), тъй като тези въпроси се изисква да бъдат комуникирани и с лицата, натоварени с общо управление. За други недостатъци във вътрешния контрол подходящото ниво може да е оперативното ръководство, което има по-пряко участие в засегнатите контролни области и има правомощията да предприеме съответните коригиращи мерки.

Комуникация на съществени недостатъци във вътрешния контрол с ръководството (вж.: параграф 10(а))

A20. Някои идентифицирани съществени недостатъци във вътрешния контрол могат да поставят под въпрос почтеността или компетентността на ръководството. Например, могат да съществуват доказателства за измама или умишлено неспазване на закони и нормативни разпоредби от ръководството, или ръководството може да показва неспособност за надзор върху изготвянето на адекватни финансови отчети, което може да породи съмнение относно неговата компетентност. Съответно, може да не е подходящо да се комуникират такива недостатъци директно с ръководството.

A21. МОС 250 (преработен) установява изискванията и предоставя насоки относно отчитането на идентифицирано и подозирано неспазване на законите и нормативните разпоредби, включително когато самите лица, натоварени с общо управление, участват в такова неспазване.[9] МОС 240 установява изискванията и предоставя насоки относно комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, когато одиторът е идентифицирал измама или подозирана измама, в която участва ръководството.[10]

Комуникация на други недостатъци във вътрешния контрол с ръководството (вж.: параграф 10(б))

A22. По време на одита одиторът може да идентифицира други недостатъци във вътрешния контрол, които не са съществени, но могат да бъдат достатъчно важни, за да се привлече вниманието на

---

9 МОС 250 (преработен) "Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансовите отчети", параграфи 23-29.

10 МОС 240 "Отговорност на одитора относно измама при одита на финансови отчети", параграф 42.

ръководството към тях. Определянето на това кои други недостатъци във вътрешния контрол заслужават вниманието на ръководството е предмет на професионална преценка при съществуващите обстоятелства, като се взема предвид вероятността и потенциалния обхват на неправилните отчитания, които могат да възникнат във финансовия отчет в резултат на тези недостатъци.

А23. Комуникацията на други недостатъци във вътрешния контрол, които изискват вниманието на ръководството, не е задължително да е в писмена форма. Тя може да бъде и устна. Когато одиторът е обсъдил фактите и обстоятелствата на констатациите си с ръководството, той може да обмисли устна комуникация за тези недостатъци, който може да се реализира с ръководството в момента на тези дискусии. Съответно, впоследствие не е необходимо да се изготвя официална комуникация.

А24. Ако одиторът е комуникирал недостатъците във вътрешния контрол, различни от съществените такива, с ръководството в предходен период и ръководството е решило да не ги коригира поради необходимите разходи или по други причини, не се налага в текущия период одиторът да повтаря комуникацията. От одитора не се изисква също да повтаря информацията за тези недостатъци, ако те са били комуникирани с ръководството по-рано от други страни, като например лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" или регулаторните органи. За одитора може, обаче, да е уместно да повтори комуникацията на тези други недостатъци, ако е налице промяна в ръководството или, ако му е станала известна нова информация, която променя предишното разбиране на одитора и ръководството относно недостатъците. Независимо от това, невъзможността на ръководството да коригира другите недостатъци във вътрешния контрол, които по-рано са били комуникирани, може да се превърне в съществен недостатък, който налага комуникация с лицата, натоварени с общо управление. Дали това е така зависи от преценката на одитора в съществуващите обстоятелства.

А25. При определени обстоятелства лицата, натоварени с общо управление, може да пожелаят да бъдат информирани за подробностите относно другите недостатъци във вътрешния контрол, които одиторът е комуникирал с ръководството, или да бъдат накратко информирани за характера на другите недостатъци. Алтернативно, одиторът може да прецени, че е уместно да информира лицата, натоварени с общо управление, за комуникацията на другите недостатъци с ръководството. И в двата случая одиторът може да докладва устно или в писмена форма с лицата, натоварени с общо управление, както това е уместно.

А26. МОС 260 (преработен) установява съответните съображения относно комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, когато всички те участват в ръководството на предприятието.[11]

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор (вж.: параграфи 9-10)

А27. Одиторите на предприятия от публичния сектор могат да имат допълнителни отговорности за комуникиране на недостатъци във вътрешния контрол, които одиторът е идентифицирал по време на одита, по начини, със степен на детайлност и с лица, които не са предвидени в настоящия МОС. Например, може да се налага комуникация на съществените недостатъци със законодателен или друг правителствен орган. Закон, нормативна разпоредба или друг орган може също да налага одиторите на предприятия от публичния сектор да докладват недостатъците във вътрешния контрол, независимо от значимостта на потенциалните ефекти от тях. В допълнение, законодателството може да изисква от одиторите на предприятия в публичния сектор да докладват по по-широкообхватни въпроси, свързани с контрола, отколкото недостатъците във вътрешния контрол, които настоящия МОС изисква да бъдат комуникирани, например, контроли, свързани със спазването на законодателни органи, нормативни разпоредби или разпоредби на договори или договори за дарения.

Съдържание на писмената комуникация за съществени недостатъци във вътрешния контрол (вж.: параграф 11)

А28. При обяснението на потенциалните ефекти от съществените недостатъци не е необходимо одиторът да определя количествено тези ефекти. Съществените недостатъци могат да бъдат групирани за целите на отчетността, където това е целесъобразно. Одиторът може да включи в писмената комуникация предложения за коригиращи действия относно недостатъците, реалните или предлаганите отговори от страна на ръководството, както и изявление относно това дали одиторът е предприел стъпки за потвърждение дали са изпълнени отговорите на ръководството или не.

А29. Одиторът може да счете за уместно да включи следната информация като допълнителен контекст за комуникацията:

---

[11] МОС 260 (преработен), параграф 13.

- Индикация, че ако одиторът е изпълнил по-подробни процедури относно вътрешния контрол, той би могъл да идентифицира повече недостатъци от докладваните, или да заключи, че някои от докладваните недостатъци в действителност не е трябвало да бъдат докладвани.
- Индикация, че тази комуникация се предоставя за целите на лицата, натоварени с общо управление, и, че тя не е подходяща за други цели.

A30. Законодателството или нормативни разпоредби може да изискват от одитора и ръководството да предоставят копие от писмената комуникация от страна на одитора на съществените недостатъци на съответните регулаторни органи. Когато това е така, писмената комуникация на одитора може да идентифицира тези регулаторни органи.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 300

ПЛАНИРАНЕ НА ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

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

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1-2
Дата на влизане в сила	3
Цел	4
Изисквания	
Участие на ключовите членове на екипа за ангажимента	5
Предварителни дейности по ангажимента	6
Дейности по планирането	7-11
Документация	12
Допълнителни въпроси за разглеждане при одиторски ангажименти за първи път	13
Приложение и други пояснителни материали	
Обхват на настоящия МОС	A1-A4
Участие на ключовите членове на екипа за ангажимента	A5
Предварителни дейности по ангажимента	A6-A8
Дейности по планирането	A9-A18
Документация	A19-A23
Допълнителни въпроси за разглеждане при одиторски ангажименти за първи път	A24
Приложение: Въпроси за разглеждане при създаването на общата одиторска стратегия	

Международен одиторски стандарт (МОС) 300 "Планиране на одита на финансови отчети" трябва да бъде разглеждан във връзка с МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти".

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора за планиране на одита на финансови отчети. Настоящият МОС е разработен в контекста на повтарящи се одити. Допълнителните въпроси за разглеждане, свързани с одиторски ангажименти за първи път, са упоменати отделно.

2. Планирането на одита включва определяне на общата одиторска стратегия за ангажимента и разработването на план на одита. Управлението на качеството на ниво ангажимент в съответствие с МОС 220 (преработен), заедно с адекватното планиране в съответствие с настоящия МОС, дава своите ползи за одита на финансов отчет по няколко начина, включително с това, че: (вж. пар. А1 – А4)

   - помага на одитора да отдели подходящото внимание на важните области на одита;
   - помага на одитора своевременно да идентифицира и разреши потенциалните проблеми;
   - помага на одитора надлежно да организира и управлява одиторския ангажимент, така че той да бъде изпълнен по ефективен и ефикасен начин;
   - помага за избора на членове на екипа за ангажимента, които имат подходящи за целта способности и степен на компетентност в отговор на очакваните рискове, както и за адекватното възлагане на работата на всеки от тях;
   - улеснява инструктирането на и надзора върху членовете на екипа за ангажимента, и на прегледа на тяхната работа;
   - помага, когато е подходящо, за координирането на работата, извършена от одиторите на компоненти и от експерти.

Дата на влизане в сила

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

Цел

4. Целта на одитора е да планира одита така, че той да бъде извършен по ефективен начин.

Изисквания

Участие на ключовите членове на екипа за ангажимента

5. Съдружникът, отговорен за ангажимента, и другите ключови членове на екипа за ангажимента участват в планирането на одита, включително в планирането и участието при дискусията между членовете на екипа за ангажимента. (вж.: пар. А5)

Предварителни дейности по ангажимента

6. В началото на текущия одиторски ангажимент одиторът изпълнява следните дейности:

   (а) Изпълнение на процедурите, изисквани от МОС 220 (преработен), относно приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиента и на конкретния одиторски ангажимент;[1]

   (б) Оценка на спазването на съответните етични изисквания, включително тези, свързани с независимостта, съгласно МОС 220 (преработен);[2] и

   (в) Постигане на разбиране относно условията на ангажимента, както това се изисква от МОС 210.[3] (вж.: пар. А6-А8)

Дейности по планиране

7. Одиторът определя обща одиторска стратегия, чрез която се излагат обхватът, времето на изпълнение и насоката на одита, и ръководи разработването на плана за одита.

8. За създаването на общата одиторска стратегия одиторът разглежда информацията, получена от спазването на изискванията на МОС 220 (преработен) и:

   (а) установява характеристиките на ангажимента, които определят неговия обхват;

   (б) потвърждава целите за докладване на ангажимента с цел планиране на времето на изпълнение на одита и естеството на необходимите комуникации;

   (в) разглежда факторите, които съгласно професионалната преценка на одитора, са съществени за насочването усилията на екипа за ангажимента;

   (г) взема под внимание резултатите от предварителните дейности по ангажимента и, когато това е целесъобразно, преценява дали

[1] МОС 220 (преработен), Управление на качеството на одита на финансови отчети, параграфи 22-24

[2] МОС 220 (преработен), параграфи 16-21

[3] МОС 210 "Договаряне на условията на одиторските ангажименти", параграфи 9-13.

познанията, придобити от други ангажименти за предприятието, изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента, са съответстващи; и

(д) потвърждава характера, времето за изпълнение и степента на обхвата на ресурсите, необходими за изпълнение на ангажимента[4]. (вж.: пар. А9-А13)

9. Одиторът разработва план на одита, който включва описание на:

(а) естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираното ръководство и надзор над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа (вж. параграф А14)

(б) естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираните процедури за оценка на риска, както това е дефинирано съгласно МОС 315 (преработен 2019 г.)[5]

(в) естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури на ниво твърдение за вярност, както това е дефинирано съгласно МОС 330.[6]

(г) другите планирани одиторски процедури, които се изисква да бъдат изпълнени, за да отговаря ангажиментът на изискванията на МОС. (вж.: пар. А15-А17)

10. Одиторът актуализира и променя общата одиторска стратегия и плана на одита както това е необходимо в процеса на изпълнение на одита. (вж.: пар. А18)

11. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да извърши преглед на общата стратегия на одита и плана на одита.

Документация

12. Одиторът включва в одиторската документация:[7]

(а) общата одиторска стратегия;

(б) плана на одита; и

(в) всякакви съществени промени, направени в общата одиторска стратегия или плана на одита, включително съществените промени

---

[4] МОС 220 (преработен), параграф 25

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

6 МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове"

[7] МОС 230 „Одиторска документация", параграфи 8-11 и А6

в естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираното ръководство и надзор над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа[8] и причините за тези промени. (вж.: пар. A19-A23)

Допълнителни въпроси за разглеждане при одиторски ангажименти за първи път

13. Преди започването на одит за първи път одиторът извършва следните дейности:

    (а) изпълнение на процедури, изисквани от МОС 220 (преработен) относно приемането на взаимоотношения с клиенти и одиторски ангажименти;[9] и

    (б) комуникация с предишния одитор, когато е налице смяна на одиторите, в съответствие със съответните етични изисквания. (вж.: пар. A24)

***

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (вж.: пар. 1)

A1. МОС 220 (преработен) разглежда специфичните отговорности на одитора във връзка с управлението на качеството на ниво ангажимент при одит на финансови отчети и свързаните с това отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента. Информацията, получена от спазването на изискванията на МОС 220 (преработен) е уместна и по отношение на настоящия МОС. Така например, в съответствие с МОС 220 (преработен), от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да определи, че достатъчни и подходящи ресурси, за да бъде изпълнен ангажиментът, са насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Такова определяне има пряко отношение към уточняване на естеството, времето и обхвата на необходимите за изпълнение на ангажимента ресурси в общата стратегия, съгласно изискваното от параграф 8 от настоящия МОС.

A2. Характерът и обхватът на дейностите по планирането варират в зависимост от размера и сложността на предприятието, предишния опит на ключовите членове на екипа за ангажимента с предприятието и

[8] МОС 220 (преработен), параграфи 30 и A91–A92

[9] МОС 220 (преработен), параграфи 22-24

промените в обстоятелствата, които възникват по време на одиторския ангажимент. При планиране на одита, одиторът може да използва техники и инструменти за управление на проекти. МОС 220 (преработен)[10] описва как такива техники и инструменти може да подпомогнат екипа по ангажимента при управляване на качеството на ангажимента.

А3. Планирането не е отделен и независим етап на одита, а представлява по-скоро един непрекъснат и повтарящ се процес, който често започва малко след (или във връзка с) приключването на предишния одит и продължава до приключването на текущия одиторски ангажимент. Планирането на одита , обаче, включва вземането под внимание на времето на изпълнение на отделни дейности и одиторски процедури, които следва да бъдат приключени преди изпълнението на допълнителните одиторски процедури. Например, преди да се идентифицират и оценят рисковете от съществени неправилни отчитания от страна на одитора, планирането включва необходимостта да се разгледат въпроси като изброените по-долу:

- аналитични процедури, които да бъдат приложени като процедури за оценка на риска;
- придобиване на общо разбиране за правната и регулаторна рамка, приложима към предприятието и по какъв начин то изпълнява изискванията на тази рамка;
- определяне на ниво на същественост;
- включване на експерти;
- изпълнение на други процедури за оценка на риска.

А4. Одиторът може да реши да обсъди елементите от планирането с ръководството на предприятието с цел да се помогне на одитора при управляването на качеството и постигане на качество на ниво ангажимент (например, да координира някои от планираните одиторски процедури с работата на персонала на предприятието). Въпреки че тези дискусии възникват често, общата одиторска стратегия и планът на одита остават отговорност на одитора. Когато се обсъждат въпроси, включени в общата одиторска стратегия или плана на одита, е необходимо да се отдели достатъчно внимание, за да не се компрометира ефективността на одита. Например, обсъждането с ръководството на характера и времето на изпълнение на детайлните одиторски процедури може да компрометира ефективността на одита като направи одиторските процедури твърде предсказуеми.

[10] МОС 220 (преработен), параграфи А74–А75

Участие на ключовите членове на екипа по ангажимента (вж.: пар. 5)

А5. Участието на съдружника, отговорен за ангажимента, и други основни (ключови) членове на екипа по ангажимента в планирането на одита осигурява ползите от техния опит и познания като по този начин повишава ефективността и ефикасността на процеса на планиране.[11]

Предварителни дейности по ангажимента (вж.: пар. 6)

А6. Изпълнението на предварителните дейности по ангажимента, посочени в параграф 5, в началото на текущия одиторски ангажимент, подпомага одитора при идентифицирането и оценката на събития или обстоятелства, които могат да повлияят негативно способността му да управлява качеството и да постига качество на ниво ангажимент в съответствие с МОС 220 (преработен).

А7. Изпълнението на тези предварителни дейности по ангажимента дава възможност да се гарантира, че одиторът планира одиторски ангажимент, за да, например:

- поддържа необходимата независимост и способност за неговото изпълнение;
- определи, че не са налице проблеми с почтеността на ръководството, които биха могли да се отразят върху желанието на одитора да продължи ангажимента;
- определи, че не е налице неразбиране с клиента относно условията на ангажимента.

А8. Изпълнението на първоначални процедури както за продължаване на ангажимента с клиента, така и за оценка на съответните етични изисквания (включително тези за независимостта) в началото на текущия одиторски ангажимент, означава, че те са приключени преди изпълнението на други съществени дейности за текущия одиторски ангажимент. За продължаващи одиторски ангажименти тези първоначални процедури често се извършват малко след (или във връзка с) приключването на предишния одит.

Дейности по планирането

[11] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 17 и 18, определя изисквания и предоставя насоки относно дискусията в екипа по ангажимента за податливостта на предприятието на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет. МОС 240 "Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети", параграф 16 предоставя насоки относно отдаваната важност по време на тази дискусия на податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

Обща одиторска стратегия (вж.: пар. 7-8)

A9. Процесът на разработване (създаване) на общата одиторска стратегия, като част за завършване на процедурите за оценка на одиторския риск, може да включва такива въпроси като:

- Естеството на ресурсите (човешки, технологични или интелектуални) използвани за специфични области на одита. Например, използване на опитни членове на екипа в областите с висок риск или възлагането на задачи на експерти, които да адресират сложни въпроси;
- Обема на ресурсите, които следва да бъдат разпределени по отделни специфични области на одита. Например, брой на членовете на екипа, на които е възложено да присъстват на инвентаризации в множество местоположения, естеството и обхвата на ръководството и надзора над одиторите на компоненти и прегледа на тяхната работа в случай на одити на група или определените по бюджета за одита часове за високорисковите области;
- Кога ще бъдат използвани тези ресурси, като например дали на междинен одит или на ключови отграничителни дати; и
- По какъв начин ресурсите ще бъдат обект на ръководство, надзор или използване. Например, кога се очаква провеждането на срещи за информиране (въвеждане в ангажимента) и инструктаж на екипа, по какъв начин се очаква да бъдат проведени прегледите на работата от страна на съдружника, отговорен за ангажимента и на мениджъра (например, на мястото на провеждане на ангажимента или извън него).

A10. МОС 220 (преработен) съдържа изисквания и насоки относно ресурсите за ангажимента и изпълнението на ангажимента (включително ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа).

A 11. В Приложението са изброени въпросите за разглеждане при разработването на общата одиторска стратегия.

A12. След като бъде създадена и установена общата одиторска стратегия одиторът може да започне разработването на план на одита с цел адресиране на различните въпроси, идентифицирани в общата одиторска стратегия, като се вземе предвид необходимостта целите на одита да се постигнат чрез ефективно ползване на одиторските ресурси. Определянето на общата одиторска стратегия и на подробния план на одита не са непременно отделни или последователни процеси, а са тясно взаимосвързани, тъй като промените в единия могат да доведат до свързани промени в другия документ.

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия

A13. При одити на малки предприятия целият одит може да бъде изпълнен от много малък екип по ангажимента. Редица одити на малки предприятия включват съдружник, отговорен за ангажимента (който може да бъде и самостоятелно практикуващ одитор), работещ с един член на екипа по ангажимента (или без членове на екипа по ангажимента). В случаите на малък екип координацията и комуникацията между членовете му са полесни. Изготвянето на общата одиторска стратегия за одит на малко предприятие не следва да е сложно или да е отнемащо време действие; то варира в зависимост от големината на предприятието и сложността на одита, и от размера на екипа за ангажимента. Например, един кратък меморандум, изготвен при приключването на предишния одит, базиран на преглед на работните книжа и очертаващ идентифицираните по време на току що приключения одит въпроси, актуализиран за текущия период, въз основа на дискусии със собственика – мениджър, може да служи като документирана одиторска стратегия за планиране на текущия одиторски ангажимент, ако обхваща въпросите, посочени в параграф 8.

A14. МОС 220 (преработен) разглежда отговорността за естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа[12].

План на одита (вж.: пар. 9)

A15. Планът на одита е по-подробен от общата одиторска стратегия и включва характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени от отделните членове на екипа по ангажимента. Планирането на тези одиторски процедури се извършва в процеса на на одита с разработването на плана на одита за ангажимента. Например, планирането на процедурите на одитора за оценка на риска се извършва на един ранен етап от процеса на одита. Обаче планирането на характера, времето на изпълнение и обхвата на специфичните допълнителни одиторски процедури зависи от резултата от тези процедури за оценка на риска. В допълнение, одиторът може да започне изпълнението на допълнителните одиторски процедури за някои класове (групи) сделки, салда по сметки и оповестявания преди да планира всички останали допълнителни одиторски процедури.

A16. Определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираните процедури за оценка на риска, както и на допълнителните одиторски процедури, доколкото те се отнасят до оповестяванията, е важно в светлината както на широкия диапазон от информация, така и на нивото на детайлност, които може да се съдържат в тези оповестявания. Освен това, възможно е определени оповестявания да съдържат

[12] МОС 220 (преработен), параграфи 29–31

информация, която е получена от източници извън главната и спомагателните счетоводни книги, което също може да окаже влияние върху оценените рискове и естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, с които те да бъдат разгледани.

А17. Разглеждането на оповестяванията на ранен етап от одита помага на одитора да отдаде подходящо внимание и да планира подходящи срокове за разглеждане на оповестяванията по същия начин, както класовете сделки и операции, събития и салда по сметки. Разглеждането на ранен етап може също така да помогне на одитора да определи ефекта върху одита от:

- съществени нови или преработени оповестявания, изисквани в резултат на промени в средата, в която функционира предприятието, финансовото му състояние или дейността му (например, промяна в изискваната идентификация на сегментите и отчитане на информация по сегменти, произтичаща от съществена бизнес комбинация);
- съществени нови или преработени оповестявания, произтичащи от промени в приложимата рамка за финансово отчитане;
- необходимостта от участието на експерт на одитора, който да окаже съдействие при одиторските процедури, свързани с конкретни оповестявания (например, оповестявания, отнасящи се до пенсии или други задължения за доходи при пенсиониране); и
- въпроси, свързани с оповестяванията, които одиторът може да поиска да обсъди с лицата, натоварени с общо управление[13]

[13] МОС 260 (преработен), Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление, параграф А13

Промени в решенията по планирането в процеса на изпълнение на одита (вж.: пар. 10*)*

A18. В резултат на неочаквани събития, промени в условията или на получени одиторски доказателства от одиторските процедури, одиторът може да се наложи да модифицира общата одиторска стратегия и плана на одита, и съответно, получените в резултат на това планирани характер, време на изпълнение и обхват на допълнителните одиторски процедури - въз основа на преразгледаното отчитане на оценените рискове. Това може да е така, когато на одитора стане известна информация, която се различава съществено от информацията, която е била на разположение, когато той е планирал одиторските процедури. Например, одиторът може да получи одиторски доказателства при изпълнението на процедури по същество, които противоречат на одиторските доказателства, получени чрез тестовете на контролите.

Документация (вж.: пар. 12)

A19. Документацията за общата одиторска стратегия е писмено свидетелство за ключовите решения при управляване на качеството на ниво ангажимент и средство за комуникирането на съществените въпроси с екипа по ангажимента. Например, одиторът може да обобщи общата одиторска стратегия под формата на меморандум, съдържащ ключовите решения относно цялостния обхват, време на изпълнение и провеждане на одита.

A20. Документацията за плана на одита е писмено свидетелство за планирания характер, време на изпълнение и обхват на процедурите за оценка на риска и допълнителните одиторски процедури на ниво твърдение за вярност в отговор на оценените рискове. Тя служи и за писмено свидетелство за подходящо планиране на одиторските процедури, което може да бъде подложено на предварителен преглед и одобрение преди тяхното изпълнение. Одиторът може да използва стандартни одиторски програми или въпросници за изпълнение на одита, разработени както това е необходимо за отразяване на конкретните обстоятелства на даден ангажимент.

A21. Писменото регистриране на съществените промени в общата одиторска стратегия и план на одита и възникващите в резултат на това промени в характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, дава обяснение защо са направени тези съществени промени, както и за окончателно приетите за одита обща стратегия и план на одита. То отразява и подходящият направен отговор на съществените промени, възникнали в процеса на одита.

A22. Документирането на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа в съответствие с МОС 220

(преработен) също може да осигури писмено свидетелство за съществените промени в планираното естество, време на изпълнение и обхват на ръководството, надзора и прегледа.

Въпроси, специфични за по-малките предприятия

A23. Както е посочено в параграф A13, подходящ кратък меморандум може да служи като документирана стратегия за одита на едно по-малко предприятие. За план на одита може да се използват стандартни одиторски програми или въпросници (вж. параграф A20), изготвени при предположението за няколко контроли[14], тъй като най-вероятно това е ситуацията в едно малко предприятие, при условие, че те са изготвени с цел отразяване на обстоятелствата на ангажимента, включително оценките на одитора за риска.

Допълнителни въпроси за разглеждане при одиторски ангажименти за първи път (вж.: пар. 13)

A24. Намерението и целта на планирането на одита остават едни и същи независимо дали одитът представлява одит за първи път или е повтарящ се ангажимент. За одит за първи път обаче, одиторът може да е необходимо да разшири дейностите по планиране, тъй като обикновено той няма предишен опит с предприятието, който да се взема под внимание при планирането на повтарящи се ангажименти. При ангажимент за одит за първи път допълнителните въпроси, които одиторът може да разгледа при разработването на общата одиторска стратегия и плана на одита, включват следното:

- споразумение, което следва да бъде постигнато с предишния одитор, например, за преглед на работните книжа на предишния одитор, освен ако това не е забранено по закон или по силата на друга нормативна разпоредба;
- каквито и да било съществени въпроси (включително приложението на счетоводни принципи или одиторски стандарти или стандарти за отчитане), обсъдени с ръководството във връзка с първоначалния избор на одитор, комуникирането на тези въпроси с лицата, натоварени с общо управление, и по какъв начин тези въпроси се отразяват върху общата одиторска стратегия и на плана на одита;
- одиторски процедури, необходими за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда[15];

[14] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(а)

15 МОС 510 "Първоначални ангажименти за одит - начални салда"

- отговорите, разработени и приложени от фирмата по отношение на първоначални ангажименти за одит (например, системата на фирмата за управление на качеството може да включва отговори, които да изискват друг съдружник или лице с подходящи правомощия да извърши преглед на общата одиторска стратегия преди започването на съществените одиторски процедури или преглед на докладите преди тяхното издаване).

Приложение

(вж.: пар. 7-8, А9-А14)

Въпросиза разглеждане при създаването на общата одиторска стратегия

Настоящото приложение предоставя примери за въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при управляване на качеството на ниво ангажимент. Редица от тези въпроси ще повлияят на общата одиторска стратегия и подробния план за одита на одитора. Предоставените примери обхващат широка гама въпроси, приложими по отношение на редица ангажименти. Въпреки че някои от въпросите, разгледани по-долу, може да се изискват за изпълнение от други МОС, не всички са съществени за всеки одиторски ангажимент и списъкът не е непременно изчерпателен.

Характеристики на ангажимента

- Рамката за финансово отчитане, съгласно която е изготвена финансовата информация, предмет на одита, включително всякакви необходими преизчисления (равнения) спрямо друга рамка за финансово отчитане.
- Специфичните за отрасъла изисквания към отчетността като например доклади и отчети, наложени от регулаторни органи на отрасъла.
- Очакваният обхват на одита, включително компонентите, в които се очаква да бъде извършена одиторска работа за целите на одита на групата и степента, в която ще бъдат включени одиторите на компонентите.
- Характерът на взаимоотношенията на контрол между компанията-майка и нейните предприятия или бизнес единици, което определя по какъв начин следва да бъде консолидирана групата.
- Характерът на бизнес сегментите, които следва да бъдат одитирани, включително необходимостта от специализирани познания.
- Отчетната валута, която следва да бъде използвана, включително каквато и да било необходимост от преизчисление в друга валута на финансовата информация, предмет на одита.
- Изискването за одит на финансовите отчети по законови, регулаторни или други причини в допълнение към одиторската работа, извършвана за целите на одита на групата.
- Дали предприятието има функция „вътрешен одит" и ако това е така, дали, в кои области и до каква степен, работата на лицата, изпълняващи тази функция може да се използва или вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие за целите на одита.

- Ползването от страна на предприятието на обслужващи организации и начинът, по който одиторът може да получи доказателства относно разработването на модела или функционирането на контролите, изпълнявани от тях.
- Очакваното използване на одиторските доказателства, получени при предишни одити, например одиторски доказателства, свързани с процедури за оценка на риска и тестове на контролите.
- Ефектът от информационните технологии върху одиторските процедури, включително наличие на данни и очаквано ползване на компютърно подпомогнати одиторски техники.
- Координацията на очакваното покритие и време на изпълнение на одиторската работа с каквито и да било прегледи на междинна финансова информация и ефектът върху одита в резултат на информацията, получена по време на тези прегледи.
- Наличието на персонал на клиента и на данни за клиента.

Цели на докладите, време на изпълнение на одита и характер на комуникациите

- График на предприятието за докладите, като междинни и заключителни етапи.
- Организацията на срещите с ръководството и с лицата, натоварени с общо управлениео за обсъждане характера, обхвата и времето на изпълнение на одиторската работа.
- Обсъждането с ръководството и с лицата, натоварени с общо управление на очакваните видове и времето на изготвяне на докладите, които ще бъдат издадени и други комуникации, както писмени, така и устни, включително одиторския доклад, писмата до ръководството и комуникациите с лицата, натоварени с общо управление.
- Обсъждането с ръководството относно очакваните комуникации по отношение статута на одиторската работа в процеса на изпълнение на ангажимента.
- Комуникация с одиторите на компоненти относно очакваните видове и срокове на комуникациите във връзка с одиторската работа, извършена за целите на одита на групата.
- Очакваният характер и времето за обсъждане между членовете на екипа по ангажимента, включително характерът и времето на провеждане на срещи на екипа и времето на извършване на преглед на изпълнената одиторска работа.

- Дали са налице някакви други очаквани комуникации с трети страни, включително всякакви законови или договорни отговорности за докладване в резултат на одита.

Съществени фактори, предварителни дейности по ангажимента и познания, придобити при други ангажименти

- Определяне на същественост съгласно МОС 320 [1] и, където е приложимо:
  - определяне на нивото на същественост на изпълнението за компонента и комуникирането му до одиторите на компонента в съответствие с МОС 600 (преработен) [2];
  - първоначалните очаквания относно класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които е възможно да са значими.
- Предварително идентифициране на области в одита, където е налице по-висок риск от съществени неправилни отчитания.
- Влияние на оценения риск от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет като цяло върху инструктирането, надзора и прегледа на работата.
- Начин, по който одиторът придава особено значение пред членовете на екипа по ангажимента на необходимостта да поставят под въпрос и да упражняват професионален скептицизъм при събирането и оценката на одиторските доказателства.
- Резултати от предишни одити, които са включвали оценка на оперативната ефективност на вътрешния контрол, включително характерът на идентифицираните недостатъци и предприетите мерки спрямо тях.
- Обсъждане на въпроси, които могат да засегнат одита, с персонала на фирмата, отговорен за предоставянето на други услуги за същото предприятие.
- Доказателства за ангажираността на ръководството за разработване и внедряване на стабилна система за вътрешен контрол, включително доказателства на подходяща документация на такъв вътрешен контрол.

---

[1] МОС 320, „Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита”

[2] МОС 600 (преработен), „Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)”, параграфи 35 - 36

- Промени в приложимата рамка за финансово отчитане, например промени в счетоводни стандарти, които е възможно да са свързани със съществени нови или преработени оповестявания.
- Обем на сделки и операции, които могат да определят дали е по-ефективно одиторът да разчита на вътрешния контрол.
- Значението, отдавано на системата за вътрешен контрол в цялото предприятие за успешната реализация на дейността.
- Процесът или процесите, които ръководството използва за идентифициране и изготвяне на оповестяванията, изисквани от приложимата рамка за финансово отчитане, включително оповестяванията, съдържащи информация, получена от източници извън главната и спомагателните счетоводни книги.
- Важни бизнес развития, оказващи влияние на предприятието, включително промени в информационните технологии и бизнес процесите, промени в ключовия ръководен персонал, както и придобивания, сливания и отделяния.
- Важни развития в отрасъла, като например промени в регулаторните разпоредби за отрасъла и наличие на нови изисквания към отчетността.
- Други важни изменения и развития, като например промени в правната среда, засягащи предприятието.

Характер, време на изпълнение и степен на обхват на ресурсите

- Човешките, технологични или интелектуални ресурси, насочени или предоставени на разположение по ангажимента (например, определяне на екипа по ангажимента) и възлагане на одиторска работа между членовете на екипа, включително определяне на членове на екипа с подходящ опит за области, където може да е налице по-висок риск от съществени неправилни отчитания;
- Изготвяне на бюджет за ангажимента, включително преценка за определяне на подходящ обем време за области, където може да е налице по-висок риск от съществени неправилни отчитания.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 315 (ПРЕРАБОТЕН 2019 г.)

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕПРАВИЛНИ ОТЧИТАНИЯ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2021 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1

Ключови концепции в настоящия МОС ……. 2-8

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) ……9

Дата на влизане в сила……. 10

Цел ……11

Дефиниции……. ... 12

Изисквания ……...

Процедури за оценка на риска и свързани с това дейности……... 13–18

Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието …….. 19–27

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. 28–37

Документация …….. 38

Материали за приложение и други пояснителни материали

Дефиниции…… ….. A1–A10

Процедури за оценка на риска и свързани с това дейности …….. A11–A47

Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието …….. A48–A183

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания …….. A184–A236

Документация …….. A237–A241

Приложение 1: Съображения при разбиране на предприятието и неговия бизнес модел

Приложение 2: Разбиране на факторите за вътрешноприсъщ риск

Приложение 3: Разбиране на системата на предприятието за вътрешен контрол

Приложение 4: Съображения при разбиране на звеното за вътрешен одит на предприятието

Приложение 5: Съображения при разбиране на информационните технологии (ИТ)

Приложение 6: Съображения при разбиране на общите ИТ контроли

Международен одиторски стандарт (МОС) 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

МОС 315 (преработен 2019 г.) е получил одобрението на Съвета за публичен надзор (PIOB), който е достигнал до заключението, че при разработването на стандарта е следвана регламентираната процедура и че общественият интерес е отчетен по подходящ начин.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет.

Ключови концепции в настоящия МОС

2. МОС 200 разглежда общите цели на одитора при провеждането на одит на финансови отчети,[1] включително да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да намали одиторския риск до приемливо ниско ниво.[2] Одиторският риск е функция на риска от съществени неправилни отчитания и риска на разкритията.[3] МОС 200 пояснява, че рискове от съществени неправилни отчитания може да съществуват на две нива:[4] на ниво цялостен финансов отчет; и на ниво твърдение за вярност за класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.

3. МОС 200 изисква одиторът при планиране и изпълнение на одита да използва професионална преценка и да планира и изпълнява одита с професионален скептицизъм, отчитайки, че е възможно да съществуват обстоятелства, които да станат причина финансовият отчет да съдържа съществено неправилно отчитане.[5]

4. Рисковете на ниво финансов отчет се отнасят всеобхватно до финансовия отчет като цяло и засягат потенциално множество твърдения за вярност. Рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност се състоят от два компонента – вътрешноприсъщ риск и риск на контрола:

   - Вътрешноприсъщият риск се описва като податливостта на дадено твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване към неправилно отчитане, което, индивидуално или като обща сума заедно с други неправилни отчитания, може да е съществено, преди да се вземат предвид каквито и да било свързани с него контроли.

   - Рискът на контрола се описва като рискът, че може да съществуват неправилни отчитания в твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, които биха могли да бъдат съществени, индивидуално или в съвкупност с други неправилни отчитания, които няма да бъдат предотвратени, или открити и коригирани своевременно от системата на вътрешния контрол на предприятието.

5. МОС 200 пояснява, че рисковете от съществено неправилно отчитане се оценяват на ниво твърдение за вярност, за да се определи характерът, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури, които са необходими, за да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства.[6] По отношение на идентифицираните рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, настоящият

---

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

2 МОС 200, параграф 17

3 МОС 200, параграф 13(в)

4 МОС 200, параграф А37

5 МОС 200, параграфи 15–16

6 МОС 200, параграф А46 и МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, параграф 6

МОС изисква отделно оценяване на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола. Както е пояснено в МОС 200, вътрешноприсъщият риск е по-висок по отношение на някои твърдения за вярност и свързаните с тях класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, отколкото по отношение на други. В настоящия МОС степента, в която вътрешноприсъщият риск варира е наречена „спектър на вътрешноприсъщия риск“.

6. Идентифицираните и оценени от одитора рискове от съществени неправилни отчитания включват както тези, които се дължат на грешка, така и тези, които се дължат на измама. Макар и двата вида да са адресирани от настоящия МОС, значимостта на измамата е такава, че в МОС 240[7] са включени допълнителни изисквания и насоки във връзка с процедурите за оценка на риска и свързаните с това дейности за получаване на информация, която да се използва за идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

7. Процесът на одитора за идентифициране и оценяване на рисковете изисква повторение на определени стъпки и е динамичен. Разбирането от страна на одитора на предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол са взаимозависими с концепциите в рамките на изискванията за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. При получаване на разбирането, изисквано от настоящия МОС, биха могли да бъдат разработени първоначални очаквания за рисковете, които да бъдат допълнително прецизирани с напредъка на одитора в хода на процеса по идентифициране и оценяване на рисковете. Наред с това, настоящият МОС и МОС 330 изискват одиторът да преразглежда оценките на рисковете и да модифицира допълнително цялостните отговори и допълнителните одиторски процедури на базата на одиторските доказателства, получени от изпълнението на допълнителните одиторски процедури в съответствие с МОС 330 или в случай че бъде получена нова информация.

8. МОС 330 изисква одиторът да планира и приложи общи отговори, за да адресира оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет.[8] МОС 330 пояснява допълнително, че оценката на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и общите отговори на одитора се влияят от разбирането на одитора за контролната среда. МОС 330 изисква също така одиторът да планира и изпълни допълнителни одиторски процедури, чиито характер, време на изпълнение и обхват се базират върху, и са в отговор на, оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.[9]

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

9. МОС 200 посочва, че някои МОС включват съображения, свързани с възможността мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането), които илюстрират прилагането на изискванията по отношение на всички предприятия, независимо от това дали тяхното естество и отнасящите се до тях обстоятелства са повече или по-малко сложни.[10] Настоящият МОС е предназначен за одити на всякакви предприятия, независимо от техния размер или сложност, и поради това материалите за приложение включват конкретни съображения, специфични както за по-малко сложните, така и за по-сложните предприятия. Макар да е възможно размерът на предприятието да е

---

[7] МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*

[8] МОС 330, параграф 5

[9] МОС 330, параграф 6

[10] МОС 200, параграф А69

индикатор за неговата сложност, някои по-малки предприятия може да са сложни, а други по-големи предприятия да са по-малко сложни.

Дата на влизане в сила

10. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2021 г.

Цел

11. Целта на одитора е да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, като по този начин осигури база за разработване и изпълнение на процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания.

Дефиниции

12. За целите на настоящия МОС, следните термини имат значението, дадено им по-долу:

    (а) *Твърдения за вярност* – Изявления, изрични или от друго естество, във връзка с признаването, оценяването, представянето или оповестяването на информация във финансовия отчет, които са залегнали в уверенията на ръководството, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Твърденията за вярност се използват от одитора при разглеждане на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат, при идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания. (Вж. параграф А1)

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

    (в) *Контроли* – Политики или процедури, които предприятието установява, за да постигне целите на ръководството или лицата, натоварени с общо управление във връзка с контрола. В този контекст: (Вж. параграфи А2–А5)

        (i) Политиките са изявления за това какво следва или не следва да се направи в предприятието, за да се осъществи контролът. Такива изявления може да са документирани, изрично заявени в комуникации или подразбиращи се чрез действия или решения.

        (ii) Процедурите са действия за прилагане на политиките.

    (г) *Общи контроли на информационните технологии (ИТ)* – Контроли над ИТ процесите на предприятието, които подкрепят непрекъснатото и правилно функциониране на ИТ средата, включително непрекъснатото ефективно функциониране на контролите върху обработката на информацията и интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията) в информационната система на предприятието. Вижте също дефиницията на *ИТ среда*.

    (д) *Контроли върху обработката на информацията* – Контроли, отнасящи се до обработването на информацията в ИТ приложенията или неавтоматизираните информационни процеси в информационната система на предприятието, които пряко

адресират рисковете за интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията за сделките и операциите и друга информация). (Вж. параграф А6)

(е) *Фактори за вътрешноприсъщ риск* – Характеристики на събития или условия, които оказват влияние върху податливостта към неправилно отчитане, независимо дали дължащо се на измама или грешка, на твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, преди да бъдат взети под внимание контролите. Такива фактори може да са качествени или количествени и включват сложност, субективност, промяна, несигурност или податливост на неправилно отчитане поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама[11], доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск. (Вж. параграфи А7–А8)

(ж) *ИТ среда* – ИТ приложенията и подкрепящата ги ИТ инфраструктура, както и ИТ процесите и ИТ персонала, ангажиран с тези процеси, които предприятието използва за подкрепа на бизнес операциите и постигане на бизнес стратегиите. За целите на настоящия МОС:

(i) ИТ приложение е програма или набор от програми, който се използва за иницииране, обработване, документиране и отчитане на сделки и операции или информация. ИТ приложенията включват складове на данни/информационни банки и генератори на отчети.

(ii) ИТ инфраструктурата обхваща мрежата, операционните системи и базите данни и свързаните с тях хардуер и софтуер.

(iii) ИТ процесите представляват процесите на предприятието за управление на достъпа до ИТ средата, управление на промените в програмите или промените в ИТ средата и управление на ИТ операциите.

(з) *Уместни твърдения за вярност* – Твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е уместно, когато то съдържа идентифициран риск от съществени неправилни отчитания. Определянето на това дали дадено твърдение за вярност е уместно се извършва преди да бъдат взети под внимание свързаните с него контроли (т.е., вътрешноприсъщ риск). (Вж. параграф А9)

(и) *Рискове, произтичащи от използването на ИТ* – Податливостта на контролите върху обработката на информацията на неефективно проектиране или функциониране или рискове за интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията за сделките и операциите и друга информация) в информационната система на предприятието поради неефективно проектиране или функциониране на контролите в ИТ процесите на предприятието (вж. ИТ среда).

(й) *Процедури за оценка на риска* – Одиторските процедури, разработени и изпълнени с цел идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и ниво твърдение за вярност.

(к) *Значим клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване* – Клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, за които е налице едно или повече уместни твърдения за вярност.

---

[11] МОС 240, параграфи А24 - А27

(л) *Съществен риск* – Идентифициран риск от съществени неправилни отчитания: (Вж. параграф А10)

(i) по отношение на който оценката на вътрешноприсъщия риск е близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск поради степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху комбинацията от вероятността от възникване на неправилно отчитане и величината на потенциалното неправилно отчитане в случай че такова възникне; или

(ii) който трябва да бъде третиран като съществен риск в съответствие с изискванията на други МОС.[12]

(м) *Система за вътрешен контрол* – Системата, разработена, внедрена и поддържана от лицата, натоварени с общо управление, ръководството и друг персонал, за да осигури разумна степен на сигурност относно постигането на целите на предприятието по отношение надеждността на финансовото отчитане, ефикасността и ефективността на операциите и спазване изискванията на приложимите закони и нормативни разпоредби. За целите на МОС, системата за вътрешен контрол се състои от пет взаимосвързани компонента:

(i) Контролна среда;

(ii) Процесът на предприятието по оценка на риска;

(iii) Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол;

(iv) Информационна система и комуникации; и

(v) Контролни дейности.

Изисквания

Процедури за оценка на риска и свързани с това дейности

13. Одиторът следва да разработи и изпълни процедури за оценка на риска, за да получи одиторски доказателства, които да осигурят подходяща база за: (Вж. параграфи А11–А18)

(а) идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност; и

(б) разработването на допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330.

Одиторът следва да разработи и изпълни процедурите за оценка на риска по начин, който да не е пристрастен с оглед получаване на одиторски доказателства, които са потвърждаващи или изключване на одиторски доказателства, които са противоречащи. (Вж. параграф А14)

14. Процедурите за оценка на риска следва да включват следното: (Вж. параграфи А19–А21)

(а) проучващи запитвания към ръководството и други подходящи лица в рамките на предприятието, включително лица от звеното за вътрешен одит (в случай че такова звено съществува). (Вж. параграфи А22–А26)

(б) аналитични процедури. (Вж. параграфи А27–А31)

(в) наблюдение и фактически проверки. (Вж. параграфи А32–А36)

---

[12] МОС 240, параграф 27 и МОС 550, *Свързани лица*, параграф 18

Информация от други източници

15. При получаване на одиторски доказателства в съответствие с параграф 13, одиторът следва да вземе под внимание информацията от: (Вж. параграфи А37-А38)

    (а) одиторските процедури във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношението с клиента или ангажимента за одит; и

    (б) когато е приложимо, други ангажименти, изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента, за това предприятие.

16. Когато одиторът възнамерява да използва информация, получена от предишния му опит с предприятието и от одиторските процедури, изпълнени в предишни одити, одиторът следва да оцени дали тази информация продължава да е уместна и надеждна в качеството на одиторски доказателства по отношение на настоящия одит. (Вж. параграфи А39-А41)

Обсъждане в екипа по ангажимента

17. Съдружникът, отговорен за ангажимента и други ключови членове на екипа по ангажимента следва да обсъдят прилагането на приложимата рамка за финансово отчитане и податливостта на финансовия отчет към съществени неправилни отчитания. (Вж. параграфи А42–А47)

18. Когато има членове на екипа по ангажимента, които не участват в обсъждането в екипа по ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи кои въпроси трябва да бъдат комуникирани до тези членове.

Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието (Вж. параграфи А48-А49)

Разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане (Вж. параграфи А50-А55)

19. Одиторът следва да изпълни процедури за оценка на риска, за да получи разбиране за:

    (а) следните аспекти на предприятието и средата, в която то функционира:

        (i) организационната структура на предприятието, структурата му на собственост и управление и неговия бизнес модел, включително степента, в която бизнес моделът включва използването на ИТ; (Вж. параграфи А56-А67)

        (ii) отраслови, регулаторни и други външни фактори; (Вж. параграфи А68-А73) и

        (iii) оценките, използвани във вътрешен и външен аспект, за оценяване на финансовите резултати от дейността на предприятието; (Вж. параграфи А74-А81)

    (б) приложимата рамка за финансово отчитане и счетоводните политики на предприятието и причините за евентуални промени в тях; (Вж. параграфи А82-А84) и

    (в) как факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания и степента на това влияние при изготвяне на финансовите отчети в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, на базата на разбирането, получено съгласно (а) и (б). (Вж. параграфи А85-А89)

20. Одиторът следва да оцени дали счетоводните политики на предприятието са подходящи и съответстват на приложимата рамка за финансово отчитане.

Разбиране за компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието (Вж. параграфи А90–А95)

Контролна среда, процесът на предприятието по оценка на риска и процесът му по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол (Вж. параграфи А96-А98)

Контролна среда

21. Одиторът следва да получи разбиране за контролната среда, имаща отношение към изготвянето на финансовите отчети, чрез изпълнение на процедури за оценка на риска, като: (Вж. параграфи А99–А100)	
(а) разбере набора от контроли, процеси и структури, които адресират: (Вж. параграфи А101-А102) (i) начина, по който се изпълняват надзорните отговорности на ръководството, като например културата на предприятието и ангажираността на ръководството с почтеността и етичните ценности; (ii) когато лицата, натоварени с общо управление, не съвпадат с ръководството, независимостта на тези лица и осъществявания от тях надзор над системата на предприятието за вътрешен контрол; (iii) възлагането от страна на предприятието на правомощия и отговорности; (iv) как предприятието привлича, развива и запазва притежаващите компетентност лица; и (v) как предприятието държи лицата отговорни за техните отговорности при осъществяване на целите на системата за вътрешен контрол;	и (б) оцени дали: (Вж. параграфи А103-А108) (i) ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, е създало и поддържа култура на честност и етично поведение; (ii) контролната среда осигурява подходяща основа за останалите компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол, вземайки под внимание естеството и сложността на предприятието; и (iii) недостатъците на контрола, идентифицирани в контролната среда, подкопават останалите компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол.

Процесът на предприятието по оценка на риска

22. Одиторът следва да получи разбиране за процеса на предприятието по оценка на риска, имащ отношение към изготвянето на финансовите отчети, чрез изпълнение на процедури за оценка на риска, като:	
(а) разбере процеса на предприятието за: (Вж. параграфи А109-А110) (i) идентифициране на бизнес рисковете, имащи отношение към целите на финансовото отчитане; (Вж. параграф А62) (ii) оценяване значимостта на тези рискове, включително вероятността от тяхното възникване; и	и (б) оцени дали процесът на предприятието по оценка на риска е подходящ за обстоятелствата, свързани с предприятието, вземайки под внимание естеството и сложността на предприятието. (Вж. параграфи А111–А113)

(iii) адресиране на тези рискове;	

23. В случай че одиторът идентифицира рискове от съществени неправилни отчитания, които ръководството не е идентифицирало, одиторът следва:

(а) да определи дали такива рискове са от вида, който одиторът е очаквал да са били идентифицирани от процеса на предприятието по оценка на риска и ако това е така – да получи разбиране за причините, поради които процесът на предприятието по оценка на риска не е идентифицирал тези рискове от съществени неправилни отчитания; и

(б) да прецени последствията за оценката на одитора съгласно параграф 22(б).

Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

24 . Одиторът следва да получи разбиране за процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, имащ отношение към изготвянето на финансовите отчети, чрез изпълнение на процедури за оценка на риска, като: (Вж. параграфи А114–А115)	
(а) разбере тези аспекти от процеса на предприятието, които адресират: (i) непрекъснатото и отделно оценяване във връзка с текущото наблюдение на ефективността на контролите и идентифицирането на недостатъци на контрола и отстраняването на идентифицираните недостатъци; (Вж. параграфи А116-А117) и (ii) звеното за вътрешен одит на предприятието, ако има такова, включително неговото естество, отговорности и дейност; (Вж. параграф А118) (б) разбере източниците на информация, използвани в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол и основанието, на което предприятието счита информацията за достатъчно надеждна за целта; (Вж. параграфи А119–А120)	и (в) оцени дали процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол е подходящ за обстоятелствата, свързани с предприятието, вземайки под внимание естеството и сложността на предприятието. (Вж. параграфи А121-А122)

Информационна система и комуникации и контролни дейности (Вж. параграфи А123–А130)

Информационна система и комуникации

25. Одиторът следва да получи разбиране за информационната система и комуникациите на предприятието, имащи отношение към изготвянето на финансовите отчети, чрез изпълнение на процедури за оценка на риска, като: (Вж. параграф А131)	
(а) разбере дейностите на предприятието по обработка на информацията, включително неговите данни и информация, ресурсите, които ще бъдат използвани при тези дейности и политиките, които дефинират по отношение на	и (в) оцени дали информационната система и комуникациите на предприятието подкрепят по

значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания: (Вж. параграфи А132-А143) (i) как информацията се движи през информационната система на предприятието, включително как: a. сделките и операциите се инициират и как информацията за тях се документира, обработва, коригира при необходимост , включва в главната книга и отчита във финансовия отчет; и b. информацията относно събития и условия, различни от сделки и операции, се улавя, обработва и оповестява във финансовия отчет; (ii) счетоводните записвания, конкретни сметки във финансовия отчет и други подкрепящи записи, свързани с потоците информация в информационната система; (iii) процеса на финансово отчитане, използван за изготвяне на финансовия отчет на предприятието, включително оповестяванията; и (iv) ресурсите на предприятието, включително ИТ средата, имащи отношение към (а)(i) до (а)(iii) по-горе; (б) разбере как предприятието комуникира съществените въпроси, подкрепящи изготвянето на финансовия отчет и свързваните с това отчетни отговорности в информационната система и други компоненти на системата за вътрешен контрол: (Вж. параграфи А144-А145) (i) между лицата в рамките на предприятието, включително как са комуникирани финансово-отчетните роли и отговорности; (ii) между ръководството и лицата, натоварени с общо управление; и (iii) с външни страни, като например тези с регулаторни правомощия;	подходящ начин изготвянето на финансовите отчети на предприятието в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. (Вж. параграф А146)

Контролни дейности

26. Одиторът следва да получи разбиране за компонента контролни дейности, чрез изпълнение на процедури за оценка на риска, като: (Вж. параграфи А147–А157)	
(а) идентифицира контролите, които адресират рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност в компонента контролни дейности, както следва: (i) контроли, които адресират риск, определен като съществен; (Вж. параграфи А158-А159) (ii) контроли над счетоводните записи, включително нестандартни счетоводни записи, използвани за документиране на еднократни, необичайни сделки и операции или корекции; (Вж. параграфи А160-А161) (iii) контроли, за които одиторът планира да тества оперативната ефективност при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на тестването по същество, което следва да включва контролите, адресиращи рискове, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства; и (Вж. параграфи А162-А164) (iv) други контроли, които одиторът, на базата на професионалната си преценка, счита че са целесъобразни, за да му предоставят възможност да изпълни целите на параграф 13 по отношение на рисковете на ниво твърдение за вярност; (Вж. параграф А165) (б) на базата на контролите, идентифицирани в (а), идентифицира ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата на предприятието, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ; (Вж. параграфи А166-А172) (в) по отношение на такива ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата, идентифицирани в (б), идентифицира: (Вж. параграфи А173–А174) (i) съответните рискове, произтичащи от използването на ИТ; и (ii) общите ИТ контроли на предприятието, които адресират тези рискове;	и (г) по отношение на всеки контрол, идентифициран в (а) или (в)(ii): (Вж. параграфи А175-А181) (i) оцени дали този контрол е проектиран ефективно, за да адресира риска от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност или е проектиран ефективно, за да подкрепи функционирането на други контроли; и (ii) определи дали този контрол е бил внедрен, като изпълни процедури в допълнение към проучващите запитвания до персонала на предприятието.

Недостатъци на контрола в системата на предприятието за вътрешен контрол

27. На базата на одиторската оценка на всеки от компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол, одиторът следва да определи дали са идентифицирани един или повече недостатъци на контрола. (Вж. параграфи А182–А183)

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграфи А184-А185)

Идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания

28. Одиторът следва да идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания и да определи дали такива съществуват на: (Вж. параграфи А186–А192)

    (а) ниво финансов отчет; (Вж. параграфи А193–А200) или

    (б) ниво твърдение за вярност относно класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания. (Вж. параграф А201)

29. Одиторът следва да определи уместните твърдения за вярност и свързаните с тях значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания. (Вж. параграфи А202–А204)

Оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет

30. По отношение на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, одиторът следва да оцени рисковете и: (Вж. параграфи А193–А200)

    (а) да определи дали тези рискове оказват влияние върху оценяването на рисковете на ниво твърдение за вярност; и

    (б) да оцени естеството и обхвата на техния всеобхватен ефект върху финансовия отчет.

Оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност

Оценяване на вътрешноприсъщия риск (Вж. параграфи А205–А217)

31. По отношение на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, одиторът следва да оцени вътрешноприсъщия риск, като оцени вероятността и величината на неправилното отчитане. При това одиторът следва да вземе под внимание как и степента, в която:

    (а) факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на съответните твърдения за вярност към неправилно отчитане; и

    (б) рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет оказват влияние върху оценяването на вътрешноприсъщия риск по отношение на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. (Вж. параграфи А215-А216)

32. Одиторът следва да определи дали някои от оценените рискове от съществени неправилни отчитания са съществени рискове. (Вж. параграфи А218–А221)

33. Одиторът следва да определи дали процедурите по същество сами по себе си не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства по отношение на някои от

рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. (Вж. параграфи А222–А225)

Оценяване на риска на контрола

34. В случай че одиторът планира да тества оперативната ефективност на контролите, одиторът следва да оцени риска на контрола. В случай че одиторът не планира да тества оперативната ефективност на контролите, оценката на одитора на риска на контрола следва да е такава, че оценката на риска от съществени неправилни отчитания да съвпада с оценката на вътрешноприсъщия риск. (Вж. параграфи А226–А229)

Оценяване на одиторските доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска

35. Одиторът следва да оцени дали одиторските доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска, предоставят подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Ако това не е така, одиторът следва да изпълни допълнителни процедури за оценка на риска до получаването на одиторски доказателства, които да предоставят такава база. При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания одиторът следва да вземе под внимание всички одиторски доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска, независимо дали потвърждаващи или противоречащи на твърденията за вярност, направени от ръководството. (Вж. параграфи А230–А232)

Класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които не са значими, но са съществени

36. По отношение на съществени класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които не са били определени като значими класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, одиторът следва да оцени дали това определяне остава подходящо. (Вж. параграфи А233–А235)

Преразглеждане на оценката на риска

37. Ако одиторът получи нова информация, която не съответства на одиторските доказателства, върху които одиторът първоначално е базирал идентификацията или оценките на рисковете от съществени неправилни отчитания, одиторът следва да преразгледа идентификацията или оценката. (Вж. параграф А236)

Документация

38. Одиторът следва да включи в одиторската документация:[13] (Вж. параграфи А237–А241)

    (а) Обсъжданията в екипа по ангажимента и съществените решения, до които е достигнато;

    (б) Ключовите елементи от разбирането на одитора в съответствие с параграфи 19, 21, 22, 24 и 25; източниците на информация, от които е придобито разбирането на одитора; както и изпълнените процедури за оценка на риска;

    (в) Оценката на проектирането на идентифицираните контроли и определянето дали тези контроли са били внедрени в съответствие с изискванията на параграф 26; и

---

[13] МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11 и А6–А7

(г) Идентифицираните и оценени рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, включително съществените рискове и рисковете, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства, както и логическата обосновка на направените съществени преценки.

Материали за приложение и други пояснителни материали

Дефиниции (Вж. параграф 12)

Твърдения за вярност (Вж. параграф 12(а))

А1. Одиторите използват категории твърдения за вярност, за да разгледат различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат при идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания. Примери за тези категории твърдения за вярност са описани в параграф А190. Твърденията за вярност се различават от писмените изявления, изисквани от МОС 580,[14] за да потвърдят определени въпроси или подкрепят други одиторски доказателства.

Контроли (Вж. параграф 12(в))

А2. Контролите са внедрени в компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието.

А3. Политиките се прилагат посредством действията на персонала в рамките на предприятието или посредством ограничаване на персонала да предприема действия, които биха влезли в противоречие с такива политики.

А4. Процедурите може да бъдат направени задължителни посредством формална документация или други комуникации от страна на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, или да са резултат от поведение, което не е задължително, но се обуславя от фирмената култура на предприятието. Спазването на процедурите може да бъде принудително наложено чрез действията, разрешени от използваните от предприятието ИТ приложения, или чрез други аспекти на фирмената ИТ среда.

А5. Контролите могат да са преки или непреки. Преките контроли представляват контроли, които са достатъчно прецизни, за да адресират рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Непреките контроли представляват контроли, които подкрепят преките контроли.

Контроли върху обработката на информацията (Вж. параграф 12(е))

А6. Рискове за интегритета на информацията възникват в резултат на податливост към неефективно въвеждане и прилагане на политиките на предприятието по отношение на информацията, които представляват политики, дефиниращи информационните потоци, записи и процеси на отчитане в информационната система на предприятието. Контролите върху обработката на информацията представляват процедури, които подкрепят ефективното въвеждане и прилагане на политиките на предприятието по отношение на информацията. Контролите върху обработката на информацията може да са автоматизирани (т.е., заложени в ИТ приложенията) или неавтоматизирани (например, контроли върху входящата информация или върху крайния резултат), като е възможно да

[14] МОС 580, *Писмени изявления*

разчитат на други контроли, включително други контроли върху обработката на информацията или общи ИТ контроли.

Фактори за вътрешноприсъщ риск (Вж. параграф 12(е))

> **Приложение 2** излага допълнителни съображения, свързани с разбирането на факторите за вътрешноприсъщ риск.

А7. Факторите за вътрешноприсъщ риск може да са качествени или количествени и оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания. Качествените фактори за вътрешноприсъщ риск, свързани с изготвянето на информацията, изисквана от приложимата рамка за финансово отчитане, включват:

- Сложност;
- Субективност;
- Промяна;
- Несигурност; или
- Податливост към неправилни отчитания поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск.

А8. Други фактори за вътрешноприсъщ риск, които оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания на твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване може да включват:

- количествената или качествена значимост на този клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване; или
- обемът или липсата на еднородност в състава на позициите, които ще бъдат обработени чрез този клас сделки и операции или салдо по сметка или ще бъдат отразени в оповестяването.

Уместни твърдения за вярност (Вж. параграф 12(з))

А9. Рискът от съществени неправилни отчитания може да се отнася до повече от едно твърдение за вярност, в който случай всички твърдения за вярност, за които се отнася този риск представляват уместни твърдения за вярност. Ако дадено твърдение за вярност няма идентифициран риск от съществени неправилни отчитания, то тогава то не представлява уместно твърдение за вярност.

Съществени рискове (Вж. параграф 12(л))

А10. Съществеността може да бъде описана като относителната важност на даден въпрос и се преценява от одитора в контекста, в който съответният въпрос бива разглеждан. По отношение на вътрешноприсъщия риск, съществеността може да се разглежда в контекста на това как и степента, в която, факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху комбинацията от вероятността от възникването на неправилно отчитане и величината на потенциалното неправилно отчитане, в случай че такова възникне.

Процедури за оценка на риска и свързани с това дейности (Вж. параграфи 13–18)

А11. Рисковете от съществени неправилни отчитания, които трябва да бъдат идентифицирани и оценени, включват както тези, дължащи се на измама, така и тези, дължащи се на грешка, като и двата вида са обхванати от настоящия МОС. Значимостта на измамата обаче е

такава, че в МОС 240 са включени допълнителни изисквания и насоки във връзка с процедурите за оценка на риска и свързаните с това дейности за получаване на информация, която да се използва за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.[15] В допълнение, следните МОС предоставят допълнителни изисквания и насоки относно идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във връзка със специфични въпроси или обстоятелства:

- МОС 540 (преработен)[16] във връзка с приблизителните счетоводни оценки;
- МОС 550 във връзка с взаимоотношенията и сделките със свързани лица;
- МОС 570 (преработен)[17] във връзка с принципа-предположение за действащо предприятие; и
- МОС 600 (преработен)[18] във връзка с финансовите отчети на група.

А12. Професионалният скептицизъм е необходим за критичното оценяване на одиторските доказателства, събрани при изпълнение на процедурите за оценка на риска, и помага на одитора да запази повишено внимание за одиторски доказателства, които да не са тенденциозни в посока, потвърждаваща съществуването на рискове или в посока, отхвърляща съществуването на рискове. Професионалният скептицизъм е нагласа, която се прилага от одитора при извършването на професионални преценки, след което осигурява база за действията на одитора. Одиторът използва професионална преценка при определяне кога разполага с одиторски доказателства, които да осигурят подходяща база за оценяване на риска.

А13. Прилагането на професионален скептицизъм от одитора може да включва:

- Поставяне под въпрос на противоречаща информация и надеждността на документацията;
- Преценка на отговорите на проучващите запитвания и друга информация, получена от ръководството и лицата, натоварени с общо управление;
- Запазване на повишено внимание по отношение на условия, които биха могли да сочат за възможно неправилно отчитане, дължащо се на измама или грешка; и
- Преценка дали получените одиторски доказателства подкрепят извършената от одитора идентификация и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания в светилната на естеството и обстоятелствата на предприятието.

Защо получаването на одиторски доказателства по непредубеден начин е важно (Вж. параграф 13)

А14. Разработването и изпълнението на процедури за оценка на риска, за да бъдат получени одиторски доказателства, които да подкрепят идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания по непредубеден начин, може да подпомогне одитора при идентифициране на потенциално противоречаща информация,

---

[15] МОС 240, параграфи 12–27

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

[17] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

[18] МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

което да му помогне при упражняване на професионален скептицизъм при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Източници на одиторски доказателства (Вж. параграф 13)

A15. Разработването и изпълнението на процедури за оценка на риска, за да бъдат получени одиторски доказателства по непредубеден начин може да включва получаване на доказателства от множество източници в рамките на предприятието или извън него. От одитора обаче не се изисква да извършва изчерпателно търсене, за да идентифицира всички възможни източници на одиторски доказателства. В допълнение към информацията от други източници[19], източниците на информация за процедурите за оценка на риска може да включват:

- Взаимодействие с ръководството, с лицата, натоварени с общо управление, и с друг ключов персонал на предприятието, като например, вътрешните одитори.
- Определени външни страни, като например, регулаторни органи, независимо дали информацията се получава пряко или косвено.
- Публично налична информация относно предприятието, например, публикувани от предприятието прессъобщения, материали за анализатори или заседания на групи инвеститори, доклади на анализатори или информация относно сделките с ценни книжа на предприятието.

Независимо от източника на информация, одиторът преценява уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на одиторски доказателства, в съответствие с МОС 500.[20]

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) (Вж. параграф 13)

A16. Характерът и обхватът на процедурите за оценка на риска ще варират в зависимост от естеството и обстоятелствата на предприятието (например, степента на формализиране на политиките и процедурите на предприятието или на неговите процеси и системи). Одиторът използва професионална преценка, за да определи естеството и обхвата на процедурите за оценка на риска, които да бъдат изпълнени, за да се удовлетворят изискванията на настоящия МОС.

A17. Независимо че степента, в която политиките и процедурите на предприятието и неговите процеси и системи са формализирани може да варира, от одитора се изисква да придобие разбиране в съответствие с параграфи 19, 21, 22, 24, 25 и 26.

> **Примери**:
>
> Някои предприятия, включително по-малко сложни предприятия и особено предприятия, ръководени от собственика си, може да не са установили структурирани процеси и системи (например, процес по оценка на риска или процес по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол) или да са установили процеси или системи с ограничена документация или липса на вътрешна съгласуваност по отношение на това как те биват осъществявани. Когато такива системи и процеси не са формализирани,

[19] Вж. параграфи А37 и А38.

[20] МОС 500, *Одиторски доказателства*, параграф 7

одиторът все пак може да е в състояние да изпълни процедури за оценка на риска посредством наблюдение и проучващи изпитвания.

От други, обикновено по-сложни предприятия, се очаква да имат по-формализирани и документирани политики и процедури. Одиторът може да използва тази документация при изпълнение на процедурите за оценка на риска.

A18. Естеството и обхватът на процедурите за оценка на риска, които трябва да бъдат изпълнени първия път, когато се осъществява ангажиментът, може да са по-разширени в сравнение с процедурите при повтарящ се ангажимент. В последващи периоди одиторът може да се фокусира върху промените, възникнали след предходния период.

Видове процедури за оценка на риска (Вж. параграф 14)

A19. МОС 500[21] пояснява видовете одиторски процедури, които може да бъдат изпълнени при получаване на одиторски доказателства от процедурите за оценка на риска и допълнителните одиторски процедури. Възможно е естеството, времето на изпълнение и обхватът на одиторските процедури да бъдат повлияни от факта, че част от счетоводните данни и други доказателства може да са налични само в електронен вид или само към определен момент от време.[22] В съответствие с МОС 330, одиторът може да изпълни процедури по същество или тестове на контролите едновременно с процедурите за оценка на риска, когато би било ефективно да постъпи по този начин. Получените одиторски доказателства, които подкрепят идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, може да подкрепят също така и разкриването на неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност или оценяването на оперативната ефективност на контролите.

A20. Макар от одитора да се изисква да изпълни всички процедури за оценка на риска, описани в параграф 14 в хода на получаване на необходимото разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол (вж. параграфи 19–26), от одитора не се изисква да изпълнява всички тях по отношение на всеки един аспект на това разбиране. Възможно е да бъдат изпълнени други процедури, когато информацията, която ще бъде получена може да е полезна при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания. Примерите за такива процедури може да включват отправяне на проучващи запитвания до външния юридически съветник на предприятието или външни надзорни органи или експерти по оценяване, които предприятието е използвало.

Автоматизирани инструменти и техники (Вж. параграф 14)

A21. Използвайки автоматизирани инструменти и техники, одиторът може да изпълни процедури за оценка на риска върху големи обеми данни (от главната книга, аналитичните счетоводни сметки или други оперативни данни), включително за анализ, повторно изчисление, повторно изпълнение или равнения.

Проучващи запитвания до ръководството и други лица в рамките на предприятието (Вж. параграф 14(а))

---

[21] МОС 500, параграфи А14–А17 и А21–А25

[22] МОС 500, параграф А16

Защо да се отправят проучващи запитвания до ръководството и други лица в рамките на предприятието

А22. Информацията, получавана от одитора с цел да се подкрепи подходяща база за идентифицирането и оценяването на рисковете и разработването на допълнителни одиторски процедури, може да бъде получена посредством проучващи запитвания до ръководството и лицата, отговорни за финансовото отчитане.

А23. Проучващите запитвания до ръководството, лицата, отговорни за финансовото отчитане, други подходящи лица в рамките на предприятието и други служители с различни нива на правомощия може да предложат на одитора различни гледни точки при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Примери:

- Проучващите запитвания, насочени към лицата, натоварени с общо управление, може да помогнат на одитора да разбере обхвата на надзора, осъществяван от страна на тези лица над изготвянето на финансовите отчети от ръководството. МОС 260 (преработен)[23] откроява важното значение на ефективната двустранна комуникация за оказване съдействие на одитора в това отношение при получаване на информация от лицата, натоварени с общо управление.
- Проучващите запитвания до служителите, отговорни за иницииране, обработване или документиране на сложни или необичайни сделки и операции може да помогнат на одитора при оценяване целесъобразността на избора и прилагането на определени счетоводни политики.
- Проучващите запитвания, насочени към фирмения юридически съветник може да осигурят информация относно такива въпроси, като съдебни дела, спазване изискванията на закони и нормативни разпоредби, информация за случаи на измама или подозирани случаи на измама, засягащи предприятието, гаранции, следпродажбени задължения, споразумения (като например, съвместни предприятия) с бизнес партньори и значението на договорни условия.
- Проучващите запитвания, насочени към персонала от звената за маркетинг и продажби може да осигурят информация относно промени в маркетинговата стратегия на предприятието, тенденции в продажбите или договорни споразумения с клиенти на предприятието.
- Проучващите запитвания, насочени към звеното за управление на риска (или проучващи запитвания към лицата, изпълняващи такива функции) може да осигурят информация относно оперативни и регулаторни рискове, които биха могли да засегнат финансовото отчитане.
- Проучващите запитвания, насочени към ИТ персонала може да осигурят информация относно промени в системите, сривове в системите или контрола или други свързани с ИТ рискове.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

А24. При отправяне на проучващи запитвания до лица, които биха могли да разполагат с информация, която вероятно би била от полза при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания, одиторите на организациите от публичния сектор може да получат информация от допълнителни източници, като например, от одиторите, ангажирани с одит на резултатите от дейността или други одити, свързани с организацията.

Проучващите запитвания до звеното за вътрешен одит

Приложение 4 излага съображения във връзка с разбирането на звеното за вътрешен одит на предприятието.

[23] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 4(б)

Защо да се отправят проучващи запитвания до звеното за вътрешен одит (в случай че такова звено съществува)

А25. В случай че предприятието има звено за вътрешен одит, проучващите запитвания до подходящите лица в рамките на това звено може да подпомогнат одитора при получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и системата на предприятието за вътрешен контрол при идентифициране и оценяване на рисковете.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

А26. Одиторите на организациите от публичния сектор често имат допълнителни отговорности по отношение на вътрешния контрол и спазването на изискванията на приложимите закони и нормативни разпоредби. Проучващите запитвания до подходящите лица в рамките на звеното за вътрешен одит може да подпомогнат одиторите при идентифициране на риска от съществено неспазване на изискванията на приложимите закони и нормативни разпоредби и риска от недостатъци на контрола, свързани с финансовото отчитане.

Аналитични процедури (Вж. параграф 14(б))

Защо аналитични процедури да се изпълняват в качеството на процедури за оценка на риска

А27. Аналитичните процедури помагат за идентифицирането на несъответствия, необичайни сделки или събития и суми, съотношения и тенденции, сочещи за въпроси, които биха могли да имат последствия за одита. Идентифицираните необичайни или неочаквани взаимовръзки или взаимоотношения може да подпомогнат одитора при идентифициране на рискове от съществени неправилни отчитания, особено рискове от съществени неправилни отчитания, които се дължат на измама.

А28. Следователно аналитичните процедури, изпълнени в качеството на процедури за оценка на риска, може да помогнат за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, като идентифицират аспекти на предприятието, за които одиторът не е бил информиран, или за разбиране на начина, по който факторите за вътрешноприсъщ риск, като например, промяна, оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилно отчитане.

Видове аналитични процедури

А29. Аналитичните процедури, изпълнени в качеството на процедури за оценка на риска, може:

- да включват както финансова, така и нефинансова информация, например, взаимовръзката между продажбите и продажбената площ или обема на продадените стоки (нефинансова информация).
- да използват данни, агрегирани на високо ниво. Съответно, резултатите от тези аналитични процедури може да предоставят обща първоначална индикация относно вероятността от съществено неправилно отчитане.

Пример:

При одита на малки предприятия, включително такива с по-малко сложни бизнес модели и процеси и по-малко сложна информационна система, одиторът може да извърши просто сравняване на информацията, например, промяна в междинните или месечните салда по сметки в сравнение със салдата от предходни периоди, за да получи индикация за области с потенциално по-висок риск.

A30. Настоящият МОС разглежда използването от страна на одитора на аналитични процедури в качеството на процедури за оценка на риска. МОС 520[24] разглежда използването от страна на одитора на аналитични процедури в качеството на процедури по същество („аналитични процедури по същество“) и отговорността на одитора да изпълни аналитични процедури към края на одита. Съответно, изискванията на МОС 520 не налагат изпълнението на аналитични процедури в качеството на процедури за оценка на риска. От друга страна, изискванията и материалите за приложение в МОС 520 може да предоставят полезни насоки за одитора, когато изпълнява аналитични процедури като част от процедурите за оценка на риска.

Автоматизирани инструменти и техники

A31. Аналитичните процедури могат да бъдат изпълнени с помощта на редица инструменти или техники, които е възможно да са автоматизирани. Прилагането на автоматизирани аналитични процедури спрямо данните се нарича аналитична обработка на данни (анализ на данни).

Пример:

Одиторът може да използва електронни таблици, за да извърши сравнение на действително отчетените с бюджетираните суми или да изпълни по-сложна операция чрез извличане на данни от информационната система на предприятието и по-нататъшен анализ на тези данни с помощта на техники за визуализиране, за да идентифицира класове сделки и операции салда по сметки или оповестявания, за които може да се изискват допълнителни специфични процедури за оценка на риска.

Наблюдение и фактическа проверка (Вж. параграф 14(в))

Защо наблюдението и фактическата проверка да се изпълняват в качеството на процедури за оценка на риска

A32. Наблюдението и фактическата проверка може да подкрепят, потвърдят или противоречат на проучващите запитвания до ръководството и други лица, като е възможно също и да осигурят информация относно предприятието и средата, в която то функционира.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A33. Когато политиките или процедурите не са документирани или предприятието има по-малко формализирани контроли, одиторът може все пак да е в състояние да получи някакви одиторски доказателства, за да подкрепи идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, посредством наблюдение или фактическа проверка на функционирането на контрола.

---

[24] МОС 520, *Аналитични процедури*

Примери:

- Одиторът може да получи разбиране за контролите над инвентаризацията, дори те да не са документирани от предприятието, чрез пряко наблюдение.
- Одиторът може да е в състояние да наблюдава разделянето на отговорностите.
- Одиторът може да е в състояние да наблюдава въвеждането на пароли.

Наблюдението и фактическата проверка в качеството на процедури за оценка на риска

A34. Процедурите за оценка на риска може да включват наблюдение или фактическа проверка на следното:

- дейността на предприятието.
- вътрешни документи (като например, бизнес планове и стратегии), записи и наръчници за вътрешен контрол.
- доклади, изготвени от ръководството (като например, тримесечни доклади на ръководството и междинни финансови отчети) и лицата, натоварени с общо управление (като например, протоколи от заседания на съвета на директорите).
- помещенията и производствените мощности на предприятието.
- информация, получена от външни източници, като например, търговски и икономически списания; доклади на анализатори, банки или рейтингови агенции; регулаторни или финансови публикации; или други външни документи за финансовите резултати от дейността на предприятието (като например, тези, посочени в параграф A79).
- поведението и действията на ръководството или лицата, натоварени с общо управление (като например, наблюдаване на заседание на одитния комитет).

Автоматизирани инструменти и техники

A35. Автоматизирани инструменти или техники биха могли да бъдат използвани също така за наблюдение и фактическа проверка особено на активи, например посредством използване на инструменти за дистанционно наблюдение (например, дрон).

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A36. Процедурите за оценка на риска, изпълнявани от одиторите на организации от публичния сектор може да включват също наблюдение и фактическа проверка на документи, изготвени от ръководството за законодателния орган, например, документи, свързани със задължително докладване на резултатите от дейността.

Информация от други източници (Вж. параграф 15)

Защо одиторът да взема под внимание информация от други източници

A37. Информацията, получена от други източници, може да е уместна за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез осигуряване на информация и аналитична картина относно:

- естеството на предприятието и свързаните с него бизнес рискове, както и какво може да се е променило в сравнение с предходни периоди.

- почтеността и етичните ценности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, което може да има отношение и към разбирането на одитора за контролната среда.
- приложимата рамка за финансово отчитане и нейното прилагане според естеството и обстоятелствата на предприятието.

Други уместни източници

А38. Други уместни източници на информация включват:

- Процедурите на одитора по отношение приемането или продължаването на взаимоотношението с клиента или ангажимента за одит в съответствие с МОС 220 (преработен), включително заключенията, до които е достигнато в тази връзка.[25]
- Други ангажименти, изпълнявани за предприятието от съдружника, отговорен за ангажимента. Възможно е съдружникът, отговорен за ангажимента, да е придобил имащи отношение към одита познания, включително за предприятието и средата, в която то функционира, когато е изпълнявал други ангажименти за предприятието. Такива ангажименти може да включват ангажименти за договорени процедури или други ангажименти за одит или изразяване на сигурност, включително ангажименти за адресиране на допълнителни отчетни изисквания в съответната юрисдикция.

Информация от предходен опит на одитора с предприятието и предходни одити (Вж. параграф 16)

Защо информацията от предходни одити е важна за текущия одит

А39. Предходният опит на одитора с предприятието и опитът от одиторските процедури, изпълнени в предходни одити, може да предоставят на одитора информация, която да е уместна, когато одиторът определя естеството и обхвата на процедурите за оценка на риска и при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Естество на информацията от предходни одити

А40. Предходният опит на одитора с предприятието и одиторските процедури, изпълнени в предходни одити, може да предоставят на одитора информация относно такива въпроси, като:

- минали неправилни отчитания и дали те са били своевременно коригирани.
- естеството на предприятието и средата, в която то функционира, и системата на предприятието за вътрешен контрол (включително недостатъци на контрола).
- значителни промени, които предприятието или неговата дейност са претърпели след предходния финансов период.
- тези конкретни видове сделки и други събития или салда по сметки (и свързаните с тях оповестявания), при които одиторът е изпитвал затруднения при изпълнение на необходимите одиторски процедури, например, поради тяхната сложност.

А41. От одитора се изисква да определи дали информацията, получена от предходния опит на одитора с предприятието и одиторските процедури, изпълнени в предходни одити, продължава да бъде уместна и надеждна, в случай че одиторът възнамерява да използва

---

[25] МОС 220 (преработен), *Управление на качеството при одита на финансови отчети,* параграфи 22-24

тази информация за целите на текущия одит. Ако естеството или обстоятелствата на предприятието са се променили или е била получена нова информация, информацията от предходни периоди може вече да не е уместна или надеждна за текущия одит. За да определи дали са настъпили промени, които биха могли да повлияят върху уместността и надеждността на такава информация, одиторът може да отправи проучващи запитвания и да изпълни други подходящи одиторски процедури, като например, документално обхождане на съответните системи. Ако информацията не е надеждна, одиторът може да обмисли изпълнение на допълнителни процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства.

Обсъждане в екипа по ангажимента (Вж. параграфи 17–18)

Защо от екипа по ангажимента се изисква да обсъди прилагането на приложимата рамка за финансово отчитане и податливостта на финансовия отчет на предприятието към съществени неправилни отчитания

A42. Обсъждането в екипа по ангажимента относно прилагането на приложимата рамка за финансово отчитане и податливостта на финансовия отчет на предприятието към съществени неправилни отчитания:

- осигурява възможност по-опитните членове на екипа по ангажимента, включително съдружника, отговорен за ангажимента, да споделят аналитичните си изводи, базирани на техните познания за предприятието. Споделянето на информация допринася за по-доброто разбиране от страна на всички членове на екипа по ангажимента.
- позволява на членовете на екипа по ангажимента да обменят информация относно бизнес рисковете, на които е изложено предприятието, това как факторите за вътрешноприсъщ риск биха могли да окажат влияние върху податливостта към неправилни отчитания на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, и относно това как и къде финансовият отчет може да е податлив към съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка.
- помага на членовете на екипа по ангажимента да придобият по-добро разбиране относно потенциала за съществени неправилни отчитания на финансовия отчет във възложените им конкретни области и да разберат как резултатите от одиторските процедури, които те изпълняват, биха могли да засегнат други аспекти на одита, включително решенията относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури. В частност, обсъжданията помагат на членовете на екипа по ангажимента при допълнителното разглеждане на противоречаща информация на базата на собственото разбиране на всеки един член на екипа за естеството и обстоятелствата на предприятието.
- предоставя база, на която членовете на екипа по ангажимента комуникират и обменят нова информация, получена по време на целия одит, която би могла да окаже влияние върху оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания или одиторските процедури, изпълнявани, за да бъдат адресирани тези рискове.

МОС 240 изисква обсъждането в екипа по ангажимента да постави специален акцент върху това как и къде финансовият отчет може да е податлив към съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, включително начините, по които биха могли да възникнат случаи на измама.[26]

[26] МОС 240, параграф 16

А43. Професионалният скептицизъм е необходим за критичното оценяване на одиторските доказателства и пълноценното и открито обсъждане в екипа по ангажимента, включително при повтарящи се одити, може да доведе до по-добро идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Друг резултат от обсъждането може да е одиторът да идентифицира специфични области на одита, в които упражняването на професионален скептицизъм да е особено важно, което може да доведе до ангажирането на по-опитни членове на екипа по ангажимента, които са с подходящи умения, да участват в изпълнението на одиторските процедури във връзка с тези области.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

А44. Когато ангажиментът се изпълнява от едно единствено лице, например, самостоятелно практикуващ професионален счетоводител (т.е., когато обсъждане в екипа по ангажимента не би било възможно), вземането под внимание на въпросите, посочени в параграфи А42 и А46, може въпреки всичко да подпомогне одитора при идентифициране къде биха могли да съществуват рискове от съществени неправилни отчитания.

А45. Когато ангажиментът се изпълнява от голям екип по ангажимента, например при одит на финансовия отчет на група, не винаги е възможно или практически осъществимо обсъждането да включва всички членове в рамките на една дискусия (например, при одит в множество местоположения), нито е необходимо всички членове на екипа по ангажимента да бъдат информирани за всички решения, до които е достигнато при обсъждането. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да обсъди определени въпроси с ключови членове на екипа по ангажимента, включително, ако бъде преценено за целесъобразно, тези членове, които притежават специфични умения или познания и тези, които носят отговорност за работата, която трябва да бъде извършена в компонентите, като същевременно делегира обсъжданията с други лица, вземайки под внимание обхвата на счетените за необходими комуникации в рамките на целия екип по ангажимента. От полза би могъл да бъде комуникационен план, съгласуван със съдружника, отговорен за ангажимента.

Обсъждане на оповестяванията в приложимата рамка за финансово отчитане

А46. Като част от обсъждането в екипа по ангажимента, разглеждането на изискванията за оповестяване в приложимата рамка за финансово отчитане помага при идентифициране на ранен етап от одита на местата, където биха могли да съществуват рискове от съществени неправилни отчитания във връзка с оповестяванията, дори при обстоятелства, в които приложимата рамка за финансово отчитане изисква само опростени оповестявания. Въпросите, които екипът по ангажимента би могъл да обсъди, включват:

- промени в изискванията за финансово отчитане, които биха могли да доведат до съществени нови или преработени оповестявания;
- промени в средата на предприятието, финансовото му състояние или дейността му, които биха могли да доведат до съществени нови или преработени оповестявания, например, съществена бизнес комбинация в одитирания период;
- оповестявания, по отношение на които получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства може да е било трудно в миналото; и
- оповестявания относно сложни въпроси, включително такива, изискващи съществена преценка от страна на ръководството относно това каква информация да бъде оповестявана.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A47. Като част от обсъждането в екипа по ангажимента от одитори на организации от публичния сектор, биха могли да бъдат взети под внимание и допълнителни по-общи цели и свързаните с тях рискове, произтичащи от мандата за одит или задълженията на организациите от публичния сектор.

Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието (Вж. параграфи 19-27)

> **Приложения от 1 до 6** излагат допълнителни съображения във връзка с получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието.

Получаване на необходимото разбиране (Вж. параграфи 19-27)

A48. Получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието е динамичен и изискващ повторението на определени стъпки процес по събиране, актуализирани и анализиране на информация, който продължава по време на целия одит. Следователно, очакванията на одитора може да се променят с получаването на нова информация.

A49. Разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане може да помогне също така на одитора при разработване на първоначални очаквания относно класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които може да са значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания. Тези очаквани значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания формират базата за обхвата на разбирането на одитора за информационната система на предприятието.

Защо се изисква разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане (Вж. параграфи 19-20)

A50. Разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане помага на одитора да разбере събитията и условията, които имат отношение към предприятието и при идентифициране как факторите за вътрешноприсъщ риск влияят върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания при изготвяне на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане и степента на това влияние. Такава информация установява референтна рамка, в която одиторът идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания. Тази референтна рамка подпомага одитора при планиране на одита и упражняване на професионална *преценка* и професионален скептицизъм по време на целия одит, например, когато:

- идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) или други приложими стандарти (например, във връзка с рисковете от измама в съответствие с МОС 240 или при идентифициране и оценяване на рисковете, свързани с приблизителните счетоводни оценки в съответствие с МОС 540 (преработен));

- изпълнява процедури, които да помогнат за идентифициране на случаи на неспазване изискванията на закони и нормативни разпоредби, които биха могли да имат съществен ефект върху финансовия отчет в съответствие с МОС 250;[27]
- оценява дали финансовият отчет предоставя адекватни оповестявания в съответствие с МОС 700 (преработен);[28]
- определя нивото на същественост или нивото на същественост на изпълнението в съответствие с МОС 320;[29] или
- преценява уместността на избора и прилагането на счетоводни политики и адекватността на оповестяванията във финансовия отчет.

А51. Разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане осигурява също така информация относно това как одиторът планира и изпълнява допълнителни одиторски процедури, например, когато:

- разработва очаквания, които да бъдат използвани при изпълнението на аналитични процедури в съответствие с МОС 520;[30]
- разработва и изпълнява допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства в съответствие с МОС 330; и
- оценява достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства (например, във връзка с предположенията или устните и писмени изявления на ръководството).

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

А52. Естеството и обхватът на необходимото разбиране е въпрос на професионална преценка на одитора и варира при различните предприятия в зависимост от естеството и обстоятелствата на съответното предприятие, включително:

- размера и сложността на предприятието, включително неговата ИТ среда;
- предходния опит на одитора с това предприятие;
- естеството на системите и процесите на предприятието, включително дали те са формализирани или не са; и
- естеството и формата на документацията на предприятието.

А53. Процедурите за оценка на риска на одитора за получаване на необходимото разбиране може да са по-малко широкообхватни при одити на по-малко сложни предприятия и по-широкообхватни по отношение на по-сложни предприятия. Очаква се задълбочеността на разбирането, което се изисква от одитора, да е по-малка в сравнение със задълбочеността на разбирането, притежавано от ръководството при управляване на предприятието.

А54. Някои рамки за финансово отчитане позволяват по-малките предприятия да предоставят опростени и не толкова подробни оповестявания във финансовия отчет. Това обаче не освобождава одитора от отговорността да получи разбиране за предприятието и средата,

---

[27] МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети,* параграф 14

[28] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети,* параграф 13(д)

[29] МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*, параграфи 10-11

[30] МОС 520, параграф 5

в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане, по начина, по който тя е приложима за конкретното предприятие.

A55. Използването от предприятието на ИТ и естеството и обхватът на промените в ИТ средата може също да окажат влияние върху специализираните умения, необходими, за да подпомогнат получаването на изискваното разбиране.

Предприятието и средата, в която то функционира (Вж. параграф 19(a))

Организационна структура, структура на собственост и управление и бизнес модел на предприятието (Вж. параграф 19(a)(i))

Организационна структура и структура на собственост на предприятието

A56. Разбирането за организационната структура и структурата на собственост на предприятието може да даде възможност на одитора да разбере такива въпроси, като:

- Сложността на структурата на предприятието.

  Пример:

  Предприятието може да представлява единично предприятие или пък неговата структура да обхваща дъщерни предприятия, подразделения или други компоненти в множество местоположения. Наред с това, юридическата структура на предприятието може да е различна от неговата оперативна структура. Сложните структури често въвеждат фактори, които биха могли да породят повишена податливост към рискове от съществени неправилни отчитания. Такива проблемни въпроси може да включват дали репутацията, съвместните предприятия, инвестициите или предприятията със специално предназначение са отчетени по подходящ начин и дали във финансовия отчет са направени адекватните оповестявания за подобни въпроси.

- Структурата на собственост и взаимовръзките между собствениците и други лица или предприятия, включително свързани лица. Това разбиране може да помогне при определяне дали сделките и операциите със свързани лица са подходящо идентифицирани, отчетени и адекватно оповестени във финансовия отчет.[31]

- Разграничаването между собствениците, лицата, натоварени с общо управление и ръководството.

  Пример:

  При по-малко сложните предприятия собствениците на предприятието може да са ангажирани с управлението му и следователно няма да е налице никакво или ще има незначително разграничение. И обратно, например при някои регистрирани за търгуване на борсата предприятия, може да е налице ясно разграничение между ръководството, собствениците на предприятието и лицата, натоварени с общо управление.[32]

---

[31] МОС 550 установява изисквания и предоставя насоки относно съображенията на одитора във връзка със свързани лица.

[32] МОС 260 (преработен), параграфи А1 и А2, предоставя насоки относно идентифицирането на лицата, натоварени с общо управление и пояснява, че в определени случаи някои или всички лица, натоварени с общо управление, може да участват в ръководството на предприятието.

- Структурата и сложността на ИТ средата на предприятието.

  Примери:

  Предприятието може:

  - да има множество остарели ИТ системи в различни стопански единици, които да не са добре интегрирани, което да води в резултат до сложна ИТ среда.
  - да използва външни или вътрешни доставчици на услуги за определени аспекти на своята ИТ среда (например, да възложи на външен подизпълнител- трета страна хостинг на своята ИТ среда или да използва общ център за обслужване за централизирано управление на ИТ процесите в групата).

Автоматизирани инструменти и техники

A57. Одиторът може да използва автоматизирани инструменти и техники, за да разбере потоците от сделки и операции и обработката им като част от одиторските процедури за разбиране на информационната система на предприятието. В резултат на тези процедури одиторът може да получи информация относно организационната структура на предприятието или лицата, с които предприятието осъществява стопанска дейност (например, доставчици, клиенти, свързани лица).

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A58. Структурата на собственост на организация от публичния сектор може да няма същото значение, както в непубличния сектор, тъй като решенията, отнасящи се до организацията, може да се вземат извън самата организация в резултат на политически процеси. Следователно, възможно е ръководството да не разполага с контрол над определени решения, които се вземат. Въпросите, които може да са уместни в тази връзка включват разбиране на възможността на организацията да взема едностранни решения и способността на други организации от публичния сектор да контролират или оказват влияние върху сферата на компетентност и стратегическата насока на развитие на организацията.

Пример:

Организацията от публичния сектор може да е обект на закони или други разпореждания на оправомощени органи, които изискват тя да получава одобрение от страни, външни за организацията, за своите стратегии и цели, преди те да бъдат прилагани. Следователно, въпросите, свързани с разбиране на юридическата структура на организацията може да включват приложимите закони и нормативни разпоредби и класифицирането на организацията (т.е. дали организацията представлява министерство, ведомство/департамент, агенция или друг тип организация).

Общо управление

Защо одиторът да получава разбиране за общото управление

A59. Разбирането за общото управление на предприятието може да подпомогне одитора да разбере способността на предприятието да осигурява подходящ надзор над системата на предприятието за вътрешен контрол. Това разбиране обаче може да осигури и

доказателства за недостатъци, които е възможно да сочат за повишена податливост на финансовите отчети на предприятието към рискове от съществени неправилни отчитания.

Разбиране на общото управление на предприятието

A60. Въпросите, които може да са уместни да бъдат разгледани от одитора при получаване на разбиране за общото управление на предприятието, включват:

- дали всички или някои от лицата, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието.
- съществуването (и отделянето) на неизпълнителен съвет на директорите, ако има такъв, от изпълнителното ръководство.
- дали лицата, натоварени с общо управление заемат позиции, които са неразделна част от юридическата структура на предприятието, например, директори.
- наличието на подгрупи от лицата, натоварени с общо управление, например, одитен комитет и отговорностите на такава група лица.
- отговорностите на лицата, натоварени с общо управление, за осъществяване на надзор над финансовото отчитане, включително одобряване на финансовия отчет.

Бизнес моделът на предприятието

> **Приложение 1** излага допълнителни съображения относно получаването на разбиране за предприятието и неговия бизнес модел, както и допълнителни съображения относно одитирането на предприятия със специално предназначение.

Защо одиторът да получава разбиране за бизнес модела на предприятието

A61. Разбирането на целите, стратегиите и бизнес модела на предприятието помага на одитора да разбере предприятието на стратегическо ниво и да разбере бизнес рисковете, които предприятието поема и пред които е изправено. Разбирането за бизнес рисковете, които имат ефект върху финансовия отчет, подпомага на одитора при идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания, доколкото повечето бизнес рискове ще имат финансови последствия и следователно ефект върху финансовия отчет.

Примери:

Бизнес моделът на предприятието може да разчита на използването на ИТ по различни начини:

- предприятие продава обувки от физически съществуващ магазин и използва сложна система за наличности и точки за продажби, за да документира продажбите на обувки; или
- предприятие продава обувки онлайн, така че всички сделки за продажба се обработват в ИТ среда, включително инициирането на сделките чрез уебсайт.

По отношение на двете предприятия, бизнес рисковете, произтичащи от съществено различаващите се бизнес модели биха били съществено различни, независимо че и двете предприятия продават обувки.

Разбиране за бизнес модела на предприятието

A62. Не всички аспекти на бизнес модела имат отношение към разбирането на одитора. Бизнес рисковете са по-широки от рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, макар бизнес рисковете да включват и тях. Одиторът не носи отговорност да разбере или идентифицира всички бизнес рискове, защото не всички бизнес рискове пораждат рискове от съществени неправилни отчитания.

A63. Бизнес рисковете, повишаващи податливостта към рискове от съществени неправилни отчитания може да произтичат от:

- неподходящи цели или стратегии, неефективно изпълнение на стратегиите, промяна или сложност.
- неотчитане на необходимостта от промяна може също да породи бизнес риск, например, в резултат на:
  - разработване на нови продукти или услуги, които може да претърпят неуспех;
  - пазар, който дори да е успешно разработен, е неадекватен за да подкрепи даден продукт или услуги; или
  - дефекти в продукт или услуга, които биха могли да доведат до юридическа отговорност и репутационен риск.
- стимули и натиск върху ръководството, които може да доведат до преднамерена или непреднамерена предубеденост на ръководството и следователно да окажат влияние върху разумността на съществените предположения и очакванията на ръководството или лицата, натоварени с общо управление.

A64. Примерите за въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаване на разбиране за бизнес модела на предприятието, неговите цели, стратегии и свързаните с тях бизнес рискове, които биха могли да доведат до риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, включват:

- събития или обстоятелства в отрасъла, като например, липса на персонал или експертни знания и умения за справяне с промените в отрасъла;
- нови продукти и услуги, които биха могли да доведат до завишена продуктова отговорност;

- разширяването на бизнеса на предприятието и на търсенето, които не са били оценени приблизително с необходимата точност;
- нови счетоводни изисквания, които не са били изцяло или подходящо въведени и приложени;
- регулаторни изисквания, водещи в резултат до завишен риск от привличане към юридическа отговорност;
- настоящи и бъдещи финансови изисквания, като например, загуба на финансиране поради невъзможността на предприятието да отговори на определени изисквания;
- използване на ИТ, като например, внедряване на нова ИТ система, която ще засегне както оперативната дейност, така и финансовото отчитане; или
- ефекта от прилагане на стратегия, особено последствията, които биха довели до нови счетоводни изисквания.

A65. Обикновено, ръководството идентифицира бизнес рисковете и разработва подходи за тяхното адресиране. Такъв процес по оценка на риска е част от системата на предприятието за вътрешен контрол и е обект на разглеждане в параграф 22 и параграфи A109–A113.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A66. Организациите, осъществяващи дейност в публичния сектор, може да създават и предоставят стойност по различни начини в сравнение с предприятията, които създават богатство за собствениците си, но все пак да имат „бизнес модел“ с конкретна цел. Въпросите, за които одиторите на организациите от публичния сектор може да придобият разбиране и които имат отношение към бизнес модела на организацията, включват:

- познания за съответните дейности на правителството, включително свързаните с тях програми.
- цели и стратегии на програмите, включително елементи на публичната политика.

A67. По отношение на одита на организациите от публичния сектор, „целите на ръководството“ може да се влияят от изисквания да се демонстрира публична отчетност, като е възможно да включват цели, които произтичат от закон, нормативна разпоредба или друг нормативен документ.

Отраслови, регулаторни и други външни фактори (Вж. параграф 19(a)(ii))

Отраслови фактори

A68. Уместните отраслови фактори включват условията в отрасъла, като например, конкурентната среда, взаимоотношенията с доставчици и клиенти, както и технологични развития. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание включват:

- пазар и конкуренция, включително търсене, капацитет и ценова конкуренция.
- циклична или сезонна дейност.
- продуктови технологии, свързани с продуктите на предприятието.
- снабдяване с енергия и съответни разходи.

A69. Отрасълът, в който предприятието осъществява дейността си, може да породи специфични рискове от съществени неправилни отчитания, произтичащи от естеството на бизнеса или степента на регулация.

Пример:

В строителния отрасъл дългосрочните договори може да включват съществени приблизителни оценки на приходите и разходите, които до породят рискове от съществени неправилни отчитания. В такива случаи е важно екипът по ангажимента да включва членове с подходящата компетентност и способности.[33]

Регулаторни фактори

A70. Уместните регулаторни фактори включват регулаторната среда. Регулаторната среда обхваща, наред с другите въпроси, приложимата рамка за финансово отчитане и правната и политическа среда, както и промените в нея. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание включват:

- регулаторната рамка по отношение на регулиран отрасъл, например, пруденциални изисквания, включително свързаните с тях оповестявания.
- законодателство и нормативна уредба, които засягат в значителна степен дейността на предприятието, например, трудово законодателство и нормативни разпоредби.
- законодателство и нормативни разпоредби в сферата на данъчното облагане.
- държавни политики, засягащи понастоящем осъществяването на бизнеса на предприятието, като например монетарна политика, включително валутни контроли, фискална политика, финансови стимули (например, програми за държавна помощ), митническа политика или политики в областта на търговските ограничения.
- екологични изисквания, засягащи съответния отрасъл и бизнеса на предприятието.

A71. МОС 250 (преработен) съдържа някои специфични изисквания, отнасящи се до законовата и регулаторна рамка, приложима по отношение на предприятието и отрасъла или сектора, в който предприятието осъществява своята дейност.[34]

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A72. По отношение на одита на организациите от публичния сектор, може да съществуват конкретни закони или нормативни разпоредби, които да засягат дейността на организацията. Такива елементи може да са важно съображение при получаване на разбиране за организацията и средата, в която тя функционира.

Други външни фактори

A73. Други засягащи предприятието външни фактори, които одиторът може да вземе под внимание, включват общите икономически условия, лихвените проценти и наличието на финансиране, както и инфлацията или ревалоризацията на валутата.

Оценки, използвани от ръководството за оценяване на финансовите резултати от дейността (Вж. параграф 19(a)(iii))

Защо одиторът да разбира оценките, използвани от ръководството

A74. Разбирането за използваните от предприятието оценки помага на одитора да прецени дали тези оценки, независимо дали използвани във външен или вътрешен порядък, създават

---

[33] МОС 220 (преработен), параграфи 25-28

[34] МОС 250 (преработен), параграф 13

натиск върху предприятието да постигне целевите показатели във връзка с резултатите от дейността. Този натиск може да мотивира ръководството да предприеме действия, които повишават податливостта към неправилни отчитания поради предубеденост или измама от страна на ръководството (например, да подобри резултатите от бизнес дейността или преднамерено да включи неправилни отчитания във финансовия отчет) (вж. МОС 240 за изисквания и насоки във връзка с рисковете от измама).

А75. Оценките може също така да дадат индикация на одитора за вероятността от рискове от съществени неправилни отчитания в съответната информация във финансовия отчет. Така например, оценките за резултатите от дейността може да дадат индикация, че предприятието регистрира необичайно висок растеж или рентабилност в сравнение със съответните показатели при други предприятия в същия отрасъл.

Оценки, използвани от ръководството

А76. Обикновено ръководството и други лица оценяват и подлагат на преглед тези въпроси, които те считат за важни. Проучващите запитвания до ръководството може да разкрият, че то разчита на определени ключови показатели, независимо дали публично достъпни или не, за оценяване на финансовите резултати от дейността и за предприемане на действия. В такива случаи одиторът може да идентифицира уместните оценки за резултатите от дейността, независимо дали вътрешни или външни, като вземе под внимание информацията, която предприятието използва, за да управлява бизнеса си. Ако такова проучващо запитване сочи за липса на оценка или преглед на резултатите от дейността, може да е налице повишен риск неправилните отчитания да не бъдат разкрити и коригирани.

А77. Ключовите показатели, използвани за оценяване на финансовите резултати от дейността, може да включват:

- Ключови показатели за резултатите от дейността (финансови и нефинансови) и ключови съотношения, тенденции и оперативна статистика.
- Анализи на резултатите от дейността на базата на съпоставка между различните периоди.
- Бюджети, прогнози, анализи на колебанията, сегментна информация и доклади за резултатите от дейността на ниво подразделение, департамент или на друго ниво.
- Оценки за резултатите от дейността на служителите и политики във връзка със стимулите и възнагражденията.
- Сравнения на резултатите от дейността на предприятието с тези на конкурентите.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) (Вж. параграф 19(а)(iii))

А78. Процедурите, изпълнявани, за да се разберат оценките на предприятието, може да варират в зависимост от размера или сложността на предприятието, както и от участието на собствениците или лицата, натоварени с общо управление, в ръководството на предприятието.

Примери:

- По отношение на някои по-малко сложни предприятия, условията на банковите кредити на предприятието (т.е., клаузите по банковите кредитни споразумения) може да са обвързани с конкретни оценки за резултатите от дейността, свързани

с резултатите от дейността на предприятието или с финансовото му положение (например, максимален размер на оборотния капитал). Разбирането на одитора относно оценките за резултатите от дейността, използвани от банката, може да помогне на одитора да идентифицира области, в които е налице повишена податливост към риск от съществени неправилни отчитания.

- По отношение на други предприятия, чието естество и обстоятелства са по-сложни, като например, предприятия, които осъществяват дейност в застрахователния или банков сектор, резултатите от дейността или финансовото състояние може да се оценяват съгласно регулаторните изисквания (например, регулаторни изисквания за съотношенията, например, показатели за капиталова адекватност и ликвидност, които трябва да бъдат постигнати). Разбирането на одитора за тези оценки за резултатите от дейността може да спомогне за идентифициране на области, в които е налице повишена податливост към риска от съществени неправилни отчитания.

Други съображения

A79. Външни страни може също да осъществяват преглед и анализират финансовите резултати от дейността на предприятието, особено по отношение на предприятия, при които финансовата информация е публично достъпна. Одиторът може да вземе под внимание и публично достъпната информация, която да му помогне допълнително да разбере бизнеса или да идентифицира противоречаща информация, като например, информация от:

- анализатори или агенции за кредитен рейтинг.
- новини и други медии, включително социални медии.
- данъчните власти.
- регулаторните органи.
- професионални съюзи.
- лица или институции, предоставящи финансиране.

Такава финансова информация често може да бъде получена от одитираното предприятие.

A80. Оценяването и прегледът на финансовите резултати от дейността не съвпадат с текущото наблюдение на системата за вътрешен контрол (разгледано като компонент на системата за вътрешен контрол в параграфи A114–A122), макар да е възможно техните цели да се припокриват:

- Оценяването и прегледът на резултатите от дейността са насочени към това дали резултатите от бизнес дейността изпълняват целите, поставени от ръководството (или трети страни).
- И обратно, текущото наблюдение на системата за вътрешен контрол касае текущото наблюдение върху ефективността на контролите, включително тези, отнасящи се до оценяването и прегледа от страна на ръководството на финансовите резултати от дейността.

В някои случаи, обаче, показателите за резултатите от дейността осигуряват и информация, която дава възможност на ръководството да идентифицира недостатъци на контрола.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A81. В допълнение към разглеждането на уместните оценки, използвани от организация от публичния сектор за оценяване на финансовите резултати от дейността на организацията, одиторите на организациите от публичния сектор може да вземат под внимание и нефинансова информация, като например, постигане на крайни резултати от обществена полза (например, броя лица, подпомогнати от конкретна програма).

Приложимата рамка за финансово отчитане (Вж. параграф 19(б))

Разбиране на приложимата рамка за финансово отчитане и на счетоводните политики на предприятието

A82. Въпросите, които одиторът би могъл да вземе под внимание при получаването на разбиране за приложимата рамка за финансово отчитане на предприятието и начина, по който тя се прилага в контекста на естеството и обстоятелствата на предприятието и средата, в която то функционира, включват:

- Финансово-отчетните практики на предприятието от гледна точка на приложимата рамка за финансово отчитане, като например:
  - счетоводни принципи и специфични за съответния отрасъл практики, включително по отношение на специфични за отрасъла значими класове сделки и операции, салда по сметки и свързаните с тях оповестявания във финансовия отчет (например, кредити и инвестиции при банки или научноизследователска и развойна дейност при фармацевтични компании).
  - признаване на приходи.
  - счетоводно отчитане на финансови инструменти, включително свързаните с тях кредитни загуби.
  - активи, пасиви, сделки и операции в чуждестранна валута.
  - счетоводно отчитане на необичайни или сложни сделки и операции, включително такива в противоречиви или нововъзникващи области (например, счетоводно отчитане на криптовалути).
- Разбирането за избора и прилагането от страна на предприятието на счетоводни политики, включително съответните промени, както и причините за тях, може да обхваща такива въпроси, като:
  - използваните от предприятието методи за признаване, оценяване, представяне и оповестяване на съществени и необичайни сделки и операции.
  - ефекта от значими счетоводни политики в противоречиви или нововъзникващи области, по отношение на които липсват насоки със задължителен характер или консенсус.
  - промени в средата, като например, промени в приложимата рамка за финансово отчитане или данъчни реформи, които може да налагат по необходимост промяна в счетоводните политики на предприятието.

- стандарти за финансово отчитане, както и закони и нормативни разпоредби, които са нови за предприятието и кога и как предприятието ще възприеме или спазва такива изисквания.

A83. Получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, може да подпомогне одитора при разглеждане на въпроса къде биха могли да бъдат очаквани промени във финансовото отчитане на предприятието (например, в сравнение с предходни периоди).

> **Пример**:
>
> Ако предприятието е осъществило съществена бизнес комбинация през периода, вероятно одиторът би очаквал промени в класовете сделки и операции, салдата по сметки и оповестяванията, свързани с тази бизнес комбинация. Като алтернатива, ако не е имало съществени промени в рамката за финансово отчитане през периода, разбирането на одитора може да помогне да се потвърди, че разбирането, получено през предходния период, остава валидно.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A84. Приложимата рамка за финансово отчитане в организация от публичния сектор се определя от законодателните и регулаторни рамки, приложими във всяка юрисдикция или във всяка географска област. Въпросите, които биха могли да бъдат взети под внимание при прилагане от страна на организацията на приложимите изисквания за финансово отчитане и как те се прилагат в контекста на естеството и обстоятелствата на организацията и средата, в която тя функционира, включват това дали организацията използва счетоводно отчитане на база пълно начисляване или счетоводно отчитане на парична база в съответствие с Международните счетоводни стандарти за публичния сектор или смесен вариант.

Как факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания (Вж. параграф 19(в))

> **Приложение 2** предоставя примери за събития и условия, които биха могли да породят наличието на рискове от съществени неправилни отчитания, категоризирани според фактора за вътрешноприсъщ риск.

Защо одиторът да разбира факторите за вътрешноприсъщ риск при разбиране на предприятието и средата, в която то функционира и приложимата рамка за финансово отчитане

A85. Разбирането на предприятието и средата, в която то функционира, както и на приложимата рамка за финансово отчитане, подпомага одитора при идентифицирането на събития или условия, характеристиките на които биха могли да окажат влияние върху податливостта към неправилни отчитания на твърденията за вярност относно класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. Тези характеристики представляват фактори за вътрешноприсъщ риск. Факторите за вътрешноприсъщ риск може да повлияят върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания, като оказват влияние върху вероятността от възникване на дадено неправилно отчитане или върху величината му, в случай че то възникне. Разбирането на начина, по който факторите за вътрешноприсъщ риск влияят върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания може да подпомогне одитора с предварително разбиране за

вероятността или величината на неправилните отчитания, което подпомага одитора при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност в съответствие с параграф 28(б). Разбирането на степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск влияят върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания подпомага също така одитора при оценяване вероятността и величината на възможно неправилно отчитане при оценяване на вътрешноприсъщия риск в съответствие с параграф 31(а). Съответно, разбирането на факторите за вътрешноприсъщ риск може да подпомогне също така одитора и при разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330.

А86. Идентифицирането от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и оценяването на вътрешноприсъщия риск може да бъдат повлияни също и от одиторските доказателства, получени от одитора при изпълнението на други процедури за оценка на риска, допълнителни одиторски процедури или при изпълнение на други изисквания на МОС (вж. параграфи А95, А103, А111, А121, А124 и А151).

Ефектът от факторите за вътрешноприсъщ риск върху клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване

А87. Степента на податливост към неправилни отчитания на даден клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, произтичаща от сложност или субективност, често е тясно свързана със степента, в която те са обект на промяна или несигурност.

> **Пример**:
>
> Ако предприятието има приблизителна счетоводна оценка, която е базирана на предположения, изборът на които е обект на съществена преценка, вероятно оценяването на приблизителната счетоводна оценка ще бъде засегнато както от субективност, така и от несигурност.

А88. Колкото по-голяма е степента, в която даден клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е податлив към неправилни отчитания поради сложност или субективност, толкова по-голяма е необходимостта одиторът да използва професионален скептицизъм. Нещо повече, когато клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е податлив към неправилни отчитания поради сложност, субективност, промяна или несигурност, тези фактори за вътрешноприсъщ риск може да създадат възможност за предубеденост на ръководството, независимо дали непреднамерена или преднамерена, и да повлияят върху податливостта към неправилни отчитания, дължаща се на предубеденост на ръководството. Идентифицирането от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания и оценяването на вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност се влияят също така и от взаимодействието между факторите за вътрешноприсъщ риск.

А89. Събитията или условията, които биха могли да окажат влияние върху податливостта към неправилни отчитания, дължаща се на предубеденост на ръководството, може да повлияят също така и върху податливостта към неправилни отчитания, дължаща се на други фактори за риск от измама. Съответно, възможно е това да е уместна информация, която да бъде използвана в съответствие с параграф 24 от МОС 240, който изисква одиторът да оцени дали информацията, получена от други процедури за оценка на риска и свързаните с това дейности показва наличието на един или повече фактори за риск от измама.

Получаване на разбиране за системата на предприятието за вътрешен контрол (Вж. параграфи 21-27)

> **Приложение 3** описва допълнително естеството на системата на предприятието за вътрешен контрол и съответно вътрешноприсъщите ограничения на вътрешния контрол. Приложение 3 предоставя също така и допълнителни пояснения за компонентите на системата за вътрешен контрол за целите на МОС.

A90. Разбирането на одитора за системата на предприятието за вътрешен контрол се получава посредством процедури за оценка на риска, изпълнени, за да се разбере и оцени всеки компонент на системата за вътрешен контрол, съгласно изложеното в параграфи 21 до 27.

A91. Не е задължително компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол за целите на настоящия МОС да отразяват начина, по който предприятието разработва, внедрява и поддържа своята система за вътрешен контрол или начина, по който то би могло да класифицира конкретен компонент. Предприятията може да използват различна терминология или различни рамки за описание на разнообразните аспекти на системата за вътрешен контрол. За целите на одита, одиторите може да използват различна терминология или различни рамки, при условие че всички компоненти, описани в настоящия МОС, са адресирани.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A92. Начинът, по който системата на предприятието за вътрешен контрол е разработена, внедрена и поддържана варира в зависимост от размера и сложността на предприятието. Така например, по-малко сложните предприятия може да използват структурирани в по-малка степен или по-опростени контроли (т.е., политики и процедури), за да постигнат целите си.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A93. Често одиторите на организациите от публичния сектор имат допълнителни отговорности по отношение на вътрешния контрол, например, да докладват относно спазването на изискванията на утвърден кодекс за добри практики или относно изразходването на средства в сравнение с бюджета. Възможно е одиторите на организациите от публичния сектор да имат също така отговорности да докладват относно спазването на изискванията на закон, нормативна разпоредба или друг нормативен документ. В резултат на това, разглеждането от тяхна страна на системата за вътрешен контрол може да е по-широко и по-детайлно.

Информационни технологии в системата на предприятието за вътрешен контрол

> **Приложение 5** предоставя допълнителни насоки относно разбирането на използването от страна на предприятието на ИТ в компонентите на системата за вътрешен контрол.

A94. Общата цел и обхватът на одита не се различават на базата на това дали предприятието осъществява дейността си в основно неавтоматизирана среда, напълно автоматизирана среда или среда, характеризираща се с някаква комбинация от неавтоматизирани и

автоматизирани елементи (т.е., неавтоматизирани и автоматизирани контроли и други ресурси, използвани в системата на предприятието за вътрешен контрол).

Разбиране за естеството на компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол

A95. При оценяване ефективността на разработването на контролите и това дали те са били внедрени (вж. параграфи A175 до A181) разбирането на одитора за всеки един от компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол осигурява предварително разбиране за начина, по който предприятието идентифицира бизнес рисковете и начина, по който реагира на тях. Това разбиране може да повлияе по различни начини и върху идентифицирането и оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания (вж. параграф A86). Това подпомага одитора при разработване и изпълнение на допълнителните одиторски процедури, включително плановете му да тества оперативната ефективност на контролите. Така например:

- Разбирането на одитора за контролната среда на предприятието, процеса на предприятието по оценка на риска и процеса на предприятието по текущо наблюдение на компонентите на контролите по-вероятно ще окаже влияние върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет.
- Разбирането на одитора за информационната система и комуникациите на предприятието и компонента контролни дейности на предприятието по-вероятно ще окаже влияние върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Контролна среда, процесът на предприятието по оценка на риска и процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол (Вж. параграфи 21–24)

A96. Контролите в контролната среда, процеса на предприятието по оценка на риска и процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол са основно непреки контроли (т.е., контроли, които не са достатъчно прецизни, за да предотвратят, разкрият или коригират неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, но които подкрепят други контроли и поради това имат непряк ефект върху вероятността дадено неправилно отчитане да бъде своевременно разкрито или предотвратено). Някои контроли обаче в рамките на тези компоненти може да са също преки контроли.

Защо от одитора се изисква да разбере контролната среда, процеса на предприятието по оценка на риска и процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

A97. Контролната среда осигурява цялостния фундамент за функционирането на останалите компоненти на системата за вътрешен контрол. Контролната среда не предотвратява пряко, нито разкрива и коригира пряко, неправилните отчитания. Тя може обаче да окаже влияние върху ефективността на контролите в останалите компоненти на системата за вътрешен контрол. Аналогично, процесът на предприятието по оценка на риска и процесът му по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол са разработени да функционират по начин, който да подкрепя цялостната система за вътрешен контрол.

A98. Доколкото тези компоненти са основополагащи за системата на предприятието за вътрешен контрол, недостатъците в тяхното функциониране биха могли да имат всеобхватен ефект върху изготвянето на финансовия отчет. Следователно, разбирането на одитора и оценяването на тези компоненти влияят върху идентифицирането и

оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, като биха могли да повлияят също така и върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет влияят върху разработването от страна на одитора на цялостните отговори, включително, както е обяснено в МОС 330, и върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните процедури на одитора.[35]

Получаване на разбиране за контролната среда (Вж. параграф 21)

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A99. Естеството на контролната среда в по-малко сложно предприятие вероятно ще бъде различно от контролната среда в по-сложно предприятие. Така например, лицата, натоварени с общо управление, в по-малко сложни предприятия може да не включват независим или външен член, а функцията по общо управление да се осъществява директно от собственика-управител, когато няма други собственици. Съответно, някои съображения във връзка с контролната среда на предприятието може да са по-малко уместни или да не са приложими.

A100. В допълнение, одиторските доказателства относно елементите на контролната среда в по-малко сложните предприятия може да не са налични в документален вид, особено когато комуникацията между ръководството и останалия персонал е неформална, но въпреки това да са уместни и надеждни за конкретните обстоятелства в подходящата степен.

Примери:

- Вероятно организационната структура на по-малко сложно предприятие ще е по-проста, като е възможно да включва малък брой служители, ангажирани с роли, имащи отношение към финансовото отчитане.
- В случай че функцията по общо управление се осъществява директно от собственика-управител, одиторът може да определи, че независимостта на лицата, натоварени с общо управление, не представлява уместен въпрос.
- Възможно е по-малко сложните предприятия да нямат писмен кодекс за поведение, а вместо това да са развили култура, която да откроява важното значение на почтеността и етичното поведение посредством устни комуникации и примера на ръководството. Вследствие на това, нагласите, информираността и действията на ръководството или на собственика-управител са от особено значение за разбирането на одитора относно контролната среда на по-малко сложно предприятие.

Разбиране на контролната среда (Вж. параграф 21(а))

A101. Одиторските доказателства за разбирането на одитора за контролната среда биха могли да бъдат получени чрез комбинация от проучващи запитвания и други процедури за оценка на риска (т.е., потвърждаващи запитвания посредством наблюдение или фактическа проверка на документи).

A102. Когато преценява степента, в която ръководството демонстрира ангажираност с почтеност и етични ценности, одиторът може да получи разбиране посредством проучващи

[35] МОС 330, параграфи А1–А3

запитвания до ръководството и служителите и чрез разглеждане на информация от външни източници във връзка с:

- начина, по който ръководството комуникира до служителите вижданията си относно бизнес практиките и етичното поведение; и
- фактическата проверка на писмения кодекс за поведение на ръководството и наблюдение дали ръководството действа по начин, който подкрепя този кодекс.

Оценяване на контролната среда (Вж. параграф 21(б))

Защо одиторът да оценява контролната среда

A103. Оценката на одитора за начина, по който предприятието демонстрира поведение, което да е в съответствие с ангажираността на предприятието с почтеността и етичните ценности; дали контролната среда осигурява подходящ фундамент за останалите компоненти от системата на предприятието за вътрешен контрол; и дали идентифицирани недостатъци на контрола не подкопават останалите компоненти от системата за вътрешен контрол, подпомага одитора при идентифициране на потенциални проблемни въпроси в останалите компоненти от системата за вътрешен контрол. Причината е, че контролната среда е основополагаща за останалите компоненти от системата на предприятието за вътрешен контрол. Тази оценка може да подпомогне одитора и при разбиране на рисковете, пред които е изправено предприятието и следователно при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност (вж. параграф А86).

Оценката на одитора на контролната среда

A104. Оценката на одитора на контролната среда се базира на разбирането, получено в съответствие с параграф 21(а).

A105. Възможно е някои предприятия да са доминирани от едно-единствено лице, което да разполага с голяма свобода на действие. Действията и нагласите на това лице може да имат всеобхватен ефект върху културата на предприятието, което на свой ред да има всеобхватен ефект върху контролната среда. Този ефект може да е положителен или отрицателен.

> **Пример**:
>
> Прякото ангажиране и участие на едно-единствено лице може да е ключово, за да се даде възможност на предприятието да изпълни целите си за растеж и други свои цели, като е възможно също така да допринесе съществено и за ефективна система за вътрешен контрол. От друга страна, такава концентрация на познания и правомощия може да доведе до повишена податливост към неправилни отчитания чрез пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството.

A106. Одиторът може да разгледа въпроса как различните елементи на контролната среда биха могли да бъдат повлияни от философията и оперативния стил на висшето ръководство, вземайки под внимание участието на независими членове сред лицата, натоварени с общо управление.

A107. Макар контролната среда да може да осигури подходящ фундамент по отношение на системата за вътрешен контрол и да помогне за намаляване на риска от измама, подходящата контролна среда не е непременно ефективно средство за възпиране на измамите

Пример:

Политиките и процедурите във връзка с човешките ресурси, насочени към наемане на компетентен финансов, счетоводен и ИТ персонал, може да смекчат риска от грешки при обработването и отчитането на финансовата информация. Тези политики и процедури обаче не могат да смекчат пренебрегването и заобикалянето на контролите от страна на висшето ръководство (например, с цел надценяване на печалбата).

A108. Оценяването от одитора на контролната среда, доколкото тя е свързана с използването от страна на предприятието на ИТ, може да включва такива въпроси, като:

- Дали общото управление над ИТ съответства на естеството и сложността на предприятието и неговите бизнес операции, за които ИТ дават възможност, включително сложността или развитостта на технологичната платформа или архитектура на предприятието и степента, в която предприятието разчита на ИТ приложения, които да подкрепят финансовото му отчитане.
- Организационната структура на управление във връзка с ИТ и заделените ресурси (например, дали предприятието е инвестирало в подходяща ИТ среда и необходимите подобрения или дали са били наети достатъчен брой лица с подходящи умения, включително в случаите, когато предприятието използва търговски софтуер (с малко модификации или без никакви модификации)).

Получаване на разбиране относно процеса на предприятието по оценка на риска (Вж. параграфи 22–23)

Разбиране за процеса на предприятието по оценка на риска (Вж. параграф 22(а))

A109. Както е обяснено в параграф А62, не всички бизнес рискове пораждат рискове от съществени неправилни отчитания. При получаване на разбиране как ръководството и лицата, натоварени с общо управление, са идентифицирали бизнес рисковете, имащи отношение към изготвянето на финансовия отчет, и са взели решения относно действията за адресиране на тези рискове, въпросите, които одиторът би могъл да вземе под внимание включват това как ръководството или съобразно случая – лицата, натоварени с общо управление - са:

- конкретизирали целите на предприятието с достатъчно прецизност и яснота, за да позволят идентифициране и оценяване на рисковете, отнасящи се до тези цели;
- идентифицирали рисковете за постигане целите на предприятието и са ги анализирали като база за определяне как тези рискове следва да бъдат управлявани; и
- взели под внимание потенциала за измама при разглеждане на рисковете за постигане целите на предприятието.[36]

A110. Одиторът може да разгледа последствията от такива бизнес рискове по отношение изготвянето на финансовия отчет на предприятието и по отношение на други аспекти на неговата система за вътрешен контрол.

[36] МОС 240, параграф 19

Оценяване на процеса на предприятието по оценка на риска (Вж. параграф 22(б))

Защо одиторът да оценява дали процесът на предприятието по оценка на риска е подходящ

A111. Оценяването от одитора на процеса на предприятието по оценка на риска може да подпомогне одитора при разбиране къде предприятието е идентифицирало рискове, които биха могли да възникнат, и как е отговорило на тези рискове. Оценяването от одитора на това как предприятието идентифицира своите бизнес рискове и как то оценява и адресира тези рискове подпомага одитора при разбиране дали рисковете, пред които е изправено предприятието, са били идентифицирани, оценени и адресирани така, както е целесъобразно с оглед естеството и сложността на предприятието. Това оценяване може да подпомогне одитора и при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност (вж. параграф A86).

Оценяване дали процесът на предприятието по оценка на риска е подходящ (Вж. параграф 22(б))

A112. Оценяването от одитора на уместността на процеса на предприятието по оценка на риска се базира на разбирането, получено в съответствие с параграф 22(а).

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A113. Дали процесът на предприятието по оценка на риска е подходящ с оглед на конкретните обстоятелства на предприятието, вземайки под внимание естеството и сложността на предприятието, е въпрос на професионална преценка на одитора.

> **Пример**:
>
> При някои по-малко сложни предприятия и особено предприятия, управлявани от собственика си, подходящо оценяване на риска може да бъде извършено посредством прякото участие на ръководството или на собственика-управител (например, управителят или собственикът-управител може рутинно да отделя време за текущо наблюдение на дейността на конкурентите и други развития на пазара, за да идентифицира нововъзникващи бизнес рискове). Доказателствата за извършване на оценка на риска в такъв вид предприятия често не са формално документирани, но от обсъжданията, които одиторът е провел с ръководството може да е видно, че ръководството на практика изпълнява процедури по оценка на риска.

Получаване на разбиране за процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата на предприятието за вътрешен контрол (Вж. параграф 24)

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A114. При по-малко сложните предприятия и особено предприятията, управлявани от собственика си, често разбирането на одитора за процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол се фокусира върху това как ръководството или собственикът-управител пряко участва в оперативната дейност, тъй като може да няма други дейности по текущо наблюдение.

Пример:

Ръководството може да получи оплаквания от клиенти относно неточности в месечното извлечение, които да привлекат вниманието на собственика-управител към проблеми с момента, в който плащанията от клиенти се признават в счетоводните регистри.

A115. По отношение на предприятия, в които няма формален процес за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, разбирането на процеса по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол може да включва разбиране за периодичните прегледи от страна на ръководството на счетоводната информация, които имат за цел да способстват за начина, по който предприятието предотвратява или разкрива неправилни отчитания.

Разбиране за процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол (Вж. параграф 24(a))

A116. Въпросите, които може да е уместно одиторът да вземе под внимание при получаването на разбиране как предприятието наблюдава текущо системата си за вътрешен контрол, включват:

- проектирането на дейностите по текущо наблюдение, например, дали става въпрос за периодично или непрекъснато текущо наблюдение;
- изпълнението и честотата дейностите по текущо наблюдение;
- своевременната оценка на резултатите от дейностите по текущо наблюдение, за да се определи дали контролите са били ефективни; и
- как идентифицираните недостатъци са били адресирани чрез подходящи действия по отстраняване на нередностите, включително своевременното комуникиране на такива недостатъци до лицата, носещи отговорност за предприемането на действия по отстраняване на нередностите.

A117. Одиторът може да вземе под внимание също така как процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол адресира текущото наблюдение над контролите върху обработката на информацията, които включват използването на ИТ. Това може да включва, например:

- контроли за текущо наблюдение на сложна ИТ среда, които:
  - оценяват непрекъснатата ефективност на разработването на контролите върху обработката на информацията и при необходимост ги модифицират с оглед промените в условията; или
  - оценяват оперативната ефективност на контролите върху обработката на информацията.
- контроли, осъществяващи текущо наблюдение над разрешенията, използвани при контроли върху автоматизираната обработка на информацията, които налагат разделяне на отговорностите.
- контроли, осъществяващи текущо наблюдение върху това как грешки или недостатъци на контрола, свързани с автоматизирането на финансовото отчитане, се идентифицират и адресират.

Разбиране за звеното за вътрешен одит на предприятието (Вж. параграф 24(a)(ii))

Приложение 4 излага допълнителни съображения във връзка с разбиране на звеното за вътрешен одит на предприятието.

A118. Проучващите запитвания на одитора до подходящи лица в рамките на звеното за вътрешен одит помагат на одитора да получи разбиране за естеството на отговорностите на звеното за вътрешен одит. Ако одиторът определи, че отговорностите на звеното имат отношение към финансовото отчитане на предприятието, одиторът може да получи допълнително разбиране за изпълняваните или предстоящи да бъдат изпълнени дейности от звеното за вътрешен одит, като извърши преглед на плана за одити на звеното за вътрешен одит за съответния период, ако има такъв, и обсъди този план с подходящите лица в рамките на звеното. Това разбиране, заедно с информацията, получена в резултат на проучващите запитвания на одитора, може да осигури информация, която да има пряко отношение към идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания. Ако на базата на предварителното разбиране на одитора относно звеното за вътрешен одит, одиторът очаква да използва работата на звеното за вътрешен одит, за да модифицира естеството или времето на изпълнение, или намали обхвата, на одиторските процедури, които трябва да бъдат изпълнени, е приложим МОС 610 (преработен 2013 г.)[37].

Други източници на информация, използвани в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

Разбиране за източниците на информация (Вж. параграф 24(б))

A119. Дейностите на ръководството по текущо наблюдение може да използват информация в комуникации от външни страни, като например, оплаквания от клиенти или коментари на регулаторен орган, които биха могли да сочат за проблеми или да открояват области, нуждаещи се от подобрение.

Защо от одитора се изисква да разбере източниците на информация, използвани при текущото наблюдение от страна на предприятието на системата за вътрешен контрол

A120. Разбирането на одитора за източниците на информация, използвана от предприятието при текущото наблюдение на системата на предприятието за вътрешен контрол, включително дали използваната информация е уместна и надеждна, подпомага одитора при оценяване дали процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол е подходящ. Ако ръководството предполага, че информацията, използвана за текущо наблюдение е уместна и надеждна, без да има основание за такова предположение, грешките, които може да съществуват в информацията, биха могли потенциално да доведат до това ръководството да изведе неправилни заключения от дейностите си по текущо наблюдение.

Оценяване на процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол (Вж: параграф 24(в))

Защо одиторът да оценява дали процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол е подходящ

A121. Оценката на одитора относно това как предприятието осъществява непрекъснато и отделно оценяване по отношение на текущото наблюдение на ефективността на контролите подпомага одитора при разбирането му дали останалите компоненти от

---

[37] МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори*

системата на предприятието за вътрешен контрол са налични и функционират и следователно помага при разбирането на останалите компоненти от системата на предприятието за вътрешен контрол. Това оценяване може да подпомогне също така одитора при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност (вж. параграф А86).

Оценяване дали процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол е подходящ (Вж. параграф 24(в))

А122. Оценката на одитора на уместността на процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол се базира на разбирането на одитора за процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол.

Информационна система и комуникации и контролни дейности (Вж. параграфи 25-26)

А123. Контролите в компонентите информационна система и комуникации и контролни дейности представляват основно преки контроли (т.е., контроли, които са достатъчно прецизни, за да предотвратят, разкрият или коригират неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност).

Защо от одитора се изисква да разбере информационната система и комуникациите и контролите в компонента контролни дейности

А124. От одитора се изисква да разбере информационната система и комуникациите на предприятието, тъй като разбирането на политиките на предприятието, които дефинират потоците на сделки и операции и други аспекти на дейностите на предприятието по обработка на информацията, имащи отношение към изготвянето на финансовия отчет, и оценяването дали компонентът подкрепя по подходящ начин изготвянето на финансовите отчети на предприятието, подпомага идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Това разбиране и оценяване може да доведе също така и до идентифициране на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, когато резултатите от одиторските процедури не съответстват на очакванията относно системата на предприятието за вътрешен контрол, които са били формирани на базата на информацията, получена по време на процеса по приемане и продължаване на ангажимента (вж. параграф А86).

А125. От одитора се изисква да идентифицира конкретни контроли в компонента контролни дейности, да оцени тяхното разработване и да определи дали контролите са били внедрени, тъй като това подпомага разбирането на одитора относно подхода на ръководството спрямо адресирането на определени рискове и така осигурява база за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури в отговор на тези рискове, съгласно изискванията на МОС 330. Колкото по-високо в спектъра на вътрешноприсъщия риск е оценен даден риск, толкова по-убедителни трябва да бъдат одиторските доказателства. Дори когато одиторът не планира да тества оперативната ефективност на идентифицираните контроли, разбирането на одитора може въпреки това да повлияе върху проектирането на естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури по същество, които са в отговор на съответните рискове от съществени неправилни отчитания.

Цикличният характер на разбирането и оценяването от одитора на информационната система и комуникациите и на контролните дейности

A126. Както е пояснено в параграф А49, разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира и на приложимата рамка за финансово отчитане може да подпомогне одитора при разработване на първоначални очаквания относно класовете сделки и операции, салдата по сметки и оповестяванията, които може да са значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания. При получаване на разбиране за компонента информационна система и комуникации в съответствие с параграф 25(а), одиторът може да използва тези първоначални очаквания с цел определяне обхвата на разбирането, което трябва да бъде получено относно дейностите на предприятието по обработка на информацията.

А127. Разбирането на одитора за информационната система включва разбиране на политиките, които дефинират потоците на информация, отнасящи се до значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания на предприятието и до други свързани с тях аспекти на дейностите на предприятието по обработка на информацията. Тази информация и информацията, получена от оценяването от страна на одитора на информационната система може да потвърди или да окаже допълнително влияние върху очакванията на одитора относно първоначално идентифицираните значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания (вж. параграф А126).

А128. При получаване на разбиране за начина, по който информацията, отнасяща се до значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, постъпва, преминава и напуска информационната система на предприятието, одиторът може да идентифицира също така и контроли в компонента контролни дейности, които се изисква да бъдат идентифицирани в съответствие с параграф 26(а). Идентифицирането и оценяването от страна на одитора на контролите в компонента контролни дейности може първо да се фокусира върху контролите над счетоводните записи и контролите, чиято оперативна ефективност одиторът планира да тества при разработване естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество.

А129. Оценяването от одитора на вътрешноприсъщия риск може също да окаже влияние върху идентифицирането на контроли в компонента контролни дейности. Така например, идентифицирането от одитора на контролите, отнасящи се до съществените рискове може да е осъществимо само когато одиторът е оценил вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност в съответствие с параграф 31. Освен това, контролите, адресиращи рисковете, по отношение на които одиторът е определи, че процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства (в съответствие с параграф 33), може също да могат да бъдат идентифицирани, само след като одиторът е извършил оценяването на вътрешноприсъщия риск.

А130. Идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност се влияе както от:

- разбирането на одитора за политиките на предприятието по отношение дейностите на предприятието по обработка на информацията в компонента информационна система и комуникации, така и от
- идентифицирането и оценяването от одитора на контролите в компонента контролни дейности.

Получаване на разбиране за информационната система и комуникациите (Вж. параграф 25)

> **Приложение 3**, параграфи 15–19, излагат допълнителни съображения във връзка с информационната система и комуникациите.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A131. Вероятно информационната система и свързаните с нея бизнес процеси в по-малко сложните предприятия ще бъдат не толкова развити, колкото в по-големите предприятия и вероятно ще включват по-малко сложна ИТ среда; ролята на информационната система обаче ще бъде също толкова важна. По-малко сложните предприятия с пряко участие на ръководството може да не се нуждаят от разширени описания на счетоводните процедури, сложни счетоводни регистри или писмени политики. При одита на по-малко сложно предприятие разбирането на уместните аспекти на информационната система може следователно да изисква по-малко усилия, като е възможно да включва повече проучващи запитвания, отколкото наблюдения и фактически проверки на документацията. Необходимостта от получаване на разбиране обаче остава важна, за да се осигури база за разработването на допълнителните одиторски процедури в съответствие с МОС 330, като може допълнително да подпомогне одитора при идентифициране или оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (вж. параграф А86).

Получаване на разбиране за информационната система (Вж. параграф 25(а))

A132. Включени в системата на предприятието за вътрешен контрол са аспекти, които са свързани с отчетните цели на предприятието, включително финансово-отчетните му цели, но може да се включват и аспекти, които са свързани с целите по отношение оперативната дейност на предприятието или спазването на изискванията, когато такива аспекти имат отношение към финансовото отчитане. Разбирането за това как предприятието инициира сделки и операции и улавя информацията като част от разбирането от одитора на информационната система може да включва информация относно системите на предприятието (неговите политики), разработени, за да адресират целите във връзка със спазване на изискванията и оперативната дейност, защото такава информация има отношение към изготвянето на финансовия отчет. Освен това, някои предприятия може да имат информационни системи, които са интегрирани във висока степен, така че контролите да са разработени по начин, който едновременно да постига целите във връзка с финансовото отчитане, спазването на изискванията и оперативната дейност или комбинация от тези цели.

A133. Разбирането за информационната система на предприятието включва също така разбиране за ресурсите, които ще бъдат използвани в дейностите на предприятието по обработка на информацията. Информацията относно съответните човешки ресурси, която може да има отношение към разбирането на рисковете за интегритета на информационната система, включва:

- компетентността на лицата, извършващи работата;
- дали са налице адекватни ресурси; и
- дали е налице подходящо разделяне на отговорностите.

A134. Въпросите, които одиторът би могъл да вземе под внимание при разбирането на политиките, дефиниращи потока на информация, отнасяща се до значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания на предприятието в компонента информационна система и комуникации, включват естеството на:

(а) данните или информацията, свързана със сделките и операциите, други събития и условия, която ще бъде обработвана;

(б) обработката на информацията за запазване интегритета на тези данни или информация; и

(в) информационните процеси, персонал и други ресурси, използвани в процеса по обработка на информацията.

А135. Получаването на разбиране за бизнес процесите на предприятието, което включва това как сделките и операциите са инициирани, подпомага одитора при получаването на разбиране за информационната система на предприятието по начин, който да е подходящ за конкретните обстоятелства на предприятието.

А136. Разбирането на одитора за информационната система може да бъде получено по различни начини, като е възможно да включва:

- проучващи запитвания до подходящия персонал относно процедурите, използвани за иницииране, документиране, обработка и отчитане на сделките и операциите или относно процеса на предприятието по финансово отчитане;
- фактическа проверка на наръчници за политиките и процедурни ръководства или друга документация в информационната система на предприятието;
- наблюдение на изпълнението на политиките или процедурите от персонала на предприятието; или
- подбор на сделки и операции и проследяването им през приложимия процес в информационната система (т.е., изпълнение на документално обхождане/ проследяване).

Автоматизирани инструменти и техники

А137. Одиторът може да използва също така автоматизирани техники, за да получи пряк достъп или дигитално сваляне от базите данни в информационната система на предприятието, които съхраняват счетоводните записвания за сделките и операциите. Прилагайки автоматизирани инструменти и техники към тази информация, одиторът може да потвърди разбирането, получено относно начина, по който сделките и операциите протичат през информационната система, чрез проследяване на счетоводни записи или други дигитални записвания, отнасящи се до конкретна сделка или операция или цялостна популация сделки и операции, от инициирането им в счетоводните регистри до отразяването им в главната книга. Анализът на пълен или голям набор от сделки или операции може да доведе и до идентифициране на отклонения от обичайните или очакваните процедури по обработка на такива сделки или операции, което пък да доведе до идентифициране на рискове от съществени неправилни отчитания.

Информация, получена от източници извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки

А138. Финансовият отчет може да съдържа информация, която е получена от източници извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки. Примерите за такава информация, която одиторът може да вземе под внимание, включват:

- информация, получена от лизингови споразумения, свързани с оповестявания във финансовия отчет.
- информация, оповестена във финансовия отчет, която е изготвена от системата за управление на риска на предприятието.

- информация за справедливите стойности, изготвена от експерти на ръководството и оповестена във финансовия отчет.
- информация, оповестена във финансовия отчет, която е била получена от модели или от други изчисления, използвани за разработване на приблизителни счетоводни оценки, признати или оповестени във финансовия отчет, включително информация, отнасяща се до стоящите в основата данни и предположения, използвани в тези модели, като например:
    - вътрешно разработени предположения, които може да засягат полезния живот на актива; или
    - данни, например, лихвени проценти, които се влияят от фактори извън контрола на предприятието.
- информация, оповестена във финансовия отчет, относно анализи на чувствителността, получени от финансови модели, която демонстрира, че ръководството е взело под внимание алтернативни предположения.
- информация, призната или оповестена във финансовия отчет, която е била получена от данъчните декларации и документи на предприятието.
- информация, оповестена във финансовия отчет, която е била получена от анализи, изготвени, за да подкрепят оценката на ръководството за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, като например, оповестявания, ако има такива, свързани със събития или условия, които са били идентифицирани и които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.[38]

A139. Определени суми или оповестявания във финансовия отчет на предприятието (като например, оповестявания относно кредитния риск, ликвидния риск или пазарния риск) може да са базирани на информация, получена от системата за управление на риска на предприятието. От одитора обаче не се изисква да разбере всички аспекти на системата за управление на риска, като одиторът използва професионална преценка при определяне на необходимото разбиране.

Използване от страна на предприятието на информационни технологии в информационната система

Защо одиторът да разбира ИТ средата, имаща отношение към информационната система

A140. Разбирането на одитора за информационната система включва ИТ средата, имаща отношение към потоците сделки и операции и обработката на информацията в информационната система на предприятието, защото използването от предприятието на ИТ приложения или други аспекти в ИТ средата може да породят рискове, произтичащи от използването на ИТ.

A141. Разбирането за бизнес модела на предприятието и това как той интегрира използването на ИТ може също да предостави полезен контекст във връзка с естеството и обхвата на ИТ, които се очакват в информационната система.

Разбиране за използването от страна на предприятието на ИТ

---

[38] МОС 570 (преработен), параграфи 19–20

A142. Разбирането на одитора за ИТ средата може да се фокусира върху идентифицирането и разбирането на естеството и броя на конкретните ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата, които имат отношение към потоците сделки и операции и обработката на информация в информационната система. Промени в потока сделки и операции или в информацията в информационната система може да са резултат от програмни промени в ИТ приложенията или директни промени в данните в базите данни, участващи в обработката или съхранението на тези сделки и операции или информация.

A143. Одиторът може да идентифицира ИТ приложенията и подкрепящата ги ИТ инфраструктура едновременно с разбирането на одитора за начина, по който информацията, отнасяща се до значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, постъпва, преминава и напуска информационната система на предприятието.

Получаване на разбиране за комуникациите на предприятието (Вж. параграф 25(б))

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A144. При по-големите, по-сложни предприятия информацията, която одиторът би могъл да вземе под внимание при получаването на разбиране за комуникациите на предприятието, може да дойде от наръчници за политиките и ръководства за финансово отчитане.

A145. При по-малко сложните предприятия комуникацията може да е не толкова структурирана (например, може да не се използват формални наръчници и ръководства) поради по-малкото нива на отговорност и по-голямата достъпност и присъствие на ръководството. Независимо от размера на предприятието, отворените канали за комуникация улесняват докладването на изключения и предприемането на съответни действия.

Оценяване дали уместните аспекти на информационната система подкрепят изготвянето на финансовите отчети на предприятието (Вж. параграф 25(в))

A146. Оценяването от одитора за това дали информационната система и комуникациите на предприятието подкрепят по подходящ начин изготвянето на финансовите отчети се базира на разбирането, получено съгласно параграфи 25(а)-(б).

Контролни дейности (Вж. параграф 26)

Контроли в компонента контролни дейности

> **Приложение 3**, параграфи 20 и 21 излагат допълнителни съображения във връзка с контролните дейности.

A147. Компонентът контролни дейности включва контроли, които са разработени, за да гарантират правилното прилагане на политиките (които са също контроли) във всички останали компоненти от системата на предприятието за вътрешен контрол, като включва както преки, така и непреки контроли.

> **Пример**:
>
> Контролите, които предприятието е установило, за да гарантира, че персоналът му правилно изброява и регистрира резултатите от годишната инвентаризация, се отнасят пряко към рисковете от съществени неправилни отчитания, имащи отношение към твърденията за съществуване и пълнота на салдото по сметката за материалните запаси.

A148. Идентифицирането и оценяването от одитора на контролите в компонента контролни дейности се фокусира върху контролите върху обработката на информацията, представляващи контроли, прилагани по време на обработване на информацията в информационната система на предприятието, които пряко адресират рисковете за интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на сделките и операциите и друга информация). От одитора обаче не се изисква да идентифицира и оцени всички контроли върху обработката на информацията, свързани с политиките на предприятието, които дефинират потоците сделки и операции и други аспекти на дейностите на предприятието по обработка на информацията по отношение на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.

A149. Възможно е да са налице също така преки контроли, които да съществуват в контролната среда, процеса на предприятието по оценка на риска или процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, които може да бъдат идентифицирани в съответствие с параграф 26. Колкото по-непряка обаче е взаимовръзката между контролите, които подкрепят други контроли и контрола, който е обект на разглеждане, толкова по-малко ефективен е възможно да бъде този контрол при предотвратяване, или разкриване и коригиране, на съответните неправилни отчитания.

> **Пример**:
>
> Извършваният от мениджъра по продажбите преглед на обобщението на дейностите по продажбите за конкретни магазини по региони обикновено е само непряко свързан с рисковете от съществени неправилни отчитания, имащи отношение към твърдението за пълнота на приходите от продажби. Съответно, този преглед може да е по-малко ефективен при адресирането на тези рискове, отколкото контролите, които са по-пряко свързани с тях, като например, съпоставянето на експедиционните/товарните документи с фактурите/платежните документи.

A150. Параграф 26 изисква одиторът да идентифицира и оцени общите ИТ контроли по отношение на ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата, които одиторът е определил, че са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, защото общите ИТ контроли подкрепят непрекъснатото ефективно функциониране на контролите върху обработката на информацията. Обикновено общ ИТ контрол, взет сам по себе си, не е достатъчен, за да бъде адресиран рискът от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

A151. Контролите, за които от одитора се изисква да идентифицира и оцени разработването им и да определи внедряването им, в съответствие с параграф 26, са следните:

- Контролите, чиято оперативна ефективност одиторът планира да тества при определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество. Оценяването на такива контроли осигурява базата за разработването от страна на одитора на процедурите за тестване на контролите в съответствие с МОС 330. Тези контроли включват също така контролите, адресиращи рисковете, за които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства.
- Контролите включват контроли, адресиращи съществените рискове и контроли над счетоводните записи. Идентифицирането и оценяването от одитора на такива контроли може да окаже влияние и върху разбирането на одитора за рисковете от съществени неправилни отчитания, включително идентифициране на допълнителни рискове от съществени неправилни отчитания (вж. параграф А95). Това разбиране

осигурява също така и базата за разработване от одитора на естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури по същество, които са в отговор на свързаните с тях оценени рискове от съществени неправилни отчитания.

- Други контроли, които одиторът на базата на професионалната си преценка счита, че са целесъобразни, за да дадат възможност на одитора да изпълни целите съгласно параграф 13 по отношение на рисковете на ниво твърдение за вярност.

A152. Контролите в компонента контролни дейности се изисква да бъдат идентифицирани, когато тези контроли отговарят на един или повече от критериите, включени в параграф 26(а). Когато обаче всеки един от няколко контрола постига една и съща цел, не е необходимо да бъде идентифициран всеки един от контролите, свързани с тази цел.

Видове контроли в компонента контролни дейности (Вж. параграф 26)

A153. Примерите за контроли в компонента контролни дейности включват оторизации и одобрения, равнения, проверки и потвърждения (като например, контролно редактиране и проверка за достоверност или автоматизирани изчисления), разделяне на отговорностите и физически или логически контроли, включително такива, адресиращи съхранението на активите.

A154. Контролите в компонента контролни дейности може да включват също така и контроли, установени от ръководството, които да адресират рисковете от съществени неправилни отчитания, отнасящи се до това оповестяванията да не са изготвени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Такива контроли може да се отнасят до информация, включена във финансовия отчет, която е получена от източници извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки.

A155. Независимо дали контролите са в рамките на ИТ среда или неавтоматизирани системи, те могат да имат различни цели и да бъдат прилагани на различни организационни и функционални нива.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) (Вж. параграф 26)

A156. Контролите в компонента контролни дейности при по-малко сложните предприятия вероятно ще бъдат сходни с тези в по-големите предприятия, но степента на формализиране, с която функционират, може да е различна. Освен това, в по-малко сложните предприятия повече контроли е възможно да бъдат прилагани директно от ръководството.

> **Пример**:
>
> Изключителните правомощия на ръководството за предоставяне на кредит на клиенти и одобряване на съществените покупки може да осигурят силен контрол върху важни салда по сметки и сделки или операции.

A157. Възможно е да е по-малко практически осъществимо да се установи разделяне на отговорностите в по-малко сложните предприятия, които имат по-малък брой служители. В управлявано от собственика предприятие обаче, собственикът-управител може да е в състояние да упражнява по-ефективен надзор чрез пряко участие, отколкото в по-голямо предприятие, което е възможно да компенсира по-ограничените по принцип възможности за разделяне на отговорностите. От друга страна, както е пояснено и в МОС 240, доминирането на ръководството от едно-единствено лице може да представлява

потенциално недостатък на контрола, тъй като е налице възможност ръководството да пренебрегва и заобикаля контролите.[39]

Контроли, които адресират рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност (Вж. параграф 26(a))

Контроли, адресиращи рискове, които са определени като съществени рискове (Вж. параграф 26(a)(i))

A158. Независимо дали одиторът планира да тества оперативната ефективност на контролите, които адресират съществените рискове, разбирането, получено относно подхода на ръководството спрямо адресирането на тези рискове, може да осигури база за разработване и изпълнение на процедури по същество в отговор на съществените рискове, както се изисква от МОС 330.[40] Макар че рисковете, свързани със съществени нерутинни въпроси или въпроси, изискващи преценка, често е по-малко вероятно да са обект на рутинните контроли, ръководството може да има други отговори, чиято цел е да се справи с такива рискове. Съответно, разбирането на одитора относно това дали предприятието е разработило и внедрило контроли по отношение на съществените рискове, произтичащи от нерутинни въпроси или въпроси, изискващи преценка, може да включва дали и как ръководството отговаря на тези рискове. Такива отговори може да включват:

- контроли, например, преглед на предположенията от висшето ръководство или от експерти.
- документирани процеси за приблизително счетоводно оценяване.
- одобрение от лицата, натоварени с общо управление.

> **Пример**:
>
> Когато са налице еднократни събития, като например, получаване на уведомление за значимо съдебно дело, разглеждането на отговора на предприятието може да включва такива въпроси, като това дали въпросът е отнесен до подходящите експерти (например, вътрешен или външен юридически съветник), дали е направена оценка на потенциалния ефект и как е предложено тези обстоятелства да бъдат оповестени във финансовия отчет.

A159. МОС 240[41] изисква одиторът да разбере контролите, свързани с оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама (които се третират като съществени рискове), като пояснява допълнително, че е важно одиторът да получи разбиране за контролите, които ръководството е разработило, внедрило и поддържа с цел предотвратяване и разкриване на измами.

Контроли над счетоводни записи (Вж. параграф 26(a)(ii))

A160. Контроли, адресиращи рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, които се очаква да бъдат идентифицирани при всички одити, са контролите над счетоводните записи, тъй като начинът, по който предприятието инкорпорира информацията от обработката на сделките и операциите в главната книга обикновено включва използването на счетоводни записи, независимо дали стандартни или

---

[39] МОС 240, параграф А28

[40] МОС 330, параграф 21

[41] МОС 240, параграфи 28 и А33

нестандартни, автоматизирани или неавтоматизирани. Степента, в която се идентифицират други контроли може да е различна в зависимост от естеството на предприятието и планирания от одитора подход спрямо допълнителните одиторски процедури.

Пример:

При одит на по-малко сложно предприятие информационната система на предприятието може да не е сложна и е възможно одиторът да не планира да разчита на оперативната ефективност на контролите. Освен това, одиторът може да не е идентифицирал никакви съществени рискове или други рискове от съществени неправилни отчитания, по отношение на които да е необходимо одиторът да оценява разработването на контролите и да определя, че те са били внедрени. При такъв одит, одиторът може да определи, че няма идентифицирани никакви контроли, освен контролите на предприятието над счетоводните записи.

Автоматизирани инструменти и техники

A161. При системи с неавтоматизирана главна книга, нестандартни счетоводни записи може да бъдат идентифицирани посредством фактическа проверка на главната книга, счетоводните журнали и първичните документи. Когато за поддържане на главната книга и изготвяне на финансовите отчети се използват автоматизирани процедури, такива записи може да съществуват само в електронен вид и следователно да могат да бъдат по-лесно идентифицирани посредством използването на автоматизирани техники.

Пример:

При одит на по-малко сложно предприятие одиторът може да е в състояние да извлече общ списък на всички счетоводни записи в проста електронна таблица. След това одиторът може да е в състояние да сортира счетоводните записи, като приложи различни филтри, като например, сума във валута, име на съставителя или на лицето, извършило преглед, счетоводни записи, които сумират само баланса или отчета за доходите, или да прегледа списъка по датата, на която счетоводният запис е отнесен в главната книга, което да подпомогне одитора при разработване на отговори на идентифицираните рискове, свързани със счетоводните записи.

Контроли, чиято оперативна ефективност одиторът планира да тества (Вж. параграф 26(а)(iii))

A162. Одиторът определя дали са налице рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, по отношение на които не е възможно да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства единствено посредством процедури по същество. От одитора се изисква, в съответствие с МОС 330,[42] да разработи и изпълни тестове на контролите, които да адресират такива рискове от съществени неправилни отчитания, когато процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност. В резултат, когато съществуват такива контроли, които адресират тези рискове, изисква се те да бъдат идентифицирани и оценени.

A163. В други случаи, когато одиторът планира да вземе под внимание оперативната ефективност на контролите при определяне естеството, времето на изпълнението и

[42] МОС 330, параграф 8(б)

обхвата на процедурите по същество в съответствие с МОС 330, такива контроли също се изисква да бъдат идентифицирани, защото МОС 330[43] изисква одиторът да разработи и изпълни тестове на тези контроли.

Примери:

Одиторът може да планира да тества оперативната ефективност на контролите:

- над рутинни класове сделки и операции, тъй като такова тестване може да е по-ефикасно и по-ефективно по отношение на големи обеми хомогенни сделки или операции.
- над пълнотата и точността на информацията, изготвена от предприятието (например, контролите над изготвянето на генерирани от системата отчети), за да определи надеждността на тази информация, когато одиторът възнамерява да вземе под внимание оперативната ефективност на тези контроли при разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури.
- отнасящи се до целите във връзка с оперативната дейност и спазването на изискванията, когато те имат отношение към данни, които одиторът оценява или използва при прилагането на одиторските процедури.

A164. Плановете на одитора да тества оперативната ефективност на контролите може да бъдат повлияни също и от идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет. Така например, ако са идентифицирани недостатъци, свързани с контролната среда, това може да окаже влияние върху цялостните очаквания на одитора относно оперативната ефективност на преките контроли.

Други контроли, които одиторът счете за целесъобразни (Вж. параграф 26(а)(iv))

A165. Други контроли, по отношение на които одиторът може да счете за целесъобразно да идентифицира и оцени разработването им и да определи внедряването им, може да включват:

- контроли, които адресират рискове, оценени като по-високи в рамките на спектъра на вътрешноприсъщия риск, които обаче не са били определени като представляващи съществен риск;
- контроли, отнасящи се до равнението на детайлните счетоводни записвания с главната книга; или
- допълнителни контроли в предприятието потребител, в случай че се използва обслужваща организация.[44]

Идентифициране на ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата, рискове, произтичащи от използването на ИТ и общи ИТ контроли (Вж. параграф 26(б)–(в))

Приложение 5 включва примерни характеристики на ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата и насоки, свързани с тези характеристики, които може да са уместни при идентифициране на ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата, изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

---

[43] МОС 330, параграф 8(а)

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

Идентифициране на ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата (Вж. параграф 26(б))

Защо одиторът да идентифицира рискове, произтичащи от използването на ИТ и общите ИТ контроли, свързани с идентифицираните ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата

A166. Разбирането за рисковете, произтичащи от използването на ИТ и общите ИТ контроли, внедрени от предприятието за адресиране на тези рискове, може да повлияе върху:

- решението на одитора относно това дали да тества оперативната ефективност на контролите, за да адресира рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност;

> **Пример**:
>
> Когато общите ИТ контроли не са разработени ефективно или не са внедрени по подходящ начин, така че да адресират рисковете, произтичащи от използването на ИТ (например, контролите не предотвратяват или не разкриват по подходящ начин неоторизирани промени в програмите или неоторизиран достъп до ИТ приложения), това може да окаже влияние върху решението на одитора да разчита на автоматизирани контроли в рамките на засегнатите ИТ приложения.

- оценката на одитора за риска на контрола на ниво твърдение за вярност;

> **Пример**:
>
> Продължаващата оперативна ефективност на контрол върху обработката на информацията може да зависи от определени общи ИТ контроли, които предотвратяват или разкриват неоторизирани промени в програмите по отношение на контрола върху ИТ обработката на информацията (т.е., контроли за промени в програмата по отношение на съответното ИТ приложение). При такива обстоятелства очакваната оперативна ефективност (или липса на такава) на общия ИТ контрол може да повлияе върху оценката на одитора за риска на контрола (например, рискът на контрола може да е по-висок, когато се очаква такива общи ИТ контроли да са неефективни или ако одиторът не планира да тества общите ИТ контроли).

- стратегията на одитора за тестване на информацията, изготвена от предприятието, която е изготвена от, или включва информация от, ИТ приложенията на предприятието;

> **Пример**:
>
> Когато изготвена от предприятието информация, която ще бъде използвана като одиторски доказателства, е изготвена чрез ИТ приложения, одиторът може да определи да тества контролите върху генерираните от системата отчети, включително идентифициране и тестване на общите ИТ контроли, които адресират рисковете от неподходящи или неоторизирани промени в програмите или директни промени на данни в отчетите.

- оценката на одитора за вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност; или

> **Пример**:

Когато има значителни или мащабни промени в програмирането по отношение на ИТ приложение, целящи да адресират нови или преработени отчетни изисквания на приложимата рамка за финансово отчитане, това може да е индикация за сложността на новите изисквания и техния ефект върху финансовите отчети на предприятието. Когато настъпват такива мащабни промени в програмирането или данните, ИТ приложението вероятно също ще бъде подложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

- разработването на допълнителни одиторски процедури.

Пример:

Ако контролите върху обработката на информацията зависят от общите ИТ контроли, одиторът може да определи да тества оперативната ефективност на общите ИТ контроли, което ще изисква тогава разработване на тестове на контролите по отношение на тези общи ИТ контроли. Ако при същите обстоятелства одиторът реши да не тества оперативната ефективност на общите ИТ контроли или се очаква общите ИТ контроли да са неефективни, съответните рискове, свързани с използването на ИТ, може да трябва да бъдат адресирани посредством разработването на процедури по същество. Рисковете, обаче, произтичащи от използването на ИТ, може да не е възможно да бъдат адресирани, когато такива рискове се отнасят до рискове, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства. При такива обстоятелства може да е необходимо одиторът да прецени последствията за одиторското мнение.

Идентифициране на ИТ приложения, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ

A167. По отношение на ИТ приложенията, имащи отношение към информационната система, разбирането за естеството и сложността на специфичните ИТ процеси и общите ИТ контроли, които предприятието е въвело в действие, може да подпомогне одитора при определяне на това на кои ИТ приложения предприятието разчита за точната обработка и поддържане интегритета на информацията в информационната система на предприятието. Такива ИТ приложения може да са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

A168. Идентифицирането на ИТ приложенията, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, включва вземането под внимание на идентифицираните от одитора контроли, тъй като такива контроли може да предполагат използването на ИТ или да разчитат на ИТ. Одиторът може да се фокусира върху това дали дадено ИТ приложение включва автоматизирани контроли, на които ръководството разчита и които са били идентифицирани от одитора, включително контроли, адресиращи рискове, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства. Одиторът може да разгледа също така въпроса как информацията във връзка със значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания се съхранява и обработва в информационната система и дали ръководството разчита на общите ИТ контроли за поддържане интегритета на тази информация.

A169. Идентифицираните от одитора контроли може да зависят от генерирани от системата отчети, в който случай ИТ приложенията, които изготвят тези отчети, може да са изложени

на рискове, произтичащи от използването на ИТ. В други случаи, одиторът може да не планира да разчита на контролите над генерирани от системата отчети, а да планира директно да тества входящата информация и крайните резултати от такива отчети, в който случай одиторът може да не идентифицира съответните ИТ приложения като такива, изложени на рискове, произтичащи от ИТ.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A170. Степента на разбирането на одитора за ИТ процесите, включително степента, в която предприятието е въвело в действие общи ИТ контроли, ще варира с естеството и обстоятелствата на предприятието и неговата ИТ среда, както и в зависимост от естеството и обхвата на контролите, идентифицирани от одитора. Броят на ИТ приложенията, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, също ще варира в зависимост от тези фактори.

Примери:

- Предприятие, което използва търговски софтуер и няма достъп до програмния код, за да прави промени в програмата, е малко вероятно да има процес за промени в програмите, но може да има процес или процедури за конфигуриране на софтуера (например, сметкоплана, отчетните параметри или прагове). В допълнение, предприятието може да има процес или процедури за управление на достъпа до приложението (например, определено лице с административен достъп до търговския софтуер). При такива обстоятелства малко вероятно е предприятието да има или да се нуждае от формализирани общи ИТ контроли.
- И обратно, по-голямо предприятие може да разчита на ИТ до голяма степен и ИТ средата може да включва множество ИТ приложения, като ИТ процесите за управление на ИТ средата може да са сложни (например, съществува специален ИТ отдел, който разработва и внедрява промени в програмите и управлява правото на достъп), включително предприятието да е внедрило формализирани общи ИТ контроли над своите ИТ процеси.
- Когато ръководството не разчита на формализирани ИТ контроли или общи ИТ контроли, за да обработва сделките и операциите или за да поддържа данните, и одиторът не е идентифицирал никакви автоматизирани контроли или други контроли върху обработката на информацията (или такива, които зависят от общите ИТ контроли), одиторът може да планира да тества директно информацията, изготвена от предприятието с помощта на ИТ, като може да не идентифицира ИТ приложения, които да са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.
- Когато ръководството разчита на ИТ приложение, за да обработва или поддържа данни и обемът на данните е значителен и ръководството разчита на ИТ приложението, за да изпълнява автоматизирани контроли, които одиторът също е идентифицирал, вероятно това ИТ приложение ще е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

A171. Когато ИТ средата на предприятието е по-сложна, идентифицирането на ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата, определяне на свързаните с тях рискове, произтичащи от използването на ИТ, и идентифицирането на общи ИТ контроли вероятно ще изисква участието на членове на екипа със специализирани умения в ИТ. Такова участие вероятно

ще бъде съществено и по отношение на сложна ИТ среда може да трябва да е широкообхватно.

Идентифициране на други аспекти на ИТ средата, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ

A172. Другите аспекти на ИТ средата, които е възможно да са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, включват мрежата, операционната система и базите данни и при определени обстоятелства – интерфейса между ИТ приложенията. Другите аспекти на ИТ средата обикновено не се идентифицират, когато одиторът не идентифицира ИТ приложения, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. Когато одиторът е идентифицирал ИТ приложения, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, вероятно ще бъдат идентифицирани други аспекти на ИТ средата (например, база данни, операционна система, мрежа), защото такива аспекти подкрепят и взаимодействат с идентифицираните ИТ приложения.

Идентифициране на рискове, произтичащи от използването на ИТ и общи ИТ контроли (Вж. параграф 26(в))

> **Приложение 6** излага съображения за разбирането на общите ИТ контроли.

A173. При идентифициране на рискове, произтичащи от използването на ИТ, одиторът може да вземе под внимание естеството на идентифицираното ИТ приложение или други аспекти на ИТ средата и причините, поради които те са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. По отношение на някои идентифицирани ИТ приложения или други аспекти на ИТ средата, одиторът може да идентифицира приложими рискове, произтичащи от използването на ИТ, които се отнасят основно до неоторизиран достъп или неоторизирани промени в програмите, както и такива, които адресират рисковете, отнасящи се до неправомерни промени в данните (например, риска от неправомерни промени в данните чрез директен достъп до базата данни или способността директно да се манипулира информацията).

A174. Обхватът и естеството на приложимите рискове, произтичащи от използването на ИТ, варират в зависимост от естеството и характеристиките на идентифицираните ИТ приложения или други аспекти на ИТ средата. Приложими ИТ рискове може да възникнат, когато предприятието използва външни или вътрешни доставчици на услуги за идентифицирани аспекти на своята ИТ среда (например, възлагане на външен изпълнител-трета страна хостинг на ИТ средата или използване на общ център за обслужване за централизирано управление на ИТ процесите в групата). Приложими рискове, произтичащи от използването на ИТ, може да са идентифицирани и във връзка с кибер сигурността. По-вероятно е да са налице повече рискове, произтичащи от използването на ИТ, когато обемът или сложността на автоматизираните контроли на приложенията са по-големи и ръководството разчита в по-голяма степен на тези контроли за ефективното обработване на сделките и операциите или ефективното поддържане на интегритета на стоящата в основата информация.

Оценяване разработването, и определяне внедряването, на идентифицираните контроли в компонента контролни дейности (Вж: параграф 26(г))

A175. Оценяване разработването на идентифициран контрол включва разглеждане от страна на одитора дали контролът, самостоятелно или в комбинация с други контроли, е в състояние

ефективно да предотврати или разкрие и коригира съществени неправилни отчитания (т.е., целта на контрола).

А176. Одиторът определя внедряването на идентифициран контрол, като установява, че контролът съществува и че предприятието го използва. Няма голям смисъл одиторът да оценява внедряването на контрол, който не е разработен ефективно. Следователно, одиторът първо оценява разработването на контрола. Неправилно разработеният контрол може да представлява недостатък на контрола.

А177. Процедурите за оценка на риска, за да бъдат получени одиторски доказателства относно разработването и внедряването на идентифицираните контроли в компонента контролни дейности, може да включват:

- проучващи запитвания до персонала на предприятието.
- наблюдаване прилагането на конкретни контроли.
- фактическа проверка на документи и доклади.

Проучващото запитване, обаче, само по себе си, не е достатъчно за тези цели.

А178. Възможно е одиторът, на базата на опит от предходен одит или на базата на процедурите за оценка на риска в текущия период, да очаква, че ръководството не е разработило или внедрило ефективно контроли за адресиране на съществен риск. В такива случаи процедурите, изпълнявани, за да бъдат адресирани изискванията в параграф 26(г) може да се състоят от определяне, че такива контроли не са били разработени или внедрени ефективно. Ако резултатите от процедурите сочат, че контролите са били разработени или внедрени отново, от одитора се изисква да изпълни процедурите в параграф 26(б)–(г) върху новоразработените или внедрени контроли.

А179. Одиторът може да достигне до заключение, че контрол, който е разработен и внедрен ефективно, може да бъде подходящ да бъде тестван, за да се вземе под внимание неговата оперативна ефективност при разработването на процедури по същество. Когато обаче даден контрол не е разработен или внедрен ефективно, няма полза от неговото тестване. Когато одиторът планира да тества даден контрол, информацията, получена относно степента, в която този контрол адресира риска или рисковете от съществени неправилни отчитания, представлява входяща информация за оценяване от страна на одитора на риска на контрола на ниво твърдение за вярност.

А180. Оценяване разработването и определяне внедряването на идентифицирани контроли в компонента контролни дейности не е достатъчно за тестване на тяхната оперативна ефективност. По отношение на автоматизирани контроли обаче, одиторът може да планира да тества оперативната ефективност на автоматизираните контроли, като идентифицира и тества общите ИТ контроли, които обезпечават последователното и системно функциониране на автоматизиран контрол, вместо да изпълнява тестове за оперативната ефективност директно върху автоматизираните контроли. Получаването на одиторски доказателства относно внедряването на неавтоматизиран контрол към даден момент във времето не осигурява одиторски доказателства за оперативната ефективност на контрола към друг момент в течение на одитирания период. Тестовете на оперативната ефективност на контролите, включително тестовете на непреките контроли, са описани допълнително в МОС 330.[45]

---

[45] МОС 330, параграфи 8–11

А181. Когато одиторът не планира да тества оперативната ефективност на идентифицирани контроли, разбирането на одитора може все пак да му помогне при разработване естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури по същество, които да са в отговор на съответните рискове от съществени неправилни отчитания.

> **Пример**:
>
> Резултатите от тези процедури за оценка на риска може да предоставят на одитора база за разглеждане на възможни отклонения в дадена популация при разработването на одиторските извадки.

Недостатъци на контрола в рамките на системата на предприятието за вътрешен контрол (Вж. параграф 27)

А182. При оценяване на всеки от компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол,[46] одиторът може да определи, че някои от политиките на предприятието в даден компонент не са подходящи с оглед естеството и обстоятелствата на предприятието. Такова определяне може да е индикация, която да подпомогне одитора при идентифициране на недостатъци на контрола. Ако одиторът е идентифицирал един или повече недостатъци на контрола, одиторът може да разгледа ефекта от тези недостатъци на контрола върху разработването на допълнителните одиторски процедури в съответствие с МОС 330.

А183. Ако одиторът е идентифицирал един или повече недостатъци на контрола, МОС 265[47] изисква одиторът да определи дали недостатъците, самостоятелно или в комбинация, не представляват съществен недостатък. Одиторът използва професионална преценка при определяне дали даден недостатък представлява съществен недостатък на контрола.[48]

---

[46] Параграфи 21(б), 22(б), 24(в), 25(в) и 26(г)

[47] МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*, параграф 8

[48] МОС 265, параграфи А6–А7 посочват индикатори за съществени недостатъци и въпроси, които да бъдат взети под внимание при определяне дали даден недостатък или комбинация от недостатъци във вътрешния контрол представлява съществен недостатък.

Примери:

Обстоятелства, които може да сочат за съществуването на съществен недостатък на контрола, включват въпроси, като:

- Идентифициране на измама от какъвто и да е мащаб, в която е замесено висшето ръководство;
- Идентифицирани неадекватни вътрешни процеси, свързани с докладването и комуникирането на недостатъци, забелязани от вътрешния одит;
- Преди това комуникирани недостатъци, които не са коригирани от ръководството своевременно;
- Ръководството не реагира на съществени рискове, например, като не внедрява контроли над съществените рискове; и
- Преизчисляване на преди това издаден финансов отчет.

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграфи 28-37)

Защо одиторът да идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания

A184. Рисковете от съществени неправилни отчитания се идентифицират и оценяват от одитора, за да се определи естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури, необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Тези доказателства позволяват на одитора да изрази мнение относно финансовия отчет при приемливо ниско ниво на одиторски риск.

A185. Информацията, събрана от изпълнението на процедурите за оценка на риска, се използва в качеството на одиторски доказателства за осигуряване на база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Така например, одиторските доказателства, получени при оценяване разработването на идентифицираните контроли и определяне дали тези контроли са били внедрени в компонента контролни дейности, се използват в качеството на одиторски доказателства в подкрепа на оценката на риска. Такива доказателства предоставят също така база за одитора да разработи цялостни отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, както и да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 330.

Идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 28)

A186. Идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания се извършва преди да бъдат взети под внимание свързаните с тях контроли (т.е., вътрешноприсъщ риск) и се базира на предварителното разглеждане от страна на одитора на неправилни отчитания, за които има разумна вероятност както от възникване, така и от това да са съществени, в случай че възникнат.[49]

[49] МОС 200, параграф А16

A187. Идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания предоставя също така база за определяне от страна на одитора на уместните твърдения за вярност, което подпомага определянето от одитора на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.

Твърдения за вярност

Защо одиторът да използва твърденията за вярност

A188. При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания одиторът използва твърденията за вярност, за да разгледа различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат. Твърденията за вярност, по отношение на които одиторът е идентифицирал свързани с тях рискове от съществени неправилни отчитания, са уместни твърдения за вярност.

Използването на твърденията за вярност

A189. При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания одиторът може да използва категориите твърдения за вярност, както са описани в параграф A190(а)–(б) по-долу, или да ги изрази по различен начин, при условие, че са обхванати всички посочени по-долу аспекти. Одиторът може да реши да комбинира твърденията за вярност относно класове сделки и операции и събития и свързаните с тях оповестявания с твърденията за вярност относно салдата по сметки и свързаните с тях оповестявания.

A190. Твърденията за вярност, използвани от одитора при разглеждане на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат, може да попадат в следните категории:

(а) Твърдения за вярност относно класове сделки и операции и събития и свързаните с тях оповестявания за одитирания период:

(i) възникване — сделките или операциите и събитията, които са отразени или оповестени, са възникнали и тези сделки и събития са свързани с предприятието.

(ii) пълнота — всички сделки или операции и събития, които би трябвало да бъдат отразени, са отразени и всички свързани с тях оповестявания, които би трябвало да бъдат включени във финансовия отчет, са включени.

(iii) точност — сумите и другите данни, свързани с отразените сделки или операции и събития, са отразени по подходящ начин, а свързаните с тях оповестявания са подходящо оценени и описани.

(iv) отграничаване — сделките или операциите и събитията са отразени в правилния счетоводен период.

(v) класификация — сделките или операциите и събитията са отразени в подходящите сметки.

(vi) представяне — сделките и събитията са подходящо агрегирани или дезагрегирани и са описани ясно, а свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.

(б) Твърдения за вярност относно салда по сметки и свързаните с тях оповестявания в края на периода:

(i) съществуване — активите, пасивите и участията в собствения капитал съществуват.

(ii) права и задължения — предприятието притежава или контролира правата върху активите, а пасивите са негови задължения.

(iii) пълнота — всички активи, пасиви и участия в собствения капитал, които би трябвало да бъдат отразени, са отразени и всички свързани с тях оповестявания, които е следвало да бъдат включени във финансовия отчет, са били включени;.

(iv) точност, оценка и разпределение — активите, пасивите и участията в собствения капитал са включени във финансовия отчет с подходящи суми и каквито и да било възникващи корекции от оценки или разпределения са отразени по подходящ начин, а свързаните с тях оповестявания са подходящо оценени и описани.

(v) класификация — активите, пасивите и участията в собствения капитал са отразени в подходящите сметки.

(vi) представяне — активите, пасивите и участията в собствения капитал са подходящо агрегирани или дезагрегирани и са описани ясно, а свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.

A191. Твърденията за вярност, описани в параграф A190(а)–(б) по-горе, адаптирани съобразно случая, може да бъдат използвани от одитора и при разглеждане на различните видове неправилни отчитания, които биха могли да възникнат, в оповестяванията, които не са пряко свързани с отразените класове сделки и операции, събития или салда по сметки.

> **Пример**:
>
> Пример за такова оповестяване е случаят, когато приложимата рамка за финансово отчитане изисква от предприятието да опише експозицията си към рисковете, произтичащи от финансови инструменти, включително начина, по който възникват тези рискове; целите, политиките и процесите за управление на тези рискове; както и методите, използвани за оценяване на рисковете.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A192. Когато представя твърдения за вярност относно финансовия отчет на организация от публичния сектор, в допълнение към твърденията за вярност, посочени в параграф A190(а)–(б), често ръководството може да заявява, че сделките или операциите и събитията са осъществени в съответствие със закон, нормативна разпоредба или друг нормативен документ. Такива твърдения за вярност може да попадат в обхвата на одита на финансовия отчет.

Рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет (Вж. параграфи 28(а) и 30)

Защо одиторът да идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет

A193. Одиторът идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, за да определи дали тези рискове имат всеобхватен ефект върху финансовия отчет и следователно биха изисквали цялостен отговор в съответствие с МОС 330.[50]

A194. В допълнение, рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет може да окажат също така влияние върху отделни твърдения за вярност и идентифицирането на тези рискове може да подпомогне одитора при оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и при разработване на допълнителни одиторски процедури за адресиране на идентифицираните рискове.

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет

A195. Като рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет се означават рискове, които се отнасят всеобхватно към финансовия отчет като цяло и потенциално засягат много твърдения за вярност. Рисковете от такова естество не са задължително рискове, които биха могли да бъдат идентифицирани с конкретни твърдения за вярност на ниво клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване (например, риск от пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството). По скоро те представляват обстоятелства, които биха могли всеобхватно да увеличат рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Оценката на одитора относно това дали идентифицираните рискове се отнасят всеобхватно до финансовия отчет подкрепя оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет. В други случаи, редица твърдения за вярност може да бъдат идентифицирани като податливи на този риск и следователно да окажат влияние върху идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

> **Пример**:
>
> Предприятието е изправено пред оперативни загуби и проблеми с ликвидността и разчита на финансиране, което още не е осигурено. При такива обстоятелства одиторът може да определи, че счетоводното отчитане на базата на предположението за действащо предприятие поражда риск от съществено неправилно отчитане на ниво финансов отчет. В тази ситуация счетоводната рамка може да трябва да бъде приложена, като се използва ликвидационна база, което вероятно би засегнало всеобхватно всички твърдения за вярност.

A196. Идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет се влияе от разбирането на одитора за системата на предприятието за вътрешен контрол, в частност, разбирането на одитора за контролната среда, процеса на предприятието по оценка на риска и процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, и:

---

[50] МОС 330, параграф 5

- резултата от съответните оценявания, изисквани от параграфи 21(б), 22(б), 24(в) и 25(в); и
- недостатъците на контрола, идентифицирани в съответствие с параграф 27.

По-специално, рискове на ниво финансов отчет може да възникнат от недостатъци в контролната среда или от външни събития или условия, като например, икономика в спад.

A197. Рисковете от съществени неправилни отчитания в резултат на измама може да са особено уместни, когато одиторът разглежда рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет.

> **Пример**:
>
> Одиторът разбира от проучващи запитвания до ръководството, че финансовият отчет на предприятието ще се използва в обсъждания с кредитодатели, за да се осигури допълнително финансиране с цел поддържане на оборотните средства. Поради това одиторът може да определи, че е налице по-голяма податливост към неправилни отчитания, дължащи се на фактори за риск от измама, които оказват влияние върху вътрешноприсъщия риск (т.е., податливостта на финансовия отчет към съществени неправилни отчитания поради риска от финансово отчитане с цел измама, като например, надценяване на активи и приходи и подценяване на пасиви и разходи, за да се гарантира, че финансирането ще бъде получено).

A198. Разбирането на одитора, включително свързаните оценки, на контролната среда и други компоненти на системата за вътрешен контрол, може да породи съмнение относно способността на одитора да получи одиторски доказателства, върху които да базира одиторското си мнение или да стане причина за оттегляне от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

> **Примери**:
>
> - В резултат на оценяване на контролната среда на предприятието, одиторът има опасения относно почтеността на ръководството на предприятието, които може да са толкова сериозни, че да накарат одиторът да достигне до заключение, че рискът от преднамерено неправилно представяне от ръководството във финансовия отчет е такъв, че одитът да не може да бъде извършен.
> - В резултат на оценяване на информационната система и комуникациите на предприятието, одиторът определя, че съществени промени в ИТ средата са били лошо управлявани, със слаб надзор от страна на ръководството и лицата, натоварени с общо управление. Одиторът достига до заключение, че са налице значителни опасения относно състоянието и надеждността на счетоводната документация на предприятието. При такива обстоятелства одиторът може да определи, че е малко вероятно достатъчни и уместни одиторски доказателства да бъдат на разположение, за да подкрепят немодифцирано мнение относно финансовия отчет.

A199. МОС 705 (преработен)[51] установява изисквания и предоставя насоки при определяне дали е налице необходимост одиторът да изрази квалифицирано мнение или да откаже изразяване на мнение или, както може да се изисква в някои случаи, да се оттегли от

---

[51] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

А200. По отношение на организациите от публичния сектор, идентифицирането на рисковете на ниво финансов отчет може да включва вземането под внимание на въпроси, свързани с политическия климат, обществения интерес и чувствителността на съответната програма.

Рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност (Вж. параграф 28(б))

> **Приложение 2** излага примери, в контекста на факторите за вътрешноприсъщ риск, за събития или условия, които биха могли да сочат за податливост към неправилни отчитания, които е възможно да са съществени.

А201. Рисковете от съществени неправилни отчитания, които не се отнасят всеобхватно към финансовия отчет са рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Уместни твърдения за вярност и значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания (Вж. параграф 29)

Защо да бъдат определяни уместните твърдения за вярност и значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания

А202. Определянето на уместните твърдения за вярност и значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания осигурява базата за обхвата на разбирането на одитора за информационната система на предприятието, което се изисква да бъде получено в съответствие с параграф 25(а). Това разбиране може допълнително да подпомогне одитора при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (вж. А86).

Автоматизирани инструменти и техники

А203. Одиторът може да използва автоматизирани техники, които да го подпомогнат при идентифицирането на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.

> **Примери**:
>
> - Цялата популация от сделки или операции може да бъде анализирана с помощта на автоматизирани инструменти и техники, за да се разбере тяхното естество, източник, размер и обем. Посредством използването на автоматизирани техники, одиторът може например да идентифицира, че сметка с нулево салдо в края на периода съдържа многобройни операции по прихващане и счетоводни записи през периода, сочещи, че салдото по сметката или класът сделки или операции може да е значим (например, разчетна сметка за трудови възнаграждения). Същата тази разчетна сметка за трудови възнаграждения може да идентифицира също и възстановяване на разходи на ръководството (и други служители), което би могло да представлява съществено оповестяване, поради това, че тези плащания са извършени към свързани лица.

- Чрез анализиране потоците на цялата популация от операции, представляващи приходи, одиторът може по-лесно да идентифицира значим клас сделки или операции, който преди това не е бил идентифициран.

Оповестявания, които може да са значими

A204. Значимите оповестявания включват както количествени, така и качествени оповестявания, за които има едно или повече уместни твърдения за вярност. Примерите за оповестявания, които имат качествени аспекти и които може да са свързани с уместни твърдения за вярност и следователно да бъдат счетени за значими от одитора, включват оповестявания относно:

- клаузи по кредитни споразумения за ликвидност и задлъжнялост на предприятие във финансови затруднения.
- събития или обстоятелства, които са довели до признаване на загуба от обезценка.
- ключови източници на несигурност на приблизителното оценяване, включително предположения относно бъдещето.
- естеството на промяна в счетоводна политика и други уместни оповестявания, изисквани от приложимата рамка за финансово отчитане, например, когато се очаква нови изисквания за финансово отчитане да имат съществено въздействие върху финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието.
- споразумения за плащания на базата на акции, включително информацията относно това как признатите суми са били определени и други уместни оповестявания.
- свързани лица и сделки със свързани лица.
- анализ на чувствителността, включително ефекта от промени в предположенията, използвани в техниките за оценяване на предприятието, който има за цел да позволи на потребителите да разберат стоящата в основата несигурност на оценяването при отчетена или оповестена сума.

Оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност

Оценяване на вътрешноприсъщия риск (Вж. параграфи 31-33)

Оценяване вероятността и величината на неправилно отчитане (Вж: параграф 31)

Защо одиторът да оценява вероятността и величината на неправилно отчитане

A205. Одиторът оценява вероятността и величината на неправилно отчитане във връзка с идентифицирани рискове от съществени неправилни отчитания, защото значимостта на комбинацията от вероятността от възникване на неправилно отчитане и величината на потенциалното неправилно отчитане, ако то възникне, определя къде по спектъра на вътрешноприсъщия риск се оценява идентифицираният риск, което осигурява информация за разработването от страна на одитора на допълнителни одиторски процедури за адресиране на този риск.

A206. Оценяването на вътрешноприсъщия риск на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания подпомага също така одитора при определяне на съществените рискове. Одиторът определя съществените рискове, тъй като в съответствие с МОС 330 и други МОС се изискват специфични отговори на съществените рискове.

A207. Факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху оценката на одитора за вероятността и величината на неправилното отчитане във връзка с идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Колкото по-голяма е степента, в която даден клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е податливо към съществено неправилно отчитане, вероятно толкова по-висока ще бъде и оценката на вътрешноприсъщия риск. Вземането под внимание на степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск влияят върху податливостта на дадено твърдение за вярност към неправилно отчитане, подпомага одитора при правилното оценяване на вътрешноприсъщия риск във връзка с рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и при разработване на по-прецизен отговор на такъв риск.

Спектър на вътрешноприсъщия риск

A208. При оценяване на вътрешноприсъщия риск, одиторът използва професионална преценка при определяне значимостта на комбинацията от вероятността и величината на неправилното отчитане.

A209. Оценението вътрешноприсъщ риск, отнасящ се до конкретен риск от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, представлява преценка в рамките на диапазона, от по-нисък към по-висок, на спектъра на вътрешноприсъщия риск. Преценката относно това къде в диапазона се оценява вътрешноприсъщият риск, може да варира в зависимост от естеството, размера и сложността на предприятието, като взема под внимание оценената вероятност и величина на неправилното отчитане и факторите за вътрешноприсъщ риск.

A210. При преценяване вероятността от дадено неправилно отчитане, одиторът взема под внимание възможността неправилното отчитане да възникне, на базата на разглеждане на факторите за вътрешноприсъщ риск.

A211. При преценяване величината на дадено неправилно отчитане, одиторът взема под внимание качествените и количествени аспекти на възможното неправилно отчитане (т.е., неправилните отчитания в твърдения за вярност относно класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания може да бъдат преценени за съществени поради техния размер, естество или обстоятелства).

A212. Одиторът използва значимостта на комбинацията от вероятност и величина на възможното неправилно отчитане при определяне къде в спектъра на вътрешноприсъщия риск (т.е., диапазона) се оценява вътрешноприсъщият риск. Колкото по-висока е стойността на комбинацията от вероятност и величина, толкова по-висока е оценката на вътрешноприсъщия риск; колкото по-ниска е стойността на комбинацията от вероятност и величина, толкова по-ниска е оценката на вътрешноприсъщия риск.

A213. За да бъде оценен даден риск като по-висок по спектъра на вътрешноприсъщия риск, това не означава, че както вероятността, така и величината трябва да са били оценени като високи. По-скоро, пресечната точка на величината и вероятността на същественото неправилно отчитане по спектъра на вътрешноприсъщия риск ще определи дали оценението вътрешноприсъщ риск е разположен по-високо или по-ниско по спектъра на вътрешноприсъщия риск. По-високата оценка на вътрешноприсъщия риск може да се получи в резултат на различни комбинации от вероятност и величина, например, по-висока оценка на вътрешноприсъщия риск би могла да се получи в резултат на по-малка вероятност, но много голяма величина.

А214. За да бъдат разработени целесъобразни стратегии за отговор на рисковете от съществено неправилно отчитане, одиторът може да определи рисковете от съществени неправилни отчитания в рамките на категории, разположени по продължение на спектъра на вътрешноприсъщия риск, на базата на оценката си за вътрешноприсъщия риск. Тези категории може да са описани по различни начини. Независимо от използвания метод на категоризиране, оценката на одитора за вътрешноприсъщия риск е целесъобразна, когато разработването и прилагането на допълнителните одиторски процедури за адресиране на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност представляват подходящ отговор на оценката на вътрешноприсъщия риск и причините за тази оценка.

Всеобхватни рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност (Вж: параграф 31(б))

А215. При оценяване на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, одиторът може да достигне до заключение, че някои рискове от съществени неправилни отчитания се отнасят в по-голяма степен всеобхватно до финансовия отчет като цяло и потенциално могат да окажат влияние върху много твърдения за вярност, в който случай одиторът може да актуализира идентификацията на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет.

А216. При обстоятелства, при които рисковете от съществени неправилни отчитания са идентифицирани като рискове на ниво финансов отчет поради техния всеобхватен ефект върху редица твърдения за вярност и биха могли да бъдат идентифицирани с конкретни твърдения за вярност, от одитора се изисква да вземе под внимание тези рискове, когато оценява вътрешноприсъщия риск във връзка с рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

А217. Когато упражняват професионална преценка във връзка с оценяването на риска от съществени неправилни отчитания, одиторите в публичния сектор биха могли да вземат под внимание сложността на регулациите и директивите и риска от неспазване изискванията на нормативни документи.

Съществени рискове (Вж. параграф 32)

Защо да бъдат определяни съществените рискове и последствията за одита

А218. Определянето на съществените рискове позволява на одитора да фокусира по-голямо внимание върху тези рискове, които са в горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск, посредством изпълнение на определени изисквани отговори, включително:

- контролите, адресиращи съществените рискове, се изисква да бъдат идентифицирани в съответствие с параграф 26(а)(i), с изискване да се оцени дали контролът е разработен ефективно и внедрен в съответствие с параграф 26(г).
- МОС 330 изисква контролите, адресиращи съществените рискове, да бъдат тествани в текущия период (когато одиторът възнамерява да разчита на оперативната ефективност на такива контроли) и да бъдат планирани и изпълнени такива процедури по същество, които да са конкретно в отговор на идентифицирания съществен риск.[52]

[52] МОС 330, параграфи 15 и 21

- МОС 330 изисква одиторът да получи толкова по-убедителни одиторски доказателства, колкото по-висока е оценката на одитора за риска.[53]
- МОС 260 (преработен) изисква комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, относно съществените рискове, идентифицирани от одитора.[54]
- МОС 701 изисква одиторът да вземе под внимание съществените рискове, когато определя тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора, а това са въпроси, които е възможно да представляват ключови одиторски въпроси.[55]
- своевременният преглед на одиторската документация от съдружника, отговорен за ангажимента, на подходящи етапи по време на одита, дава възможност съществените въпроси, включително съществените рискове, да бъдат своевременно разрешени по начин, удовлетворяващ съдружника, отговорен за ангажимента, на или преди датата на одиторския доклад.[56]
- МОС 600 (преработен) изисква одиторът на групата да оцени уместността на разработването и изпълнението на допълнителните одиторски процедури по отношение на области с по-високо оценени рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата или съществени рискове, относно които одиторът на компонента определя допълнителните одиторски процедури, които ще бъдат изпълнявани.[57]

Определяне на съществените рискове

A219. При определяне на съществените рискове одиторът може първо да идентифицира тези оценени рискове от съществени неправилни отчитания, които са били оценени по-високо в рамките на спектъра на вътрешноприсъщия риск, за да формира базата, на която да прецени кои рискове може да са по-близо до горния край. Позиционирането по-близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск ще бъде различно при различните предприятия и няма да е задължително едно и също при дадено предприятие в различните периоди. То може да зависи от естеството и обстоятелствата на предприятието, по отношение на което се оценява рискът.

A220. Определянето на това кои от оценените рискове от съществени неправилни отчитания са близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск и са следователно съществени рискове е въпрос на професионална преценка, освен ако рискът не е от вид, конкретно посочен да бъде третиран като съществен риск в съответствие с изискванията на друг МОС. МОС 240 предоставя допълнителни изисквания и насоки във връзка с идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.[58]

---

53 МОС 330, параграф 7(б)

54 МОС 260 (преработен), параграф 15

55 МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*, параграф 9

56 МОС 220 (преработен), параграфи 32 и A87-A89

57 МОС 600 (преработен), параграф 42

58 МОС 240, параграфи 26–28

Пример:

- Обикновено паричните средства в супермаркет за продажби на дребно вероятно биха били определени като характеризиращи се с висока вероятност от възможно неправилно отчитане (поради риска от неправомерно присвояване на парични средства); от друга страна обикновено величината би била много малка (поради малките обеми парични средства в наличност, с които се борави в магазините). Би било малко вероятно комбинацията от тези два фактора по спектъра на вътрешноприсъщия риск да доведе до определянето на паричните средства като представляващи съществен риск.
- Предприятието е в преговори да продаде бизнес сегмент. Одиторът разглежда ефекта върху обезценката на репутацията и може да определи, че е налице висока вероятност от възможно неправилно отчитане и по-висока величина поради въздействието на факторите за вътрешноприсъщ риск, а именно субективност, несигурност и податливост към предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама. Това може да доведе до определянето на обезценката на репутацията като представляваща съществен риск.

A221. Одиторът взема под внимание относителния ефект от факторите за вътрешноприсъщ риск при оценяването на вътрешноприсъщия риск. Колкото по-малък е ефектът от факторите за вътрешноприсъщ риск, вероятно толкова по-нисък ще бъде оценението риск. Рискове от съществени неправилни отчитания, които е възможно да бъдат оценени като отличаващи се с по-висок вътрешноприсъщ риск и следователно определени като представляващи съществен риск, биха могли да възникнат в резултат на въпроси, като следните:

- сделки или операции, за които съществуват няколко приемливи счетоводни третирания, такива, че става въпрос за субективност.
- приблизителни счетоводни оценки, които се отличават с висока несигурност на приблизителното оценяване или сложни модели.
- сложност в събирането и обработката на данни, които да подкрепят салда по сметки.
- салда по сметки или количествени оповестявания, които включват сложни изчисления.
- счетоводни принципи, които може да са предмет на различаващи се тълкувания.
- промени в бизнеса на предприятието, които предполагат промени в счетоводното отчитане, например, сливания и придобивания.

Рискове, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства (Вж. параграф 33)

Защо се изисква да бъдат идентифицирани рисковете, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства

A222. Поради естеството на риска от съществени неправилни отчитания и контролните дейности, които адресират този риск, при някои обстоятелства единственият начин да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е да се тества оперативната ефективност на контролите. Съответно, съществува изискване одиторът да идентифицира всички такива рискове поради последствията за разработването и изпълнението на допълнителните одиторски процедури в съответствие с МОС 330 за адресиране на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

A223. Параграф 26(a)(iii) изисква също идентифициране на контролите, адресиращи рисковете, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства, тъй като от одитора се изисква, в съответствие с МОС 330,[59] да разработи и изпълни тестове на тези контроли.

Определяне на рисковете, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства

A224. Когато рутинни бизнес сделки и операции са предмет на високо автоматизирана обработка с малка или никаква ръчна намеса, може да не е възможно да бъдат изпълнени единствено процедури по същество във връзка с риска. Случаят може да е такъв при обстоятелства, когато значителен обем от информацията на предприятието се инициира, документира, обработва или отчита единствено в електронен вид, като например, в информационна система, която включва висока степен на интегриране сред нейните ИТ приложения. В такива случаи:

- одиторски доказателства може да са налични единствено в електронен вид и тяхната достатъчност и уместност обикновено зависят от ефективността на контролите над точността и пълнотата им.
- потенциалът за възникване на неправомерно иницииране или изменение на информацията, които да не бъдат разкрити, може да е по-голям, ако подходящите контроли не функционират ефективно.

> **Пример**:
>
> Обикновено не е възможно да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства във връзка с приходите на телекомуникационна компания на базата единствено на процедури по същество. Причината е че доказателствата за телефонния трафик и дейностите по преноса на данни не съществуват във вид, който да може да бъде наблюдаван. Вместо това обикновено се извършва тестване на съществените контроли, за да се определи, че инициирането и завършването на телефонния трафик и дейностите по преноса на данни са правилно уловени (например, минути телефонни разговори или обем свалена информация) и отчетени в системата за фактуриране на предприятието.

A225. МОС 540 (преработен) предоставя допълнителни насоки във връзка с приблизителните счетоводни оценки относно рисковете, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства.[60] Във връзка с приблизителните счетоводни оценки това може да не е ограничено до автоматизираната обработка, а да е приложимо и по отношение на сложните модели.

Оценяване риска на контрола (Вж. параграф 34)

A226. Плановете на одитора да тества оперативната ефективност на контролите се базират на очакванията, че контролите функционират ефективно и това ще формира базата за оценката на одитора за риска на контрола. Първоначалното очакване за оперативната ефективност на контролите се базира на оценката на одитора за разработването и определяне внедряването на идентифицираните контроли в компонента контролни дейности. След като одиторът е тествал оперативната ефективност на контролите в

---

[59] МОС 330, параграф 8

[60] МОС 540 (преработен), параграфи А87–А89

съответствие с МОС 330, одиторът ще е в състояние да потвърди първоначалното си очакване относно оперативната ефективност на контролите. Ако контролите не функционират ефективно според очакванията, то тогава одиторът ще трябва да преразгледа оценката за риска на контрола в съответствие с параграф 37.

А227. Оценяването от одитора на риска на контрола може да бъде извършено по различни начини в зависимост от предпочитаните одиторски техники или методологии, като оценката също може да бъде изразена по различни начини.

А228. Ако одиторът планира да тества оперативната ефективност на контролите, може да е необходимо да се тества комбинация от контроли, за да се потвърдят очакванията на одитора, че контролите функционират ефективно. Одиторът може да планира да тества както преки, така и непреки контроли, включително общи ИТ контроли, и ако това е така – да вземе под внимание комбинирания ефект от контролите, когато оценява риска на контрола. В степента, в която контролите, които ще бъдат тествани, не адресират изцяло оценения вътрешноприсъщ риск, одиторът определя последствията за разработването на допълнителни одиторски процедури, за да намали одиторския риск до приемливо ниско ниво.

А229. Когато одиторът планира да тества оперативната ефективност на автоматизиран контрол, одиторът може да планира да тества и оперативната ефективност на съответните общи ИТ контроли, които подкрепят непрекъснатото функциониране на този автоматизиран контрол, за да адресира рисковете, произтичащи от използването на ИТ и да осигури база за очакването на одитора, че автоматизираният контрол е функционирал ефективно през целия период. Когато одиторът очаква съответните общи ИТ контроли да са неефективни, това определяне може да окаже влияние върху оценката на одитора за риска на контрола на ниво твърдение за вярност и допълнителните одиторски процедури на одитора може да трябва да включват процедури по същество, които да адресират приложимите рискове, произтичащи от използването на ИТ. Допълнителни насоки относно процедурите, които одиторът може да изпълни при такива обстоятелства, са предоставени в МОС 330.[61]

Оценяване на одиторските доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска (Вж: параграф 35)

Защо одиторът да оценява одиторските доказателства от процедурите за оценка на риска

А230. Одиторските доказателства, получени в резултат на изпълнение на процедурите за оценка на риска осигуряват базата за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Това предоставя на одитора база за проектиране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 330. Съответно, одиторските доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска осигуряват база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност.

Оценяване на одиторските доказателства

---

[61] МОС 330, параграфи А29–А31

A231. Одиторските доказателства от процедурите за оценка на риска обхващат както информация, която подкрепя и потвърждава твърденията за вярност на ръководството, така и всяка информация, която противоречи на такива твърдения за вярност.[62]

Професионален скептицизъм

A232. При оценяване на одиторските доказателства от процедурите за оценка на риска, одиторът преценява дали е получено достатъчно разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол, за да е в състояние одиторът да идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания, както и дали съществуват доказателства, влизащи в противоречие, което може да е индикация за риск от съществено неправилно отчитане.

Класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които не са значими, но са съществени (Вж. параграф 36)

A233. Както е обяснено в МОС 320,[63] при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания в класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, под внимание се вземат нивото на същественост и одиторският риск. Определянето от одитора на нивото на същественост е въпрос на професионална преценка и се влияе от възприятието на одитора за финансово-информационните нужди на потребителите на финансовите отчети.[64] За целите на настоящия МОС и параграф 18 от МОС 330, класовете сделки и операции, салдата по сметки и оповестяванията са съществени, ако би могло разумно да се очаква, че пропускането, неправилното отчитане или прикриването на информация за тях ще повлияе върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет като цяло.

A234. Може да съществуват класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които са съществени, но не са били определени като значими класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания (т.е., няма идентифицирани уместни твърдения за вярност).

> **Пример**:
>
> Предприятието може да е направило оповестяване относно възнаграждения на ръководни кадри, по отношението на които одиторът не е идентифицирал риск от съществено неправилно отчитане. Одиторът обаче може да определи, че това оповестяване е съществено на базата на съображенията в параграф A233.

A235. Одиторските процедури за адресиране на класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които са съществени, но не са определени като значими, се адресират в МОС 330.[65] Когато клас сделки или операции, салдо по сметка или оповестяване е определено като значимо съгласно изискването на параграф 29, класът сделки или операции, салдото по сметката или оповестяването е също така съществен клас сделки или операции, салдо по сметка или оповестяване за целите на параграф 18 от МОС 330.

---

62 МОС 500, параграф A5

63 МОС 320, параграф A1

64 МОС 320, параграф 4

65 МОС 330, параграф 18

Преразглеждане оценката на риска (Вж. параграф 37)

A236. По време на одита нова или друга информация може да стане известна на одитора и тя да се различава значително от информацията, на която е била базирана оценката на риска.

> **Пример**:
>
> Оценката на риска за предприятието може да се базира на очакването, че определени контроли функционират ефективно. При изпълнение на тестове на тези контроли одиторът може да получи одиторски доказателства, че те не са функционирали ефективно към съответните моменти по време на одита. Аналогично, при изпълнение на процедурите по същество одиторът може да разкрие неправилни отчитания със суми или честота, които са по-големи и не са в съответствие с оценката на одитора за риска. При такива обстоятелства оценката на риска може да не отразява ефективно действителните обстоятелства, свързани с предприятието, и планираните допълнителни одиторски процедури може да не са ефективни в разкриването на съществени неправилни отчитания. Параграфи 16 и 17 от МОС 330 предоставят допълнителни насоки относно оценяване оперативната ефективност на контролите.

Документация (Вж. параграф 38)

A237. По отношение на повтарящи се одити, определени документи биха могли да бъдат пренесени, актуализирани при необходимост, за да се отразят промени в бизнеса или процесите на предприятието.

A238. МОС 230 отбелязва, наред с други съображение, че макар да няма един единствен начин, по който упражняването от одитора на професионален скептицизъм да бъде документирано, одиторската документация може въпреки всичко да предоставя доказателства, че одиторът е упражнил професионален скептицизъм.[66] Така например, когато одиторските доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска включват доказателства, които както потвърждават, така и влизат в противоречие с твърденията за вярност на ръководството, документацията може да включва начина, по който одиторът е оценил тези доказателства, включително професионалните преценки, направени при оценяване дали одиторските доказателства осигуряват подходяща база за идентифициране и оценяване от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания. Примерите за други изисквания в този МОС, по отношение на които документацията може да осигури доказателства, че одиторът е упражнил професионален скептицизъм, включват:

- Параграф 13, който изисква одиторът да разработи и изпълни процедури за оценка на риска по начин, който да не е пристрастен с оглед получаване на одиторски доказателства, които биха могли да потвърдят съществуването на рискове или изключване на одиторски доказателства, които биха могли да влизат в противоречие със съществуването на рискове;
- Параграф 17, който изисква обсъждане между ключовите членове на екипа по ангажимента относно прилагането на приложимата рамка за финансово отчитане и податливостта на финансовия отчет на предприятието към съществени неправилни отчитания;

---

[66] МОС 230, параграф А7

- Параграфи 19(б) и 20, които изискват одиторът да получи разбиране за причините за евентуални промени в счетоводните политики на предприятието и да оцени дали счетоводните политики на предприятието са подходящи и в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане;
- Параграфи 21(б), 22(б), 23(б), 24(в), 25(в), 26(г) и 27, които изискват одиторът да оцени, на базата на необходимото разбиране, което е получил, дали компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол са подходящи за обстоятелствата на предприятието, имайки предвид естеството и сложността на предприятието, и да определи дали са били идентифицирани един или повече недостатъци на контрола;
- Параграф 35, който изисква одиторът да вземе под внимание всички одиторски доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска, независимо дали потвърждаващи или противоречащи на твърденията за вярност, направени от ръководството, и да оцени дали одиторски доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска, предоставят подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания; и
- Параграф 36, който изисква одиторът да оцени, когато това е приложимо, дали определянето от страна на одитора, че не съществуват рискове от съществени неправилни отчитания по отношение на съществен клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, остава подходящо.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A239. Начинът, по който изискванията на параграф 38 се документират, се определя от одитора, който използва професионалната си преценка.

A240. По-детайлна документация, която да е достатъчна, за да даде възможност на одитор с опит, който няма предходна връзка с одита, да разбере естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените одиторски процедури, може да се изисква, за да се подкрепи логическата обосновка на направените трудни преценки.

A241. По отношение на одити на по-малко сложни предприятия, формата и обхватът на документацията може да са опростени и относително кратки. Формата и обхватът на одиторската документация се влияят от естеството, размера и сложността на предприятието и неговата система за вътрешен контрол, наличността на информация от предприятието и одиторската методология и технология, използвани в хода на одита. Не е необходимо да се документира в цялост одиторското разбиране за предприятието и свързаните с него въпроси. Ключовите елементи[67] на разбирането, документирано от одитора, може да включват тези, на които одиторът е базирал оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания. От одитора обаче не се изисква да документира всеки фактор за вътрешноприсъщ риск, който е бил взет под внимание при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

[67] МОС 230, параграф 8

Пример:

При одити на по-малко сложни предприятия одиторската документация може да бъде включена в одиторската документация за общата стратегия и плана на одита.[68] Аналогично, например, резултатите от оценяването на риска може да бъдат документирани отделно или да бъдат документирани като част от одиторската документация на допълнителните одиторски процедури.[69]

[68] МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*, параграфи 7, 9 и А13

[69] МОС 330, параграф 28

Приложение 1

(Вж. параграфи А61-А67)

Съображения при разбиране на предприятието и неговия бизнес модел

Настоящото приложение обяснява целите и обхвата на бизнес модела на предприятието и предоставя примери за въпроси, които одиторът би могъл да вземе под внимание при разбиране дейностите на предприятието, които може да се включват в бизнес модела. Разбирането на одитора за бизнес модела на предприятието и начина, по който този модел се влияе от бизнес стратегията и бизнес целите на предприятието може да подпомогне одитора при идентифициране на бизнес рисковете, които е възможно да имат ефект върху финансовия отчет. В допълнение, това може да подпомогне одитора при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Цели и обхват на бизнес модела на предприятието

1. Бизнес моделът на предприятието описва как предприятието разглежда например своята организационна структура, операции и обхват на дейността, сфери на бизнес дейност (включително конкуренти и клиенти в съответните сфери на дейност), процеси, възможности за растеж, глобализация, регулаторни изисквания и технологии. Бизнес моделът на предприятието описва начина, по който предприятието създава, съхранява и реализира стойност във финансов и в по-общ аспект за своите заинтересовани страни.

2. Стратегиите представляват подходите, посредством които ръководството планира да постигне целите на предприятието, включително как предприятието планира да адресира рисковете и възможностите, пред които е изправено. Стратегиите на предприятието биват променяни с течение на времето от ръководството, за да се отговори на промени в целите на предприятието или във вътрешните и външни обстоятелства, при които то осъществява дейността си.

3. Описанието на бизнес модела обикновено включва:

   - обхвата на дейностите на предприятието и причините, поради които то ги осъществява.
   - структурата на предприятието и мащаба на неговата оперативна дейност.
   - пазарите или географските или демографски сфери и части от веригата на създаване на стойност, в които предприятието осъществява дейността си, как то взаимодейства с тези пазари или сфери (основни продукти, клиентски сегменти и методи за реализация и дистрибуция) и базата, на която се конкурира.
   - бизнес или оперативните процеси на предприятието (например, процеси по инвестиране, финансиране и оперативни процеси), използвани при осъществяването на неговата дейност, фокусирайки се върху тези части от бизнес процесите, които са важни за създаването, съхраняването и реализирането на стойност.
   - ресурсите (например, финансови, човешки, интелектуални, екологични и технологически) и други фактори за производство и взаимоотношения (например, клиенти, конкуренти, доставчици и служители), които са необходими или важни за успеха на предприятието.
   - как бизнес моделът на предприятието интегрира използването на ИТ във взаимодействието си с клиенти, доставчици, заемодатели и други заинтересовани страни чрез ИТ интерфейс и други технологии.

4. Даден бизнес риск може да има непосредствени последици за риска от съществени неправилни отчитания по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания на ниво твърдение за вярност или на ниво финансов отчет. Така например, бизнес рискът, произтичащ от значителен спад на стойностите на пазара на недвижими имоти, може да повиши риска от съществени неправилни отчитания, свързани с твърдението за вярност, отнасящо се до оценяването, при кредитна институция, отпускаща средносрочни кредити, обезпечени с недвижими имоти. Същият риск обаче, особено съчетан със силен икономически спад, който едновременно повишава стоящия в основата риск от кредитни загуби в течение на целия срок на инструмента по отпуснатите кредити, може да има и дългосрочни последици. Получената в резултат нетна експозиция към кредитни загуби може да породи значителни съмнения в способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако случаят е такъв, това би могло да има последствия за заключението на ръководството и на одитора относно уместността на използването от страна на предприятието на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие и определянето относно това дали е налице съществена несигурност. Следователно, дали даден бизнес риск може да доведе до риск от съществени неправилни отчитания се преценява в светлината на обстоятелствата, отнасящи се до предприятието. Примери за събития и условия, които биха могли да предизвикат наличието на рискове от съществени неправилни отчитания, са посочени в **Приложение 2**.

Дейности на предприятието

5. Примерите за въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при получаването на разбиране за дейностите на предприятието (включени в бизнес модела на предприятието) включват:

   (а) Бизнес операции, като например:

   - естество на източниците на приходи, продукти или услуги, пазари, включително участие в електронна търговия, например, продажби и пазарни дейности през Интернет.
   - осъществяване на оперативната дейност (например, етапи и методи на производство или дейности, изложени на екологични рискове).
   - встъпване в съюзи, съвместни предприятия и дейности, изпълнявани от външни подизпълнители.
   - географска разпръснатост и сегментиране на отрасъла.
   - местоположение на производствените мощности, складове и офиси, както и местоположение и количества материални запаси.
   - ключови клиенти и важни доставчици на стоки и услуги, трудовоправни споразумения (включително наличието на колективни трудови договори, споразумения за пенсионни доходи и доходи след прекратяване на трудовото правоотношение, споразумения за опции за акции или бонусни стимули и държавни регулации, отнасящи се до трудовоправни въпроси).
   - научноизследователска и развойна дейност и съответни разходи.
   - сделки и операции със свързани лица.

(б) Инвестиции и инвестиционни дейности, като например:

- планирани или наскоро осъществени придобивания или продажба на инвестиции.
- инвестиции и освобождаване от ценни книжа и кредити.
- дейности по капиталови инвестиции.
- инвестиции в неконсолидирани предприятия, включително събирателни дружества/сдружения, в които предприятието няма контрол, съвместни предприятия и предприятия със специално предназначение, в които предприятието няма контрол.

(в) Финансиране и дейности по финансиране, като например:

- структура на собствеността на основни дъщерни предприятия и асоциирани предприятия, включително консолидирани и неконсолидирани структури.
- структура на дълга и съответните условия по задълженията, включително задбалансови споразумения за финансиране и лизингови договори.
- действителни собственици (например, местни, чуждестранни, бизнес репутация и опит) и свързани лица.
- използване на деривативни финансови инструменти.

Естество на предприятията със специално предназначение

6. Предприятието със специално предназначение (понякога наричано дружество със специална цел) представлява предприятие, което обикновено се учредява с тясна и ясно дефинирана цел, като например, да осъществи лизинг или секюритизация на финансови активи или за осъществяването на научноизследователска и развойна дейност. То може да приеме формата на капиталово търговско дружество/корпорация, тръст, събирателно дружество/съдружие или некорпоративно предприятие/неперсонифицирано дружество без права на юридическо лице. Предприятието, за сметка на което се създава предприятието със специално предназначение често може да му прехвърли активи (например, като част от операция по отписване, касаеща финансови активи), да получи правото да използва активите му или да извършва услуги за последното, докато други страни осигуряват финансирането на предприятието със специално предназначение. Както посочва МОС 550, при някои обстоятелства предприятието със специално предназначение може да е свързано лице с предприятието.[70]

7. Често рамките за финансово отчитане посочват подробни условия, които се счита, че съставляват контрол, или обстоятелства, при които предприятието със специално предназначение следва да бъде взето под внимание за консолидиране. Често тълкуването на изискванията на такива рамки налага детайлно познаване на съответните споразумения, касаещи предприятието със специално предназначение.

[70] МОС 550, параграф А7

Приложение 2

(Вж. параграфи 12(е), 19(в), А7-А8, А85-А89)

Разбиране на факторите за вътрешноприсъщ риск

Настоящото приложение предоставя допълнителни пояснения относно факторите за вътрешноприсъщ риск, както и въпроси, които одиторът би могъл да вземе под внимание при разбиране и прилагане на факторите за вътрешноприсъщ риск в процеса на идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Фактори за вътрешноприсъщ риск

1. Факторите за вътрешноприсъщ риск са характеристики на събития или условия, които оказват влияние върху податливостта към неправилно отчитане, независимо дали дължащо се на измама или грешка, на твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, преди да бъдат взети под внимание контролите. Такива фактори може да са качествени или количествени и включват сложност, субективност, промяна, несигурност или податливост към неправилно отчитане поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама,[71] доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск. При получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, и за приложимата рамка за финансово отчитане и счетоводните политики на предприятието, в съответствие с параграфи 19(а)-(б), одиторът разбира също така как факторите за вътрешноприсъщ риск засягат податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания при изготвяне на финансовия отчет.

2. Факторите за вътрешноприсъщ риск, отнасящи се до изготвянето на информацията, изисквана от приложимата рамка за финансово отчитане (наричана в настоящия параграф „изискваната информация"), включват:

   - *Сложност*—произтича или от естеството на информацията, или от начина, по който се изготвя изискваната информация, включително когато такива процеси по изготвяне по самата си същност са по-трудни за прилагане. Така например, сложност може да възникне:

     - при изчисляване на провизии за отстъпки на доставчици, тъй като може да е необходимо да бъдат взети под внимание различни търговски условия с множество различни доставчици или много взаимосвързани търговски условия, всички от които имат отношение към изчисляването на дължимите отстъпки; или

     - когато съществуват много потенциални източници на данни, с различни характеристики, използвани при изготвянето на приблизителна счетоводна оценка, обработката на тези данни включва множество взаимосвързани стъпки и следователно данните по самата си същност са по-трудни за идентифициране, улавяне, получаване на достъп, разбиране или обработване.

   - *Субективност*—произтича от вътрешноприсъщите ограничения в способността да се изготви изискваната информация по обективен начин, поради ограниченията в наличността на знания или информация, които са такива, че ръководството може да трябва да направи избор или субективна преценка относно целесъобразния подход, който да предприеме и относно получената в резултат информация, която да бъде

---

[71] МОС 240, параграфи А24–А27

включена във финансовия отчет. Поради различните подходи за изготвяне на изискваната информация, подходящото прилагане на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане може да доведе до различни крайни резултати. С увеличаване на ограниченията в познанията или данните, субективността в преценките, които биха могли да бъдат направени от независими лица с разумни познания, и разнообразието във възможните крайни резултати от тези преценки, също ще се повишат.

- *Промяна*—произтича от събития или условия, които с течение на времето оказват влияние върху бизнеса на предприятието или върху икономическите, счетоводни, регулаторни, отраслови или други аспекти на средата, в която то функционира, когато ефектът от тези събития или условия се отразява в изискваната информация. Такива събития или условия може да възникнат по време на или между финансово-отчетните периоди. Така например, промяна може да произтече в резултат на изменения в изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, или в предприятието и в неговия бизнес модел, или в средата, в която предприятието функционира. Такава промяна може да окаже влияние върху предположенията и преценките на ръководството, включително в степента, в която те се отнасят до избора от страна на ръководството на счетоводни политики или начина, по който се изготвят приблизителните счетоводни оценки или се определят свързаните с тях оповестявания.
- *Несигурност*—възниква, когато изискваната информация не може да бъде изготвена единствено на базата на достатъчно прецизни и комплексни данни, които да могат да бъдат проверени и потвърдени чрез пряко наблюдение. При такива обстоятелства може да е необходимо да бъде възприет подход, който за изготвяне на информацията прилага наличните знания, използвайки достатъчно прецизни и комплексни наблюдаеми данни, доколкото такива са налични, а когато не са налични - разумни предположения, подкрепени от най-подходящите налични данни. Ограниченията върху наличието на познания или данни, които не са под контрола на ръководството (обект на ограничения от гледна точка на разходите, когато това е приложимо) представляват източници на несигурност и техният ефект върху изготвянето на изискваната информация не може да бъде елиминиран. Така например, несигурност на приблизителното оценяване възниква, когато изискваната парична сума не може да бъде определена с точност и крайният резултат от приблизителната оценка не е известен преди датата, на която се финализира финансовият отчет.
- *Податливост към неправилно отчитане поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск* —податливостта към предубеденост на ръководството произтича от условия, които пораждат податливост към преднамерен или непреднамерен неуспех на ръководството да запазва неутралност при изготвяне на информацията. Предубедеността на ръководството често се асоциира с определени условия, които имат потенциала да породят неспазване на неутралност от страна на ръководството при упражняване на преценка (индикатори за потенциална предубеденост на ръководството); това би могло да доведе до съществени неправилни отчитания в информацията, които биха съставлявали измама, в случай че са преднамерени. Такива индикатори включват стимули или натиск, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск (например, в резултат на мотивиране за постигане на желан резултат, като желан целеви показател за печалба или коефициент за

капиталова адекватност), и възможност да не се запази неутралност. Факторите, имащи отношение към податливостта към неправилни отчитания, дължащи се на измама, под формата на финансово отчитане с цел измама или неправомерно присвояване на активи, са описани в параграфи А1 до А5 от МОС 240.

3. Когато сложността е фактор за вътрешноприсъщ риск, може да съществува вътрешна необходимост от по-сложни процеси при изготвяне на информацията и такива процеси може по самата си същност да са по-трудни за прилагане. В резултат, възможно е тяхното прилагане да изисква специализирани умения или знания и да изисква използването на експерт на ръководството.

4. Когато преценката на ръководството е по-субективна, податливостта към неправилни отчитания поради предубеденост на ръководството, независимо дали непреднамерена или преднамерена, също може да се повиши. Така например, съществени преценки на ръководството може да участват при изготвянето на приблизителни счетоводни оценки, които са идентифицирани като отличаващи се с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване и заключенията относно методите, данните и предположенията може да отразяват непреднамерена или преднамерена предубеденост на ръководството.

Примери за събития или условия, които биха могли да доведат до съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания

5. По-долу са представени примери за събития (включително сделки и операции) и условия, които биха могли да сочат за съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на ниво финансов отчет или на ниво твърдение за вярност. Примерите, предоставени по фактор за вътрешноприсъщ риск, обхващат широк кръг събития или условия; не всички събития и условия обаче имат отношение към всеки ангажимент за одит и списъкът с примерите не е задължително изчерпателен. Събитията и условията са категоризирани по фактора за вътрешноприсъщ риск, който може да има най-голям ефект при конкретните обстоятелства. Важно е да се отбележи, че поради взаимодействието между факторите за вътрешноприсъщ риск, примерните събития и условия вероятно биха били изложени на, или повлияни от, други фактори за вътрешноприсъщ риск в различна степен.

Уместен фактор за вътрешноприсъщ риск:	Примери за събития или условия, които биха могли да сочат за съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност
Сложност	Регулаторни: • Оперативна дейност, която в голяма степен е обект на сложна регулация. Бизнес модел: • Съществуването на сложни съюзи и съвместни предприятия. Приложима рамка за финансово отчитане: • Счетоводни оценки, които предполагат сложни процеси. Сделки и операции:

Уместен фактор за вътрешноприсъщ риск:	Примери за събития или условия, които биха могли да сочат за съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност
	• Използване на задбалансово финансиране, предприятия със специално предназначение и други сложни механизми за финансиране.
Субективност	Приложима рамка за финансово отчитане: • Широк кръг възможни критерии за оценяване на приблизителна счетоводна оценка. Например, признаване от ръководството на амортизация или приходи и разходи във връзка със строителство. • Избор от страна на ръководството на техника или модел за оценяване на нетекущ актив, например, инвестиционни имоти.
Промяна	Икономически условия: • Оперативна дейност в региони, които са икономически нестабилни, например, държави със значителна обезценка на валутата или икономики с голяма инфлация. Пазари: • Оперативна дейност, изложена на волатилни пазари, например, сделки с фючърси. Загуба на клиенти: • Проблемни въпроси във връзка с предположението за действащо предприятие и ликвидността, включително загуба на важни клиенти. Отраслов модел: • Промени в отрасъла, в който предприятието осъществява дейност. Бизнес модел: • Промени във веригата на доставките. • Разработване или предлагане на нови продукти или услуги, или навлизане в нови сфери на бизнес дейност. Географско разположение: • Разширяване в нови местоположения. Структура на предприятието: • Промени в предприятието, като например, големи придобивания или реорганизации или други необичайни събития. • Вероятност от продажба на предприятия или бизнес сегменти. Компетентност на човешките ресурси:

Уместен фактор за вътрешноприсъщ риск:	Примери за събития или условия, които биха могли да сочат за съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност
	• Промени в ключовия персонал, включително напускане на ключови висши изпълнителни кадри. ИТ: • Промени в ИТ средата. • Инсталиране на важни нови ИТ системи, свързани с финансовото отчитане. Приложима рамка за финансово отчитане: • Прилагане на нови счетоводни стандарти или указания. Капитал: • Нови ограничения върху наличието на капитал и кредит. Регулаторни: • Иницииране на разследване на оперативната дейност или финансовите резултати на предприятието от регулаторни или държавни органи. • Въздействие на ново законодателство, свързано със защита на околната среда.
Несигурност	Отчитане: • Събития или сделки, които се отличават със значителна несигурност на оценяването, включително приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания. • Висящи съдебни производства и условни задължения, например, продажбени гаранции, финансови гаранции и задължения за отстраняване на щети, нанесени на околната среда.
Податливост към неправилни отчитания поради предубеденост на ръководството или други фактори за измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск	Отчитане: • Възможности ръководството и служителите да участват във финансово отчитане с цел измама, включително пропускане или прикриване на съществена информация в оповестяванията. Сделки и операции: • Значими сделки или операции със свързани лица. • Значителен обем нерутинни или несистемни сделки и операции, включително вътрешнофирмени сделки и операции и големи сделки и операции, касаещи приходите в края на периода. • Сделки и операции, които се документират и отчитат на базата на намерението на ръководството, например, рефинансиране

Уместен фактор за вътрешноприсъщ риск:	Примери за събития или условия, които биха могли да сочат за съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност
	на дълг, активи, които ще бъдат продадени и класифициране на ликвидни ценни книжа.

Други събития или условия, които биха могли да сочат за рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет:

- Липса на персонал с подходящи счетоводни и финансово-отчетни умения.
- Недостатъци на контрола – в частност, в контролната среда, процеса по оценка на риска и процеса по текущо наблюдение и особено такива недостатъци, които не са адресирани от ръководството.
- Минали неправилни отчитания, грешки в минали периоди или значителна сума на корекции в края на периода.

Приложение 3

(Вж. параграфи 12(м), 21–26, А90–А181)

Разбиране на системата на предприятието за вътрешен контрол

1. Системата на предприятието за вътрешен контрол може да е отразена в ръководства или наръчници за политики и процедури, системи и формуляри и информацията, заложена в тях, и се реализира от хората. Системата на предприятието за вътрешен контрол се внедрява от ръководството, лицата, натоварени с общо управление и друг персонал в зависимост от структурата на предприятието. Системата на предприятието за вътрешен контрол може да бъде приложена на базата на решенията на ръководството, лицата, натоварени с общо управление или друг персонал и в контекста на законовите и регулаторни изисквания спрямо модела на извършване на оперативната дейност на предприятието, правната структура на предприятието или комбинация от тях.

2. Настоящото приложение пояснява допълнително компонентите и ограниченията на системата на предприятието за вътрешен контрол, изложени в параграфи 12(м), 21–26 и А90–А181, доколкото те имат отношение към одита на финансовия отчет.

3. В системата на предприятието за вътрешен контрол са включени аспекти, които се отнасят до отчетните цели на предприятието, включително целите му във връзка с финансовото отчитане, но тя може да включва и аспекти, отнасящи се до целите във връзка с оперативната дейност или спазването на изискванията, когато тези аспекти имат отношение към финансовото отчитане.

> **Пример**:
>
> Контролите над спазването на изискванията на закони и нормативни разпоредби може да имат отношение към финансовото отчитане, когато тези контроли имат отношение към изготвянето на оповестявания на условни активи и условни пасиви във финансовия отчет.

Компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол

Контролна среда

4. Контролната среда включва функциите по общо управление и ръководство и нагласите, информираността и действията на лицата, натоварени с общо управление и ръководството по отношение системата на предприятието за вътрешен контрол и нейното значение в предприятието. Контролната среда задава тона на организацията, оказвайки влияние върху съзнателното отношение към контрола на хората в организацията и осигурява общия фундамент за функционирането на останалите компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол.

5. Осъзнатостта по отношение на контрола в организацията се влияе от лицата, натоварени с общо управление, тъй като една от техните функции е да противодействат на натиска върху ръководството във връзка с финансовото отчитане, който може да бъде породен от изисквания на пазара или схеми за възнаграждения. Следователно ефективността на проектирането на контролната среда във връзка с участието на лицата, натоварени с общо управление, се влияе от въпроси, като:

- тяхната независимост от ръководството и тяхната способност да оценяват неговите действия.
- дали те разбират бизнес сделките и операциите на предприятието.
- степента, в която те оценяват дали финансовите отчети са изготвени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително дали финансовите отчети съдържат адекватни оповестявания.

6. Контролната среда включва следните елементи:

(а) *Как се изпълняват отговорностите на ръководството, като например, създаване и поддържане културата на предприятието и демонстриране ангажираността на ръководството с почтеността и етичните ценности*. Ефективността на контролите не може да надскочи почтеността и етичните ценности на хората, които ги създават, администрират и наблюдават. Почтеността и етичното поведение са продукт на етичните и поведенчески стандарти и кодекси за поведение на предприятието, начина, по който те са комуникирани (например, чрез декларации за политиката), и начина, по който те са подкрепени на практика (например, чрез действията на ръководството за елиминиране или смекчаване на стимули или изкушения, които биха могли да подтикнат персонала да се замеси в нечестни, незаконни или неетични действия). Комуникирането на политиките на предприятието във връзка с почтеността и етичните ценности може да включва комуникиране до персонала на поведенчески стандарти чрез декларации за политиката и кодекси за поведение, а също и чрез личен пример.

(б) *Когато лицата, натоварени с общо управление, не съвпадат с ръководството, как лицата, натоварени с общо управление, демонстрират независимост от ръководството и упражняват надзор над системата на предприятието за вътрешен контрол*. Съзнателното отношение към контрола в предприятието се влияе от лицата, натоварени с общо управление. Съображенията може да включват дали са налице достатъчно лица, които да са независими от ръководството и обективни в своите оценки и при вземането на решения; как лицата, натоварени с общо управление, идентифицират и поемат надзорните си отговорности и дали лицата, натоварени с общо управление, запазват надзорна отговорност по отношение действията на ръководството във връзка с разработването, внедряването и функционирането на системата на предприятието за вътрешен контрол. Значението на отговорностите на лицата, натоварени с общо управление, е отразено в практическите ръководства и други закони и нормативни разпоредби или насоки, изготвени с оглед интересите на лицата, натоварени с общо управление. Други отговорности на лицата, натоварени с общо управление, включват надзор над разработването и ефективното функциониране на процедури за защита на лицата, подаващи сигнали за нередности.

(в) *Как предприятието възлага правомощия и отговорности при изпълнение на своите цели.* Тук може да влизат съображения относно:

- ключовите области на правомощия и отговорност и подходящата йерархична подчиненост;
- политиките, отнасящи се до уместните бизнес практики, познанията и опита на ключовия персонал и ресурсите, осигурени за изпълнение на отговорностите; и
- политиките и комуникациите, насочени към гарантиране, че целият персонал разбира целите на предприятието, знае как техните индивидуални действия си

взаимодействат и допринасят за тези цели и отчита как и за какво ще бъдат държани отговорни.

(г) *Как предприятието привлича, развива и запазва компетентни кадри в съответствие със своите цели.* Това включва начина, по който предприятието гарантира, че лицата разполагат с познанията и уменията, необходими за изпълнение на задачите, дефиниращи работната позиция на съответното лице, като например:

- стандарти за наемане на работа на лица с най-висока квалификация – с акцент върху образованието, предишен трудов опит, постижения в миналото и доказателства за почтеност и етично поведение.
- политики за обучение, които комуникират бъдещи роли и отговорности, включително практики, като например, школи и семинари за обучение, които илюстрират очакваното ниво на представяне и поведение; и
- периодични атестации, водещи до кариерно израстване, което демонстрира ангажираността на предприятието с издигането на квалифицирания персонал до по-високи нива на отговорност.

(д) *Как предприятието държи лицата отговорни за техните задължения при изпълнение целите на системата на предприятието за вътрешен контрол.* Това може да бъде постигнато например, чрез:

- механизми за комуникиране и държане лицата отговорни за изпълнението на задълженията им във връзка с контрола и прилагане при необходимост на корективни действия;
- установяване на оценки за резултатите от дейността, стимули и награди за лицата, носещи отговорност за системата на предприятието за вътрешен контрол, включително как тези оценки се оценяват и се поддържа тяхната уместност;
- как натискът, свързан с постигане целите на контрола, влияе върху отговорностите на лицата и на оценките за резултатите от дейността; и
- как на лицата се налагат при необходимост дисциплинарни мерки.

Уместността на горните въпроси ще бъде различна при всяко едно предприятие в зависимост от неговия размер, сложността на неговата структура и естеството на неговите дейности.

Процесът на предприятието по оценка на риска

7. Процесът на предприятието по оценка на риска представлява процес, изискващ повторението на определени стъпки, за идентифициране и анализиране на рисковете за постигане целите на предприятието и формира базата за начина, по който ръководството или лицата, натоварени с общо управление, определят рисковете, които да бъдат управлявани.

8. За целите на финансовото отчитане процесът на предприятието по оценка на риска включва начина, по който ръководството идентифицира бизнес рисковете, имащи отношение към изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата за предприятието рамка за финансово отчитане, оценява приблизително тяхната значимост, оценява вероятността от тяхното възникване и взема решения относно действията за тяхното управляване и съответните резултати от това. Така например, процесът на

предприятието по оценка на риска може да адресира начина, по който предприятието разглежда вероятността от недокументирани сделки и операции или идентифицира и анализира значимите приблизителни оценки, отчетени във финансовия отчет.

9. Рисковете, имащи отношение към надеждното финансово отчитане, включват външни и вътрешни събития, сделки и операции или обстоятелства, които биха могли да възникнат и да окажат неблагоприятно влияние върху способността на предприятието да инициира, документира, обработва и отчита финансова информация в съответствие с твърденията за вярност на ръководството във финансовия отчет. Ръководството може да инициира планове, програми или действия за адресиране на конкретни рискове или да реши да поеме даден риск поради съответните разходи или други съображения. Рискове може да възникват и да се променят в резултат на обстоятелства, като следните:

- *Промени в оперативната среда*. Промени в регулаторната, икономическата или оперативната среда може да доведат до промени в конкурентния натиск и съществено различни рискове.
- *Нов персонал*. Новият персонал може да има различен фокус върху, или разбиране за, системата на предприятието за вътрешен контрол.
- *Нова или реорганизирана информационна система*. Значителните и бързи промени в информационната система могат да променят риска, отнасящ се до системата на предприятието за вътрешен контрол.
- *Бърз растеж*. Значителното и бързо разширяване на оперативната дейност може да постави под напрежение контролите и да увеличи риска от срив в тях.
- *Нова технология*. Инкорпорирането на нови технологии в производствените процеси или информационната система може да промени риска, свързан със системата на предприятието за вътрешен контрол.
- *Нови бизнес модели, продукти или дейности*. Навлизането в бизнес области или сделки и операции, с които предприятието има малък опит, може да въведе нови рискове, свързани със системата на предприятието за вътрешен контрол.
- *Корпоративни преструктурирания*. Преструктурираният може да са съпроводени от съкращаване на персонал и промени в надзора и разделянето на отговорностите, което е възможно да промени риска, свързан със системата на предприятието за вътрешен контрол.
- *Разширена дейност в чужбина*. Разширяването или придобиването на чуждестранна дейност е съпроводено с нови и често уникални рискове, които е възможно да засегнат вътрешния контрол, например, допълнителни или променени рискове от сделки и операции в чуждестранна валута.
- *Нови счетоводни стандарти или указания*. Възприемането на нови счетоводни принципи или промяна на счетоводните принципи може да окаже влияние върху рисковете при изготвяне на финансовия отчет.
- *Използване на ИТ*. Рискове, отнасящи се до:
    - поддържане интегритета на данните и обработката на информацията;
    - рискове за бизнес стратегията на предприятието, които възникват, ако ИТ стратегията на предприятието не подкрепя по ефективен начин неговата бизнес стратегия; или

- промени или нарушения в ИТ средата на предприятието или текучество на ИТ персонала или случаи, в които предприятието не извършва необходимите актуализации в ИТ средата или такива актуализации не са направени своевременно.

Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

10. Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол е непрекъснат процес за оценяване ефективността на системата на предприятието за вътрешен контрол и за своевременно предприемане на действия по отстраняване на недостатъците. Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол може да се състои от непрекъснати дейности, отделни оценявания (провеждани периодично), или някаква комбинация от двете. Често дейностите по непрекъснато текущо наблюдение са вградени в обичайните повтарящи се дейности на предприятието, като е възможно да включват регулярни дейности по ръководство и надзор. Вероятно процесът на предприятието ще е различен по обхват и честота в зависимост от направената от предприятието оценка на рисковете.

11. Целите и обхватът на звената за вътрешен одит обикновено включват дейности, разработени, за да оценяват или наблюдават текущо ефективността на системата на предприятието за вътрешен контрол.[72] Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол може да включва дейности, като например, преглед от ръководството дали банковите равнения се изготвят своевременно, оценка от страна на вътрешните одитори за това доколко персоналът, ангажиран с продажбите, спазва изискванията на политиките на предприятието относно условията на договорите за продажба и надзор от страна на правния отдел за спазване на политиките на предприятието във връзка с етиката и бизнес практиката. Текущо наблюдение се извършва също така, за да се гарантира, че контролите продължават да функционират ефективно с течение на времето. Така например, ако сроковете и точността на банковите равнения не са подложени на текущо наблюдение, вероятно персоналът ще спре да ги изготвя.

12. Контролите по отношение процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, включително тези които наблюдават текущо стоящите в основата автоматични контроли, може да са автоматизирани или неавтоматизирани, или да представляват комбинация от двете. Така например, предприятието може да използва автоматизирани контроли за текущо наблюдение над достъпа до определена технология с автоматични доклади за необичайна дейност до ръководството, което разследва идентифицираните аномалии по неавтоматизиран начин.

13. Когато се прави разграничение между дейност по текущо наблюдение и контрол, отнасящ се до информационната система, под внимание се вземат стоящите в основата детайли за съответната дейност, особено когато дейността включва известно ниво на надзорен преглед. Надзорните прегледи не се класифицират автоматично като дейности по текущо наблюдение и може да е въпрос на преценка дали прегледът се класифицира като контрол, отнасящ се до информационната система или като дейност по текущо наблюдение. Така например, целта на ежемесечният контрол за пълнота би била да се разкрият и коригират грешки, докато дейността по текущо наблюдение би задала въпроса защо възникват грешките и възложила на ръководството отговорност за привеждане на процеса в изправност, за да се предотвратят бъдещи грешки. По-просто казано, контролът, отнасящ

[72] МОС 610 (преработен 2013 г.) и Приложение 4 от настоящия МОС предоставят допълнителни насоки във връзка с вътрешния одит.

се до информационната система, отговаря на конкретен риск, докато дейността по текущо наблюдение оценява дали контролите в рамките на всеки от петте компонента на системата на предприятието за вътрешен контрол функционират така, както е предвидено.

14. Дейностите по текущо наблюдение може да включват използването на информация от комуникации с външни страни, която може да сочи за проблеми или да откроява области, нуждаещи се от подобрение. Клиентите по подразбиране потвърждават данните от фактурирането, като заплащат фактурите си или възразяват срещу начислените им суми. В допълнение, регулаторните органи може да комуникират с предприятието относно въпроси, които засягат функционирането на системата на предприятието за вътрешен контрол, например, комуникации във връзка с проверки от страна на банкови регулаторни агенции. Наред с това, при извършване на дейностите по текущо наблюдение ръководството може да вземе под внимание и комуникациите във връзка със системата на предприятието за вътрешен контрол от страна на външни одитори.

Информационна система и комуникации

15. Информационната система, имаща отношение към изготвянето на финансовите отчети, се състои от дейности и политики, както и съответната счетоводна и първична документация, разработени и установени, за да:

    - инициират, документират и обработват сделките и операциите на предприятието (както и за да улавят, обработват и оповестяват информация относно събития и условия, различни от сделките и операциите) и да поддържат управленската отчетност и отговорност за съответните активи, пасиви и собствен капитал;
    - разрешават въпроси с неправилната обработка на сделки и операции, например, автоматизирани процедури във връзка със съмнителни разчети, следвани за своевременното изчистване на неуточнените позиции;
    - обработват и отчитат счетоводно случаи на пренебрегване на системата или заобикаляне на контролите;
    - включват информация от обработката на сделките и операциите в главната книга (например, прехвърляне на натрупани операции от аналитична счетоводна сметка);
    - улавят и обработват информация, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет, за събития и условия, различни от сделките и операциите, като например, амортизация на материални и нематериални активи и промени във възстановимостта на активите; и
    - гарантират, че информацията, която се изисква да бъде оповестена съгласно приложимата рамка за финансово отчитане, се натрупва, документира, обработва, обобщава и отчита по подходящ начин във финансовия отчет.

16. Бизнес процесите на предприятието включват дейности, чиято цел е:

    - да се разработват, закупуват, произвеждат, продават и дистрибутират продуктите и услугите на предприятието;
    - да се гарантира спазване изискванията на закони и нормативни разпоредби; и
    - да се документира информацията, включително счетоводна и финансово-отчетна информация.

    Бизнес процесите водят в резултат до сделки и операции, които се документират, обработват и отчитат от информационната система.

17. Качеството на информацията оказва влияние върху способността на ръководството да взема целесъобразни решения при управляване и контролиране на дейностите на предприятието и да изготвя надеждни финансови отчети.

18. Комуникациите, които включват предоставянето на разбиране за отделните роли и отговорности, отнасящи се до системата на предприятието за вътрешен контрол, може да приемат такива форми, като ръководства за политика, счетоводни и финансово-отчетни наръчници и меморандуми. Комуникациите може да се осъществяват електронно, устно или чрез действията на ръководството.

19. Комуникирането от страна на предприятието на финансово-отчетните роли и отговорности и на съществени въпроси, отнасящи се до финансовото отчитане, включва предоставянето на разбиране относно отделните роли и отговорности, отнасящи се до системата на предприятието за вътрешен контрол, имащи отношение към финансовото отчитане. Комуникацията може да включва такива въпроси, като степента, в която персоналът разбира как техните дейности в информационната система са свързани с работата на други лица и средствата за докладване на изключения до подходящото по-високо ниво в рамките на предприятието.

Контролни дейности

20. Контролите в компонента контролни дейности се идентифицират в съответствие с параграф 26. Тези контроли включват контролите върху обработката на информацията и общи ИТ контроли, като и двата вида по своето естество могат да са неавтоматизирани или автоматизирани. В колкото по-голяма степен ръководството използва и разчита във връзка със своето финансово отчитане на автоматизирани контроли, или контроли, включващи автоматизирани аспекти, толкова по-важно може да стане за предприятието да внедри общи ИТ контроли, които да адресират непрекъснатото функциониране на автоматизираните аспекти на контролите над обработката на информацията. Контролите в компонента контролни дейности може да се отнасят до следното:

    - *Оторизация и одобрения*. Оторизацията потвърждава, че сделката или операцията е валидна (т.е., тя представлява действително икономическо събитие или е в рамките на политиката на предприятието). Обикновено оторизацията приема формата на одобрение от по-високо ниво на ръководство или на проверка и определяне дали сделката или операцията е валидна. Така например, лице, осъществяващо надзор, одобрява отчет за разходите, след като извършва преглед дали разходите изглеждат разумни и в рамките на политиката. Пример за автоматично одобрение е случаят, когато себестойността на единица във фактурата автоматично се сравнява със съответната себестойност на единица в поръчката в рамките на предварително установено равнище на допустимо отклонение. Фактури в рамките на допустимото отклонение автоматично се одобряват за плащане. Тези фактури, които са извън границите на допустимото отклонение се маркират за допълнително разследване.

    - *Равнения* – Равнението съпоставя два или повече елемента от данните. В случай че бъдат идентифицирани различия, се предприемат действия за привеждане на данните в съответствие. Обикновено равненията адресират пълнотата или точността на обработката на сделките и операциите.

    - *Проверки и потвърждения* – Проверката и потвърждението сравнява помежду им две или повече позиции или съпоставя дадена позиция с политиката, като вероятно ще включва и последващо действие, когато двете позиции не си съответстват или позицията не е в съответствие с политиката. Обикновено проверките и

потвържденията адресират пълнотата, точността или валидността на обработката на сделките и операциите.

- *Физически или логически контроли, включително такива, които адресират защитата на активите срещу неоторизиран достъп, присвояване, използване или продажба.* Контроли, които обхващат:
  - физическата защита на активите, включително адекватни предпазни мерки, като например, помещения, защитени срещу достъп до активи и документи.
  - оторизация за достъп до компютърни програми и файлове с данни (т.е., логически достъп).
  - периодична инвентаризация и сравняване със сумите, посочени в контролните регистри (например, сравняване на резултатите от инвентаризацията на парични средства, ценни книжа и материални запаси със счетоводните записи).

  Степента, в която физическите контроли, имащи за цел да предотвратяват кражба на активи, имат отношение към надеждността на изготвяне на финансовите отчети, зависи от конкретните обстоятелства, като например, случаи, в които активите са много податливи към неправомерно присвояване.

- *Разделяне на отговорностите.* Възлагане на различни хора на отговорностите за оторизиране на сделките и операциите, документирането на сделките и операциите и осигуряване съхранението на активите. Разделянето на отговорностите има за цел да намали възможностите, позволяващи на което и да е лице да е в състояние, както да извърши, така и да прикрие грешки или измами в обичайния ход на изпълнение на своите задължения.

  Така например, мениджърът, разрешаващ продажби на кредит, не е лицето, носещо отговорност за воденето на регистрите за вземанията или боравене с паричните постъпления. Ако едно лице е в състояние да изпълнява всички тези дейности, то може примерно да създаде фиктивна продажба, която би могла да мине незабелязана. Аналогично, лицата, ангажирани с продажбите, не следва да са в състояние да модифицират файловете с продуктовите цени или процентите на комисионните възнаграждения.

  Понякога разделянето на отговорностите не е практически приложимо, икономически целесъобразно от гледна точка на разходите или осъществимо. Така например, на по-малките и по-малко сложни предприятия може да липсват ресурси, за да постигнат идеалното разделяне на отговорностите, а разходите за наемане на допълнителен персонал може да са прекалено високи. В такива ситуации, ръководството може да установи алтернативни контроли. В горния пример, ако лицето, ангажирано с продажбите, може да модифицира файловете с продуктовите цени, в действие може да бъде въведена контролна дейност по разкриване, така че служители, които не са свързани със звеното за продажбите, периодично да осъществяват преглед за това дали и при какви обстоятелства лицето, ангажирано с продажбите, е променяло цени.

21. Определени контроли може да зависят от наличието на подходящи надзорни контроли, установени от ръководството или от лицата, натоварени с общо управление. Например, контролите по оторизацията може да бъдат делегирани съгласно установени указания, като например, инвестиционни критерии, зададени от лицата, натоварени с общо управление; обратно, нерутинни сделки или операции, като например, важни придобивания или освобождаване от инвестиции, може да изискват конкретно одобрение от високо ниво, включително в някои случаи одобрение от акционерите.

Ограничения на вътрешния контрол

22. Системата на предприятието за вътрешен контрол, независимо колко ефективна е тя, може да предостави на предприятието единствено разумна степен на сигурност относно постигането на финансово-отчетните цели на предприятието. Вероятността за тяхното постигане се влияе от вътрешноприсъщите ограничения на вътрешния контрол. Те включват реалното положение, че човешката преценка при вземането на решения може да е погрешна и че сривове в системата на предприятието за вътрешен контрол може да възникнат поради човешка грешка. Така например, възможно е да съществува грешка в разработването на даден контрол или при промяна в него. По същия начин, функционирането на даден контрол може да не е ефективно, например, когато информацията, изготвена за целите на системата на предприятието за вътрешен контрол (например, отчет за изключенията/отклоненията) не се използва ефективно, тъй като лицето, отговорно за извършването на преглед на информацията, не разбира целта на този преглед или не предприема подходящите действия.

23. В допълнение, контролите могат да бъдат заобиколени чрез тайно споразумяване или престъпен сговор на две или повече лица или чрез неправомерно пренебрегване на контролите от страна на ръководството. Така например, ръководството може да сключи странични споразумения с клиенти, които да променят условията на стандартните договори за продажба на предприятието, което може да доведе до неправилно признаване на приходите. Също така, проверките за редактиране в ИТ приложение, разработени да идентифицират и докладват сделки и операции, които надвишават определени кредитни лимити, може да бъдат пренебрегнати и заобиколени или деактивирани.

24. Наред с това, при разработване и внедряване на контролите, ръководството може да направи преценки относно естеството и обхвата на контролите, които избере да внедри и относно естеството и обхвата на рисковете, които избере да поеме.

Приложение 4

(Вж: параграфи 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)

Съображения за разбиране на функцията вътрешен одит на предприятието

Настоящото приложение предоставя допълнителни съображения във връзка с разбирането на функцията вътрешен одит на предприятието, когато такава функция съществува.

Цели и поле на дейност на функцията вътрешен одит

1. Целите и полето на дейност на функцията вътрешен одит, естеството на неговите отговорности и статутът му в рамките на организацията, включително неговите правомощия и управленска отчетност, варират в широки граници и зависят от размера, сложността и структурата на предприятието и изискванията на ръководството и когато е приложимо – на лицата, натоварени с общо управление. Тези въпроси може да са изложени в регламент за вътрешен одит или документ за сферата на компетенции.

2. Отговорностите на функцията вътрешен одит може да включват изпълнение на процедури и оценяване на резултатите, с оглед предоставяне на сигурност на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, относно разработването и ефективността на управлението на риска, системата на предприятието за вътрешен контрол и процесите на общо управление. Ако това е така, функцията вътрешен одит може да играе важна роля в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол на предприятието. От друга страна, отговорностите на функцията вътрешен одит може да са фокусирани върху оценяване на икономичността, ефективността и ефикасността на оперативната дейност и ако това е така, работата на функцията може да не е пряко свързана с финансовото отчитане на предприятието.

Проучващи запитвания до функцията вътрешен одит

3. Ако предприятието има функция вътрешен одит, проучващите запитвания до подходящите лица в рамките на функцията може да осигурят информация, която да е полезна за одитора при получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол и при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. При извършване на своята работа вероятно функцията вътрешен одит ще е получила задълбочени познания за оперативната дейност и бизнес рисковете на предприятието и е възможно да разполага с констатации на базата на своята работа, като например, идентифицирани недостатъци на контрола или идентифицирани рискове, които да представляват ценен принос за разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане, системата на предприятието за вътрешен контрол, одиторските оценки за рисковете или други аспекти на одита. Следователно одиторът отправя проучващи запитвания независимо дали очаква да използва работата на звеното за вътрешен одит, за да модифицира естеството или времето на изпълнение или да намали обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени.[73] Проучващи запитвания, които е възможно да са особено уместни може да се отнасят до въпроси, които функцията вътрешен одит е повдигнала пред лицата, натоварени с общо управление, и крайните резултати от собствения процес на функцията по оценка на риска.

---

[73] Съответните изисквания се съдържат в МОС 610 (преработен 2013 г.).

4. Ако на базата на отговорите на проучващите запитвания на одитора, изглежда, че са налице констатации, които биха могли да имат отношение към финансовото отчитане от предприятието и одита на финансовия отчет, одиторът може да счете за целесъобразно да изчете съответните доклади на звеното за вътрешен одит. Примерите за доклади на функцията вътрешен одит, които е възможно да са уместни, включват документите за стратегията и планирането на функцията и доклади, изготвени за ръководството или лицата, натоварени с общо управление, описващи констатациите от проверките на функцията вътрешен одит.

5. В допълнение, в съответствие с МОС 240,[74] ако функцията вътрешен одит предостави на одитора информация относно действителни или подозирани случаи на измама или твърдения за случаи на измама, одиторът взема тази информация под внимание при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

6. Подходящите лица в рамките на функцията вътрешен одит, до които се отправят проучващите запитвания, са тези, които според преценката на одитора разполагат с подходящите знания, опит и правомощия, като например, ръководителя на звеното за вътрешен одит или в зависимост от конкретните обстоятелства – други служители в рамките на функцията. Одиторът може да счете също така за целесъобразно да провежда периодични срещи с тези лица.

Вземане под внимание на функцията вътрешен одит при получаване на разбиране за контролната среда

7. При получаване на разбиране за контролната среда, одиторът може да вземе под внимание как ръководството е отговорило на констатациите и препоръките на функцията вътрешен одит във връзка с идентифицирани недостатъци на контрола, имащи отношение към изготвянето на финансовия отчет, включително дали и как тези отговори са били приложени и дали са били оценени впоследствие от функцията вътрешен одит.

Разбиране на ролята, която функцията вътрешен одит играе в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

8. Ако естеството на отговорностите и дейностите по изразяване на сигурност на функцията вътрешен одит са свързани с финансовото отчитане на предприятието, одиторът може да е в състояние и да използва работата на функцията вътрешен одит, за да модифицира естеството или времето на изпълнение или за да намали обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнявани пряко от одитора при получаване на одиторски доказателства. Вероятно одиторите ще са в по-голяма степен в състояние да използват работата на функцията вътрешен одит на предприятието, когато например, на базата на опита от предходни одити или процедурите на одитора за оценка на риска, изглежда, че предприятието разполага с функция вътрешен одит, която е адекватно и подходящо обезпечена с ресурси, съответстващи на сложността на предприятието и естеството на неговата оперативна дейност и е в пряка йерархична връзка с лицата, натоварени с общо управление.

9. Ако на базата на предварителното разбиране на одитора относно функцията вътрешен одит, одиторът очаква да използва работата на функцията, за да модифицира естеството или времето на изпълнение или за да намали обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени, е приложим МОС 610 (преработен 2013 г.).

---

[74] МОС 240, параграф 19

10. Както е разгледано допълнително в МОС 610 (преработен 2013 г.), дейностите на функцията вътрешен одит са разграничени от други контроли на текущото наблюдение, които може да имат отношение към финансовото отчитане, като например, прегледи на счетоводна информация за ръководството, които имат за цел да способстват за начина, по който предприятието предотвратява или разкрива неправилни отчитания.

11. Установяването на комуникации с подходящите лица в рамките на функцията вътрешен одит на ранен етап от ангажимента и поддържането на тези комуникации по време на целия ангажимент може да улесни ефективното споделяне на информация. Така се създава среда, в която одиторът може да бъде информиран за съществени въпроси, които е възможно да привлекат вниманието на функцията вътрешен одит, когато такива въпроси засягат работата на одитора. МОС 200 разглежда значението на това одиторът да планира и изпълнява одита с професионален скептицизъм,[75] включително да запази повишено внимание за информация, която поставя под въпрос надеждността на документи и отговори на прочуващите запитвания, които ще бъдат използвани в качеството на одиторски доказателства. Съответно, комуникацията с функцията вътрешен одит по време на целия ангажимент може да предостави възможности за вътрешните одитори да доведат такава информация до знанието на одитора. Впоследствие одиторът ще е в състояние да вземе под внимание тази информация, когато идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания.

[75] МОС 200, параграф 7

Приложение 5

(Вж. параграфи 25(а), 26(б)-(в), А94, А166-А172)

Съображения при разбиране на информационните технологии (ИТ)

Настоящото приложение представя допълнителни въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при разбиране използването от страна на предприятието на ИТ в неговата система за вътрешен контрол.

Разбиране на използването от страна на предприятието на информационни технологии в компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол

1. Системата на предприятието за вътрешен контрол съдържа неавтоматизирани и автоматизирани елементи (т.е., неавтоматизирани и автоматизирани контроли и други ресурси, използвани в системата на предприятието за вътрешен контрол). Комбинацията от неавтоматизирани и автоматизирани елементи в предприятието варира с естеството и сложността на използването от страна на предприятието на ИТ. Използването от страна на предприятието на ИТ оказва влияние върху начина, по който информацията, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, се обработва, съхранява и комуникира и следователно оказва влияние върху начина, по който системата на предприятието за вътрешен контрол е разработена и внедрена. Всеки компонент от системата на предприятието за вътрешен контрол може да използва в известна степен ИТ.

   Като цяло, ИТ допринасят полза за системата на предприятието за вътрешен контрол, като позволяват на предприятието:

   - последователно да прилага предварително дефинирани бизнес правила и да извършва сложни изчисления при обработването на големи обеми сделки и операции или данни;
   - да повиши своевременността, достъпността и точността на информацията;
   - да улесни допълнителния анализ на информацията;
   - да повиши способността за текущо наблюдение над изпълнението на дейностите на предприятието и неговите политики и процедури;
   - да намали риска контролите да бъдат заобикаляни; и
   - да повиши способността за постигане на ефективно разделяне на отговорностите чрез въвеждане на контроли за сигурност в ИТ приложенията, базите данни и оперативните системи.

2. Характеристиките на неавтоматизираните и автоматизирани елементи имат отношение към идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания и базираните на това допълнителни одиторски процедури. Автоматизираните контроли може да са по-надеждни от неавтоматизираните контроли, тъй като те не могат толкова лесно да бъдат заобикаляни, пренебрегвани или преодолявани и са по-малко изложени на обикновени грешки. Автоматизираните контроли може да са по-ефективни от неавтоматизираните при следните обстоятелства:

   - Голям обем повтарящи се сделки или операции или в ситуации, когато грешки, които могат да бъдат предвидени или прогнозирани могат да бъдат предотвратени или разкрити и коригирани чрез автоматизацията.

- Контроли, при които конкретните начини за изпълнение на контрола, могат да бъдат адекватно проектирани и автоматизирани.

Разбиране на използването от страна на предприятието на информационни технологии в информационната система (Вж. параграф 25(а))

3. Информационната система на предприятието може да включва използването на неавтоматизирани и автоматизирани елементи, което оказва влияние върху начина, по който сделките и операциите се инициират, документират, обработват и отчитат. По-специално, процедурите за иницииране, документиране, обработване и отчитане на сделките и операциите може да бъдат наложени посредством използваните от предприятието ИТ приложения и начина, по който предприятието е конфигурирало тези приложения. В допълнение, регистрирани данни под формата на дигитална информация може да заменят или допълнят регистрираните данни във вид на хартиени документи.

4. При получаване на разбиране за ИТ средата, имаща отношение към потоците сделки и операции и обработката на информация в информационната система, одиторът събира информация относно естеството и характеристиките на използваните ИТ приложения, както и относно поддържащата ИТ инфраструктура и ИТ. Таблицата по-долу включва примери за въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при получаване на разбиране за ИТ средата, като съдържа и примери за типичните характеристики на ИТ средата на базата на сложността на ИТ приложенията, използвани в информационната система на предприятието. Такива характеристики обаче са ориентировъчни и може да се различават в зависимост от конкретните ИТ приложения, използвани от предприятието.

	Примери за типичните характеристики на:		
	Сравнително прост търговски софтуер	Среден и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP))
Въпроси, отнасящи се до степента на автоматизация и използването на данните:			
• Степен на автоматизация на процедурите за обработка и сложността на тези процедури, включително дали има високо автоматизирана безхартиена обработка.	НП	НП	Широкообхватни и често сложни автоматизирани процедури
• Степента, в която предприятието разчита на генерирани от системата отчети при обработката на информацията	Проста логика на автоматизираните отчети	Относително проста логика на автоматизираните отчети	Сложна логика на автоматизираните отчети; софтуер за генератор на отчети

	Примери за типичните характеристики на:		
	Сравнително прост търговски софтуер	Среден и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP))
• Как се въвеждат данните (т.е., ръчно въвеждане, въвеждане от клиента или доставчика или качване на файлове).	Ръчно въвеждане на данни	Малък брой въвеждания на данни или прост интерфейс	Голям брой въвеждания на данни или сложен интерфейс
• Как ИТ улесняват комуникацията между приложенията, базите данни или други аспекти на ИТ средата, вътрешно и външно, съобразно случая, чрез системен интерфейс.	Липсва автоматизиран интерфейс (единствено ръчно въвеждане)	Малък брой въвеждания на данни или прост интерфейс	Голям брой въвеждания на данни или сложен интерфейс
• Обем и сложност на данните в дигитална форма, които се обработват от информационната система, включително дали счетоводни данни или друга информация се съхраняват в дигитална форма и локацията на съхраняваните данни.	Малък обем данни или прости данни, които са в състояние да бъдат проверени и потвърдени ръчно; локално разположение на данните	Малък обем данни или прости данни	Голям обем данни или сложни данни; Складове на данни;[76] Използване на вътрешни или външни доставчици на ИТ услуги (например, съхранение в трети лица или хостинг на данни)
Въпроси, свързани с ИТ приложенията и ИТ инфраструктурата:			
• Видът приложение (например, търговско приложение без никакво или с малко адаптиране към конкретния потребител,	Закупено приложение без никакво или с малко адаптиране към	Закупено приложение или прости, по-стар образец, с ограничени възможности, приложения за	Специално разработени за клиента приложения или по-сложни системи за

[76] По принцип складът на данни се описва като централизирано хранилище/регистър на интегрирани данни от един или повече несъпоставими източници (като например, множество бази данни), от който могат да бъдат генерирани отчети или който може да бъде използван от предприятието за други дейности по анализиране на данни. Генератор на отчети е ИТ приложение, което се използва за извличане на данни от един или повече източници (например, склад на данни, база данни или ИТ приложение) и представяне на данните в конкретно посочен формат.

	Примери за типичните характеристики на:		
	Сравнително прост търговски софтуер	Среден и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP))
или във висока степен адаптирано към конкретния потребител или във висока степен интегрирано приложение, което може да е закупено и адаптирано към конкретния потребител или разработено вътрешнофирмено).	конкретния потребител	системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP), без никакво или с малко адаптиране към конкретния потребител	планиране ресурсите на предприятието (ERP) със значително адаптиране към конкретния потребител
• Сложността и естеството на ИТ приложенията и съответната ИТ инфраструктура.	Малък, прост лаптоп или решение, базирано на сървър на клиента	Усъвършенстван и стабилен базов компютър, малък или прост клиентски сървър, софтуер като облак за услуги	Сложен базов компютър, голям или сложен клиентски сървър, интернет, инфраструктура като облак за услуги
• Дали има хостинг в трета страна или аутсорсинг на ИТ.	Ако е възложено на външен изпълнител – той е компетентен, опитен, доказан доставчик (например, доставчик на облак)	Ако е възложено на външен изпълнител – той е компетентен, опитен, доказан доставчик (например, доставчик на облак)	Компетентен, опитен, доказан доставчик за определени приложения и нов или стартиращ доставчик за други
• Дали предприятието използва нововъзникващи технологии, които засягат финансовото му отчитане	Не се използват нововъзникващи технологии	Ограничено използване на нововъзникващи технологии в някои приложения	Смесено използване на нововъзникващи технологии в различни платформи
Въпроси, свързани с ИТ процесите:			
• Персоналът, ангажиран с поддържането на ИТ средата (броят и нивото на уменията на ресурсите за ИТ поддръжка, които управляват сигурността и промените в ИТ средата).	Малък брой служители с ограничени ИТ знания за обработка на актуализациите на доставчиците и	Ограничен персонал с ИТ умения / специално отделени за ИТ	Специални ИТ отдели с квалифициран персонал, включително умения в областта на програмирането

	Примери за типичните характеристики на:		
	Сравнително прост търговски софтуер	Среден и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP))
	управление на достъпа		
• Сложността на процесите за управление правото на достъп.	Едно единствено лице с административен достъп управлява правото на достъп	Няколко лица с административен достъп управляват правото на достъп	Сложни процеси, управлявани от ИТ отдела във връзка с правото на достъп
• Сложността на сигурността на ИТ средата, включително уязвимост на ИТ приложенията, базите данни и други аспекти на ИТ средата на кибер рискове, особено когато има уеб-базирани сделки и операции или сделки и операции с участието на външен интерфейс	Прост достъп в помещенията, без външни интернет елементи	Някои уеб-базирани приложения с основно проста сигурност в зависимост от ролята на потребителя	Множество платформи с уеб-базиран достъп и сложни модели на сигурност
• Дали в начина, по който се обработва информацията, са били направени промени и обхватът на такива промени през периода.	Търговски софтуер без инсталиран програмен код	Някои търговски приложения без програмен код и други усъвършенствани приложения с малък брой или прости промени; традиционен жизнен цикъл на развитие на системите	Нови или голям брой или сложни промени, няколко цикъла на развитие всяка година
• Обхватът на промяната в ИТ средата (например, нови аспекти на ИТ средата или съществени промени в ИТ приложенията или съответната ИТ инфраструктура).	Промените са ограничени до актуализация на версиите на търговски софтуер	Промените се състоят от актуализация на търговски софтуер, актуализация на версиите на системите за планиране ресурсите на предприятието (ERP) или подобрения в по-стари версии	Нови или голям брой или сложни промени, няколко цикъла на развитие всяка година, висока степен на адаптиране към конкретния потребител на системите за

	Примери за типичните характеристики на:		
	Сравнително прост търговски софтуер	Среден и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP))
			планиране ресурсите на предприятието (ERP)
• Дали е имало голямо преобразуване на информация през периода и ако това е така – естеството и значимостта на направените промени и как е осъществено преобразуването.	Актуализациите на софтуера се предоставят от доставчика; Без характеристики на преобразуване на информация при актуализация	Незначителни актуализации на версиите на приложенията в търговски софтуер с ограничено преобразуване на информация	Важни актуализации на версиите, нови издания, промяна в платформата

Нововъзникващи технологии

5. Предприятията може да използват нововъзникващи технологии (например, блокчейн, роботизация или изкуствен интелект), тъй като тези технологии може да предоставят специфични възможности за повишаване на оперативната ефективност или подобряване на финансовото отчитане. Когато нововъзникващи технологии се използват в информационната система на предприятието, имаща отношение към изготвянето на финансовите отчети, одиторът може да включи тези технологии в идентифицирането на ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. Макар да е възможно нововъзникващите технологии да бъдат разглеждани като по-развити или по-сложни в сравнение със съществуващите технологии, отговорностите на одитора във връзка с ИТ приложенията и идентифицираните общи ИТ контроли в съответствие с параграф 26(б)-(в) остават непроменени.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

6. Получаването на разбиране за ИТ средата на предприятието може да е по-лесно осъществимо по отношение на по-малко сложно предприятие, което използва търговски софтуер и в случаите, когато предприятието няма достъп до програмния код, за да прави промени в програмата. Такива предприятия може да нямат специални ИТ ресурси, а да имат лице, на което е възложена ролята на администратор за целите на предоставяне на служителите на достъп или инсталиране на предоставени от доставчика актуализации на ИТ приложенията. Специфичните въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при разбиране естеството на търговски счетоводен софтуерен пакет, което е възможно да

е единственото ИТ приложение, използвано от по-малко сложно предприятие в неговата информационна система, може да включват:

- степента, в която софтуерът е широко известен и има репутация че е надежден;
- степента, в която е възможно предприятието да модифицира програмния код на софтуера, за да включва допълнителни модули (т.е., надстройки) към базовия софтуер или да прави директни промени в данните;
- естеството и обхвата на модификациите, които са били направени в софтуера. Макар да е възможно предприятието да не е в състояние да модифицира програмния код на софтуера, много софтуерни пакети позволяват конфигуриране (например, задаване или промяна на отчетните параметри). Обикновено те не включват модификации на програмния код; одиторът обаче може да вземе под внимание степента, в която предприятието е в състояние да конфигурира софтуера, когато разглежда пълнотата и точността на изготвената от софтуера информация, която се използва в качеството на одиторски доказателства; и
- степента, в която може да бъде получен директен достъп до данните, свързани с изготвянето на финансовия отчет (т.е. директен достъп до базата данни, без използване на ИТ приложението) и обема данни, които се обработват. Колкото по-голям е обемът на данните, в толкова по-голяма степен предприятието може да се нуждае от контроли, които да адресират поддържането на интегритета на данните, което може да включва общи ИТ контроли над неоторизирания достъп и промени в данните.

7. Сложните ИТ среди може да включват адаптирани в голяма степен към конкретния потребител или силно интегрирани ИТ приложения и следователно да изискват повече усилия, за да бъдат разбрани. Финансово-отчетните процеси или ИТ приложения може да са интегрирани с други ИТ приложения. Това интегриране може да включва ИТ приложения, които се използват в бизнес операциите на предприятието и които предоставят информация на ИТ приложенията, имащи отношение към потоците сделки и операции и обработката на информацията в информационната система на предприятието. При такива обстоятелства, определени ИТ приложения, използвани в бизнес операциите на предприятието също може да имат отношение към изготвянето на финансовия отчет. Сложните ИТ среди може да изискват специални ИТ отдели, които имат структурирани ИТ процеси, поддържани от персонал, притежаващ умения за разработване на софтуер и поддържане на ИТ средата. В други случаи, предприятието може да използва външни или вътрешни доставчици на услуги, за да управлява определени аспекти на своята ИТ среда или ИТ процеси в нея (например, хостинг от трета страна).

Идентифициране на ИТ приложенията, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ

8. Разбирайки естеството и сложността на ИТ средата на предприятието, включително естеството и обхвата на контролите върху обработката на информацията, одиторът може да определи на кои ИТ приложения предприятието разчита за точната обработка и поддържане интегритета на финансовата информация. Идентифицирането на ИТ приложенията, на които предприятието разчита, може да окаже влияние върху решението на одитора да тества автоматизираните контроли в тези ИТ приложения, предполагайки, че такива автоматизирани контроли адресират идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания. И обратно, ако предприятието не разчита на дадено ИТ приложение, малко вероятно е автоматизираните контроли в това ИТ приложение да са

подходящи или достатъчно прецизни за целите на тестовете на оперативната ефективност. Автоматизираните контроли, които може да са идентифицирани в съответствие с параграф 26(б) може да включват, например, автоматизирано изчисляване или контроли на входящата информация, обработката и резултатите, като например, тристранно съпоставяне на поръчка, товарен документ на доставчика и фактура на доставчика. Когато одиторът идентифицира автоматизирани контроли и определя посредством разбирането си за ИТ средата, че предприятието разчита на ИТ приложението, което включва тези автоматизирани контроли, по-вероятно ще бъде одиторът да идентифицира ИТ приложението като такова, което е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

9. При разглеждане на въпроса дали ИТ приложенията, за които одиторът е идентифицирал автоматизирани контроли, са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, вероятно одиторът би взел под внимание дали и до каква степен предприятието може да има достъп до програмния код, който да позволява на ръководството да прави промени в програмата по отношение на тези контроли или ИТ приложенията. Степента, в която ръководството прави промени в програмата или конфигурацията и степента, в която ИТ процесите над тези промени са формализирани също може да представляват уместни съображения. Вероятно одиторът би взел също под внимание и риска от неправомерен достъп или промени в данните.

10. Генерираните от системата отчети, които одиторът е възможно да има намерение да използва като одиторски доказателства може да включват например отчет за възрастта на търговските вземания или отчет за оценяването на материалните запаси. По отношение на такива отчети, одиторът може да получи одиторски доказателства относно пълнотата и точността на отчетите, като тества по същество входящата информация и резултатите от отчетите. В други случаи одиторът може да планира да тества оперативната ефективност на контролите над изготвянето и поддържането на отчета, в който случай ИТ приложението, от което е изготвен отчетът вероятно ще е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ. В допълнение към тестването на пълнотата и точността на отчета, одиторът може да планира да тества оперативната ефективност на общите ИТ контроли, които адресират рисковете, свързани с неправомерни или неоторизирани промени в програмата или промени на данните в отчета.

11. Определени ИТ приложения може да включват в себе си функционалност за генериране на отчети, докато някои предприятия може да използват отделни приложения за генериране на отчети (т.е., генератори на отчети). В такива случаи одиторът може да трябва да определи източниците на генерираните от системата отчети (т.е., приложението, което изготвя отчета и източниците на данни, използвани от отчета), за да определи ИТ приложенията, изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

12. Източниците на данни, използвани от ИТ приложенията може да са бази данни, например, достъпът до тях да може да става само чрез ИТ приложението или от ИТ персонал със специални права за администриране на базата данни. В други случаи източникът на данни може да е склад на данни и самият той да бъде разглеждан като ИТ приложение, изложено на рисковете, произтичащи от използването на ИТ.

13. Одиторът може да е идентифицирал риск, по отношение на който процедурите по същество сами по себе си да не са достатъчни, поради това, че предприятието използва високо автоматизирана и безхартиена обработка на сделките и операциите, което е възможно да включва множество интегрирани ИТ приложения. При такива обстоятелства идентифицираните от одитора контроли вероятно ще включват автоматизирани контроли.

Наред с това, предприятието може да разчита на общите ИТ контроли, за да поддържа интегритета на обработваните сделки и операции и на останалата информация, използвана при обработката. В такива случаи ИТ приложенията, участващи в обработката и съхранението на информацията, вероятно ще бъдат изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

Изчисления за крайния потребител

14. Макар да е възможно одиторски доказателства да се получават във вид на генерирани от системата резултати, които се използват в изчисления, извършвани от инструмент за изчисления за крайния потребител (например, софтуер за електрони таблици или прости бази данни), обикновено такива инструменти не се идентифицират като ИТ приложения в контекста на параграф 26(б). Разработването и внедряването на контроли във връзка с достъпа и промени в инструменти за изчисления за крайния потребител може да е изпълнено с предизвикателства и такива контроли рядко са равностойни или толкова ефективни, колкото общите ИТ контроли. По-скоро, одиторът може да разгледа комбинация от контроли върху обработката на информацията, вземайки под внимание целта и сложността на участващите изчисления за крайния потребител, като например:

    - Контроли върху обработката на информацията по отношение иницииране и обработката на първични данни, включително уместните автоматизирани или интерфейс контроли до точката, от която данните биват извличани (т.е., складът на данни);
    - Контроли, които да проверят, че логиката функционира така, както е замислено, например, контроли, които „доказват“ извличането на данни, например, равнение на отчета с данните, от които е получен, сравняване на отделните данни от отчета с източника и обратно и контроли, които проверяват формулите или макрокомандите; или
    - Използване на софтуерни инструменти за валидиране, които систематично проверяват формули и макрокоманди, например, инструменти за интегритета на електронните таблици.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

15. Способността на предприятието да поддържа интегритета на информацията, съхранявана и обработвана в информационната система, може да варира в зависимост от сложността и обема на съответните сделки, операции и друга информация. Колкото по-голяма е сложността и обема на данните, които подкрепят значим клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, толкова по-малко вероятно може да е предприятието да поддържа интегритета на тази информация, единствено посредством контроли върху обработката на информацията (например, контроли върху входящата информация и резултатите или контроли за преглед). Става също така по-малко вероятно одиторът да е в състояние да получи одиторски доказателства относно пълнотата и точността на такава информация, единствено посредством тестване по същество, когато тази информация се използва в качеството на одиторски доказателства. При някои обстоятелства, когато обемът и сложността на сделките и операциите са по-малки, ръководството може да разполага с контрол върху обработката на информацията, който да е достатъчен, за да провери и потвърди точността и пълнотата на данните (например, обработените и фактурирани отделни поръчки за продажби може да бъдат равнени с хартиения носител, първоначално въведен в ИТ приложението). Когато предприятието разчита на общите ИТ

контроли, за да поддържа интегритета на определена информация, използвана от ИТ приложенията, одиторът може да определи, че ИТ приложенията, които поддържат информацията, са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

Примерни характеристики на ИТ приложение, което вероятно не е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ	Примерни характеристики на ИТ приложение, което вероятно е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ
• Самостоятелни приложения. • Обемът на данни (сделки и операции) не е съществен. • Функционалността на приложението не е сложна. • Всяка сделка или операция е подкрепена от оригинален документ на хартиен носител.	• Приложенията са взаимосвързани с интерфейс. • Обемът на данни (сделки и операции) е съществен. • Функционалността на приложението е сложна, тъй като: – приложението инициира сделки и операции автоматично; и – съществуват различни сложни изчисления, стоящи в основата на автоматизираните записи.
Вероятно ИТ приложението не е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ, защото: • Обемът на данните не е съществен и поради това ръководството не разчита на общите ИТ контроли за обработката или поддържането на данните. • Ръководството не разчита на автоматизирани контроли или друга автоматизирана функционалност. Одиторът не е идентифицирал автоматизирани контроли в съответствие с параграф 26(а). • Макар ръководството да използва генерирани от системата отчети в контролите си, то не разчита на тези отчети. Вместо това, то равнява отчетите обратно до документите на хартиен носител и проверява и потвърждава изчисленията в отчетите. • Одиторът директно ще тества изготвената от предприятието информация, използвана в качеството на одиторски доказателства.	Вероятно ИТ приложението е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ, защото: • Ръководството разчита на системата от приложения за обработката или поддържането на данните, тъй като обемът на данните е съществен. • Ръководството разчита на системата от приложения за изпълнението на определени автоматизирани контроли, идентифицирани също и от одитора.

Други аспекти на ИТ средата, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ

16. Когато одиторът идентифицира ИТ приложения, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, други аспекти на ИТ средата обикновено също са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. ИТ инфраструктурата включва бази данни, операционна система и мрежа. Базите данни съхраняват данните, използвани от ИТ приложенията и може да се състоят от множество взаимосвързани таблици с данни. Директен достъп до данните в базите данни може да бъде получен чрез системи за управление на бази данни или от ИТ или друг персонал със специални права за администриране на базата данни. Операционната система е отговорна за управлението на комуникациите между хардуера, ИТ приложенията и друг софтуер, използван в мрежата. В резултат, директен достъп до ИТ приложенията и базите данни може да бъде получен чрез операционната система. Мрежата се използва в ИТ инфраструктурата, за да предава данни и обменя информация, ресурси и услуги чрез обща комуникационна връзка. Обикновено мрежата установява също слой на логическа сигурност (възможност за който дава операционната система) за достъп до съответните ресурси.

17. Когато ИТ приложенията са идентифицирани от одитора като изложени на рискове, произтичащи от ИТ, базата или базите данни, които съхраняват данните, обработвани от идентифицираното ИТ приложение, обикновено също се идентифицират. Аналогично, доколкото способността на ИТ приложението да функционира често зависи от операционната система и директен достъп до ИТ приложенията и базите данни може да бъде получен от операционната система, обикновено операционната система е изложена на рискове, произтичащи от използването на ИТ. Мрежата може да бъде идентифицирана, когато е централна точка за достъп към идентифицираните ИТ приложения и съответните бази данни или когато ИТ приложението взаимодейства с доставчици или външни страни чрез интернет или интернет ИТ приложения са идентифицирани от одитора.

Идентифициране на рискове, произтичащи от използването на ИТ и общи ИТ контроли

18. Примерите за рискове, произтичащи от използването на ИТ, включват рисковете, свързани с неуместното разчитане на ИТ приложения, които обработват данните неточно, обработват неточни данни или и двете, като например:

    - неоторизиран достъп до данните, което може да доведе до разрушаване на данни или неправомерни промени в данните, включително отразяване на неоторизирани или несъществуващи сделки или операции или неточно отразяване на сделки или операции. В частност, рискове може да възникнат, когато няколко потребители осъществяват достъп до обща база данни.
    - възможността ИТ персоналът да получи специално право на достъп отвъд необходимото за изпълнение на възложените им задължения, нарушавайки по този начин разделянето на отговорностите.
    - неоторизирани промени в данните в мастър файлове.
    - неоторизирани промени в ИТ приложения или други аспекти на ИТ средата.
    - неизвършване на необходими промени в ИТ приложения или други аспекти на ИТ средата.
    - неправомерна ръчна интервенция.

- потенциална загуба на данни или невъзможност да се осъществи при необходимост достъп до данните.

19. Разглеждането от страна на одитора на неоторизирания достъп може да включва рисковете, свързани с неоторизиран достъп от вътрешни или външни страни (често наричани рискове на кибер сигурността). Не е задължително такива рискове да засягат финансовото отчитане, тъй като ИТ средата на предприятието може да включва и ИТ приложения и свързаните с тях данни, които адресират потребности във връзка с оперативната дейност или спазването на изискванията. Важно е да се отбележи, че кибер инциденти обикновено възникват първо чрез слоевете на периметъра и вътрешната мрежа, като тенденцията е да бъдат отстранявани впоследствие от ИТ приложението, базата данни или операционните системи, засягащи изготвянето на финансовия отчет. Съответно, в случай че е идентифицирана информация относно нарушаване на сигурността, обикновено одиторът взема под внимание степента, в която такова нарушение има потенциала да засегне финансовото отчитане. Ако е възможно финансовото отчитане да е засегнато, одиторът може да реши да разбере и тества съответните контроли, за да определи възможния ефект или обхват на потенциалните неправилни отчитания във финансовия отчет, или да определи, че предприятието е предоставило адекватни оповестявания във връзка с такова нарушаване на сигурността.

20. В допълнение, законите и нормативните разпоредби, които е възможно да имат пряк или непряк ефект върху финансовите отчети на предприятието може да включват законодателство за защита на данните. Разглеждането на въпроса за спазване от страна на предприятието на изискванията на такива закони или нормативни разпоредби, в съответствие с МОС 250 (преработен),[77] може да включва разбиране за ИТ процесите на предприятието и общите ИТ контроли, които предприятието е внедрило, за да адресира съответните закони или нормативни разпоредби.

21. Общите ИТ контроли се внедряват, за да адресират рисковете, произтичащи от използването на ИТ. Съответно, одиторът използва разбирането, получено относно идентифицираните ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата и приложимите рискове, произтичащи от използването на ИТ, при определяне на общите ИТ контроли, които да бъдат идентифицирани. В някои случаи предприятието може да използва общи ИТ процеси в цялата си ИТ среда или по отношение на определени ИТ приложения, в който случай може да бъдат идентифицирани съвместни рискове, произтичащи от използването на ИТ и общи ИТ контроли, които да са съвместни.

22. По принцип, вероятно ще бъдат идентифицирани по-голям брой общи ИТ контроли, свързани с ИТ приложенията и базите данни, отколкото по отношение на други аспекти на ИТ средата. Причината е, че тези аспекти са най-тясно свързани с обработката и съхранението на информацията в информационната система на предприятието. При идентифициране на общите ИТ контроли, одиторът може да вземе под внимание контролите над действията както на крайните потребители, така и на ИТ персонала или доставчиците на ИТ услуги на предприятието.

23. **Приложение 6** предоставя допълнителни пояснения относно естеството на общите ИТ контроли, обичайно внедрявани по отношение на различни аспекти на ИТ средата. В допълнение, предоставени са и примери за общи ИТ контроли за различни ИТ процеси.

---

[77] МОС 250 (преработен)

Приложение 6

(Вж. параграфи 26(в), А173-А174)

Съображения при разбиране на общите ИТ контроли

Настоящото приложение предоставя допълнителни въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при разбиране на общите ИТ контроли.

1. Естество на ИТ контролите, обичайно внедрявани по отношение на всеки от аспектите на ИТ средата:

   (а) Приложения

   Общите ИТ контроли в слоя на ИТ приложенията ще са в корелационна връзка с естеството и обхвата на функционалността на приложението и маршрутите за достъп, за които дава възможност технологията. Така например, повече контроли ще бъдат уместни при силно интегрираните ИТ приложения със сложни опции за сигурност, отколкото при по-стара версия на ИТ приложение, подкрепящо малък брой салда по сметки, с методи за достъп единствено през сделките и операциите.

   (б) База данни

   Общите ИТ контроли в слоя на базата данни обикновено адресират рискове, произтичащи от използването на ИТ, свързани с неоторизирани актуализации на финансово-отчетната информация в базата данни чрез директен достъп до базата данни или изпълнение на скрипт или програма.

   (в) Операционна система

   Общите ИТ контроли в слоя на операционната система обикновено адресират рискове, произтичащи от използването на ИТ, свързани с административния достъп, който може да улесни пренебрегването и заобикалянето на други контроли. Това включва действия, като компрометиране на идентификационните данни на други потребители, добавяне на нови, неоторизирани потребители, качване на зловреден софтуер или изпълнение на скриптова или други неоторизирани програми.

   (г) Мрежа

   Общите ИТ контроли в слоя на мрежата обикновено адресират рискове, произтичащи от използването на ИТ, свързани със сегментиране на мрежата, дистанционен достъп и автентификация. Контролите на мрежата може да са уместни, когато предприятието има интернет приложения, използвани във финансовото отчитане. Контролите на мрежата може да са уместни също така, когато предприятието има съществени взаимоотношения с бизнес партньори или аутсорсинг в трети страни, което може да увеличи пренасянето на данни и необходимостта от дистанционен достъп.

2. Примерите за налични общи ИТ контроли, организирани по ИТ процес, включват:

   (а) Процес за управление на достъпа:

   - *Автентификация*

     Контроли, които гарантират, че потребител, който осъществява достъп до ИТ приложението или друг аспект на ИТ средата, използва собствените си идентификационни данни за логване на потребителя (т.е., потребителят не използва идентификационните данни на друг потребител).

- *Оторизация*

  Контроли, които позволяват потребителите да осъществяват достъп единствено до информацията, необходима за техните служебни задължения, без да превишават тези граници, което способства за правилното разделяне на отговорностите.

- *Предоставяне на право на достъп*

  Контроли за оторизация на нови потребители и модификации в предоставените на съществуващите потребители специални права на достъп.

- *Отнемане правото на достъп*

  Контроли за лишаване на потребителя от право на достъп, в случай на прекратяване на трудовите правоотношения или прехвърляне.

- *Специален достъп*

  Контроли над административния достъп или достъпа на влиятелни потребители.

- *Преглед на достъпа на потребителя*

  Контроли за коригиране или оценяване достъпа на потребителя при непрекъсната оторизация във времето.

- *Контроли за конфигурацията на сигурността*

  Обикновено всяка технология има ключови настройки на конфигурацията, които способстват за ограничаване на достъпа до средата.

- *Физически достъп*

  Контроли над физическия достъп до центъра за данни и хардуера, тъй като този достъп може да се използва за пренебрегване и заобикаляне на други контроли.

(б) Процес за управление на програмата или други промени в ИТ средата:

- *Процес за управление на промените*

  Контроли върху процеса на разработване, програмиране, тестване или пренасяне на промени в експлоатационната среда (т.е., на крайния потребител).

- *Разделяне на отговорностите по отношение пренасянето на промени*

  Контроли, които разделят достъпа за извършване или пренасяне на промени в експлоатационната среда.

- *Разработване или придобиване или внедряване на системи*

  Контроли над първоначалното разработване или внедряване на ИТ приложение (или във връзка с други аспекти на ИТ средата).

- *Преобразуване на данни*

  Контроли над преобразуването на данни по време на разработване, внедряване или актуализации на ИТ средата.

(в) Процес за управление на ИТ операциите

- *Планиране на задачи*

  Контроли над достъпа до календарния график и иницииране на задачи или програми, които биха могли да окажат влияние върху финансовото отчитане.

- *Текущо наблюдение над задачите*

  Контроли за текущо наблюдение на финансово-отчетните задачи или програми за успешно изпълнение.

- *Резервни копия и възстановяване на информация*

  Контроли, които да гарантират, че се създават резервни копия на финансовите данни така, както е планирано и че тези данни са на разположение и достъпът до тях може да бъде осъществен за своевременно възстановяване в случай на прекъсване на електрозахранването или атака.

- *Разкриване на неправомерно проникване*

  Контроли за текущо наблюдение на уязвимости и/или неправомерни прониквания в ИТ средата.

Таблицата по-долу представя илюстративни примери за общи ИТ контроли за адресиране на примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ, включително при различни ИТ приложения в зависимост от тяхното естество.

Процес	**Рискове**	**Контроли**	**ИТ приложения**		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
Управление на достъпа	Права на достъп на потребителите: Потребителите имат права на достъп, надхвърлящи тези, които са необходим за изпълнение на възложените им задачи, което	Ръководството одобрява естеството и обхвата на правата на достъп на потребителите във връзка с нов и модифициран достъп на потребителя, включително	Да – вместо прегледи на достъпа на потребителите, отбелязани по-долу	Да	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
	може да доведе до неправилно разделяне на отговорностите	стандартни профили/роли за приложенията, критично важни финансово–отчетни сделки и операции и разделяне на отговорностите			
		Достъпът за потребители, с които са прекратени трудовоправните отношения или са прехвърлени се анулира или модифицира своевременно	Да – вместо прегледи на достъпа на потребителите, отбелязани по-долу	Да	Да
		Достъпът на потребителите се подлага на периодичен преглед	Да – вместо контроли за предоставяне право на достъп/ Отнемане правото на достъп по-горе	Да - за определени приложения	Да
		Разделянето на отговорностите се наблюдава текущо и влизащият в конфликт с правилата достъп или се отнема, или	НП – няма обезпечено от системата разделяне	Да - за определени приложения	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
		се разпределя към смекчаващи контроли, които се документират и тестват			
		Достъпът на специално ниво (например, конфигурация, администратори на данни и администратори на системата за сигурност) се оторизира и подходящо ограничава	Да – вероятно само в слоя на ИТ приложенията	Да - в слоя на ИТ приложенията и определени слоеве от ИТ средата за платформа	Да - във всички слоеве на ИТ средата за платформа
Управление на достъпа	Директен достъп до данните: Неправомерни промени се извършват директно във финансовите данни чрез средства, различни от операции в приложението.	Достъпът до приложни файлове с данни или обекти / таблици /данни от база данни се ограничава до оторизирания персонал, на базата на техните служебни отговорности и възложена роля, като този достъп се одобрява от ръководството	НП	Да - за определени приложения и бази данни	Да

Процес	**Рискове**	**Контроли**	**ИТ приложения**		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
Управление на достъпа	Системни настройки: Системите не са адекватно конфигурирани или актуализирани, за да се ограничи достъпът до надлежно оторизирани и подходящи потребители	Достъпът е с автентификация посредством уникални потребителски идентификатори и пароли или други методи като механизъм за валидиране, че потребителите са оторизирани да получат достъп до системата. Параметрите на паролите отговарят на фирмените или отраслови стандарти (например, минимална дължина и сложност на паролата, изтичане на валидността, блокиране на ползвателя)	Да – само автентификация с парола	Да – съчетание на автентификация с парола и многофакторна автентификация	Да
		Ключовите атрибути на конфигурацията на системата за сигурност са правилно внедрени	НП – не съществуват технически конфигурации на системата за сигурност	Да - за определени приложения и бази данни	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
Управление на промени	Промени в приложенията: Извършени са неправомерни промени в системи или програми на приложенията, които съдържат уместни автоматизирани контроли (т.е., настройки, които могат да бъдат конфигурирани, автоматизирани алгоритми, автоматизирани изчисления и автоматизирано извличане на данни) или логика на отчитане	Промените в приложенията са подходящо тествани и одобрени преди да бъдат приложени в експлоатационната среда	НП - проверка и потвърждение, че не е инсталиран никакъв програмен код	Да - за нетърговски софтуер	Да
		Достъпът за внедряване на промени в приложната експлоатационна среда е подходящо ограничен и отделен от развойната среда	НП	Да – за нетърговски софтуер	Да
Управление на промени	Промени в базите данни: Извършени са неправомерни промени в структурата на базата данни и взаимовръзките между данните	Промените в базите данни са подходящо тествани и одобрени преди да бъдат приложени в експлоатационната среда	НП – в предприятието не се правят промени в базите данни	Да - за нетърговски софтуер	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
Управление на промени	Промени в системния софтуер: Извършени са неправомерни промени в системния софтуер (например, операционна система, мрежа управленски софтуер, софтуер за контрол на достъпа).	Промените в системния софтуер са подходящо тествани и одобрени преди да бъдат приложени в експлоатационната среда	НП – в предприятието не се правят промени в системния софтуер	Да	Да
Управление на промени	Преобразуване на данни: Данни, преобразувани от остарели системи или предходни версии въвеждат грешки в данните, ако преобразуването прехвърля непълни, излишни, остарели или неточни данни.	Ръководството одобрява резултатите от преобразуването на данните (например, дейности по балансиране и равнение) от старата приложна система или структура на данни в новата приложна система или структура на данни и осъществява текущо наблюдение, че	НП – адресира се посредством неавтоматизирани контроли	Да	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
		преобразуването се извършва в съответствие с установените политики и процедури за преобразуване			
ИТ операции	Мрежа: Мрежата не предотвратява адекватно получаването от неоторизирани потребители на неправомерен достъп до информационните системи.	Достъпът се удостоверява (автентифицира) посредством уникални идентификатори на потребителите и пароли или други методи, като механизъм за валидиране, че потребителите са оторизирани да получат достъп до системата. Параметрите на паролите отговарят на фирмените или професионални политики и стандарти (например, минимална дължина и сложност на паролата, изтичане	НП – не съществува отделен метод за мрежова автентификация	Да	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
		на валидността, блокиране на ползвателя)			
		Архитектурата на мрежата е такава, че да сегментира интернет приложения от вътрешната мрежа, когато се осъществява достъп до приложения, имащи отношение към вътрешния контрол върху финансовото отчитане	НП – не се използва никакво сегментиране на мрежите	Да – с преценка	Да – с преценка
		Сканиране за уязвимост на периметъра на мрежата се извършва на периодична база от екипа за управление на мрежата, който разследва също потенциални уязвимости	НП	Да – с преценка	Да – с преценка
		На периодична база се генерират	НП	Да – с преценка	Да – с преценка

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
		сигнали, които да осигурят уведомление за заплахи, идентифицирани от системите за разкриване на неправомерно проникване. Тези заплахи се разследват от екипа за управление на мрежата.			
		Внедряват се контроли, които да ограничат достъпа до виртуалната корпоративна мрежа (VPN) до оторизираните и подходящи потребители	НП – няма виртуална корпоративна мрежа (VPN)	Да – с преценка	Да – с преценка
ИТ операции	Резервни копия на данните и възстановяване на информация: Финансови данни не могат да бъдат своевременно възстановени или до тях да бъде осъществен	Финансовите данни се архивират на регулярна база съгласно установен график и честота.	НП – разчита се на неавтоматизирани резервни копия от финансовия екип	Да	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	**Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ**	**Примерни общи ИТ контроли**	**Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)**	**Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)**	**Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)**
	достъп, когато е налице загуба на данни.				
ИТ операции	Планиране на задачи: Експлоатационни системи, програми или задачи водят до неточна, непълна или неоторизирана обработка на данни.	Само оторизирани потребители имат достъп да актуализират пакетните задачи (включително интерфейс задачи) в софтуера за планиране на задачите.	НП – няма пакетни задачи	Да – за определени приложения	Да
		Критично важните системи, програми или задачи се наблюдават текущо и грешките при обработката се коригират, за да се гарантира успешното приключване.	НП – няма текущо наблюдение на задачите	Да – за определени приложения	Да

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 320

НИВО НА СЪЩЕСТВЕНОСТ ПРИ ПЛАНИРАНЕТО И ИЗПЪЛНЕНИЕТО НА ОДИТА

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1

Ниво на същественост в контекста на одита 2-6

Дата на влизане в сила 7

Цел 8

Определение 9

Изисквания

Определяне на ниво на същественост и ниво на същественост на изпълнението при планиране на одита 10-11

Преразглеждане в хода на одита 12-13

Документация 14

Приложение и други пояснителни материали

Ниво на същественост и одиторски риск A1

Ниво на същественост в контекста на одита A2

Определяне на ниво на същественост и ниво на същественост на изпълнението при планиране на одита A3-A13

Преразглеждане в хода на одита A14

Международен одиторски стандарт (МОС) 320 „Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МСО) разглежда отговорността на одитора за прилагане на концепцията за ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита на финансови отчети. МОС 450[1] обяснява по какъв начин нивото на същественост се прилага при оценката на ефекта на идентифицираните неправилни отчитания върху одита и на некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет.

Ниво на същественост в контекста на одита

2. Рамките за финансово отчитане често включват обсъждане на концепцията за ниво на същественост в контекста на изготвянето и представянето на финансовите отчети. Въпреки че рамките за финансово отчитане може да коментират нивото на същественост с различни термини, те обичайно обясняват, че:
   - Неправилните отчитания, включващи пропуски, се считат за съществени, ако индивидуално или взети заедно могат разумно да се очаква да повлияят на икономическите решения на потребителите, взети на база финансовите отчети;
   - Преценките относно нивото на същественост се правят в светлината на съществуващите обстоятелства и се повлияват от размера или характера на неправилното отчитане, или на комбинацията от двете; и
   - Преценките относно въпросите, които са съществени за потребителите на финансовите отчети, се базират на разглеждане на общите потребности от финансова информация на потребителите като група[2]. Възможният ефект от неправилните отчитания върху конкретни отделни потребители, чиито потребности могат да варират в широки граници, не се разглежда.
3. Такава дискусия, ако присъства в приложимата рамка за финансово отчитане, предоставя рамката за справка на одитора при определянето на нивото на същественост за одита. Ако приложимата рамка за финансово отчитане не включва дискусия за концепцията на нивото на същественост, характеристиките, посочени в параграф 2 предоставят на одитора такава рамка за справка.
4. Определянето от страна на одитора на нивото на същественост е въпрос на професионална преценка и тя се влияе от възприятието на одитора за потребностите на потребителите на финансовия отчет от

[1] МОС 450 "Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита"

[2] Например, "Рамка за изготвяне и представяне на финансови отчети", възприета от Съвета по Международни счетоводни стандарти през април 2001 г., посочва, че за предприятия, които работят с цел генериране на печалба, тъй като инвеститорите осигуряват рисков капитал за предприятието, предоставянето на финансови отчети, които отговарят на техните потребности ще отговори и на повечето потребности на другите потребители, които финансовите отчети могат да удовлетворят.

финансова информация. В този контекст е разумно одиторът да предположи, че потребителите:

(а) притежават разумни познания за бизнес и стопански дейности и по счетоводство и желание за изучаване на информацията във финансовия отчет с разумна надлежна грижа и внимание;

(б) разбират, че финансовите отчети се изготвят, представят и одитират през нива на същественост;

(в) отчитат несигурностите, вътрешно присъщи при оценкяването на сумите, което се базирао на използването на приблизителни оценки, преценки и разглеждане и вземане под внимание на бъдещи събития; и

(г) вземат разумни икономически решения въз основа на информацията във финансовите отчети.

5. Концепцията за нивото на същественост се прилага от одитора както при планирането и изпълнението на одита, така и при оценката на ефекта от идентифицираните неправилни отчитания върху одита и на некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет и при формирането на мнението, изразено в одиторския доклад. (вж. параграф А1)

6. При планирането на одита одиторът прави преценки относно неправилните отчитания, които ще бъдат счетени за съществени. Тези преценки предоставят база за:

(а) определяне на характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите за оценка на риска;

(б) идентифициране и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания; и

(в) определяне на характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

Нивото на същественост, определено при планирането на одита, не определя непременно сума под която некоригираните неправилни отчитания, индивидуално или взети заедно, винаги ще бъдат преценявани като несъществени. Обстоятелствата, свързани с някои неправилни отчитания, могат да накарат одитора да ги оцени като съществени, дори ако те са под нивото на същественост. Не е практически приложимо да се разработват одиторски процедури за разкриване на всички неправилни отчитания, които биха могли да бъдат съществени единствено поради характера си. Разглеждането обаче на естеството на потенциалните неправилни отчитания в оповестяванията има отношение към разработването на одиторските процедури за адресиране на рисковете от съществени неправилни отчитания[3].В допълнение, при оценяване на ефекта върху финансовия отчет от всички некоригирани неправилни отчитания, одиторът преценява не само размера, но и характера на некоригираните неправилни отчитания и конкретните обстоятелства на тяхното възникване[4]. (Вж. параграф А2)

---

[3] Вж. МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания,* параграфи А204–А233

[4] МОС 450, параграф А21

Дата на влизане в сила

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

Цел

8. Целта на одитора е да прилага концепцията за нивото на същественост по подходящ начин при планирането и изпълнението на одита.

Определение

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

(а) Ниво на същественост на изпълнението - сумата или сумите, определени от одитора на по-нисък размер от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло с цел намаляване на риска при обединяване на финансовата информация до подходящо ниско ниво. Ако е приложимо, нивото на същественост на изпълнението също се отнася и за сумата или сумите, определени от одитора на по-нисък размер от нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.

(б) Риск при обединяване на финансова информация – вероятността съвкупността на некоригираните и неразкрити неправилни отчитания да надвишава нивото на същественост за финансовия отчет като цяло

Изисквания

Определяне на ниво на същественост и ниво на същественост на изпълнението при планиране на одита

10. Когато изготвя цялостната стратегия на одита, одиторът определя нивото на същественост за финансовия отчет като цяло. Ако в конкретните обстоятелства на предприятието, е налице един или повече конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, за които неправилни отчитания в размер на по-ниски от сумата на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло, могат разумно да се очаква да повлияят върху икономическите решения на потребителите, взети въз основа на финансовия отчет, одиторът също определя ниво или нива на същественост, които да бъдат прилагани към тези конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. (вж. параграф А3-А12)
11. Одиторът определя ниво на същественост на изпълнението за целите на оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания и за определяне характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури. (вж. параграф А13)

Преразглеждане с напредването на одита

12. Одиторът преразглежда нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (и, ако е приложимо, нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или

оповестявания) в случай, че по време на одита му стане известна информация, която първоначално би го накарала да определи различна сума (или суми). (вж. параграф А14)

13. Ако одиторът заключи, че за финансовия отчет като цяло е целесъобразно по-ниско ниво на същественост (и, ако е приложимо, ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания) от първоначално определеното, той определя дали е необходимо да се преразгледа нивото на същественост на изпълнението, и дали характерът, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури остават подходящи.

Документация

14. Одиторът включва в одиторската документация следните суми и фактори, взети под внимание при тяхното определяне:[5]
    (а) ниво на същественост за финансовия отчет като цяло (вж. параграф 10);
    (б) ако е приложимо, ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания (вж. параграф 10);
    (в) ниво на същественост на изпълнението (вж. параграф 11); и
    (г) всяко преразглеждане на подточки (а) – (в) в хода на одита (вж. параграфи 12-13).

* * *

Приложение и други пояснителни материали
Ниво на същественост и одиторски риск (вж. параграф 5)

А1. При провеждането на одит на финансов отчет общата цел на одитора е да получи разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка, което дава възможност на одитора да изрази мнение дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане и да издаде доклад върху финансовия отчет и да комуникира това както се изисква от МОС в съответствие с констатациите на одитора[6]. Одиторът получава разумна степен на сигурност чрез получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства за свеждане на одиторския риск до приемливо ниско ниво[7]. Одиторският риск е рискът одиторът да изрази неподходящо одиторско мнение, когато финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания. Одиторският риск е функция от рисковете от

[5] МОС 230 „Одиторска документация", параграфи 8-11 и параграф А6.
[6] МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти", параграф 11.
[7] МОС 200 , параграф 17.

съществени неправилни отчитания и риска на разкритията[8]. Нивото на същественост и одиторският риск се разглеждат и през целия одит, в частност, когато:

(а) се идентифицират и оценяват рисковете от съществени неправилни отчитания[9];
(б) се определя характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури[10]; и
(в) се оценява ефекта от некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет[11] и се формира мнението, изразено в одиторския доклад[12].

Ниво на същественост в контекста на одита (Вж. параграф 6)

А2. Идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания [13] включва използването на професионална преценка за идентифициране на тези класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, включително качествените оповестявания, неправилните отчитания при които биха могли да бъдат съществени (т.е., по принцип, неправилните отчитания се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет като цяло). Когато преценява дали неправилните отчитания в качествените оповестявания биха могли да са съществени, одиторът може да идентифицира уместни фактори, като:

- Обстоятелствата, отнасящи се до предприятието за съответния период (например, през периода предприятието може да е осъществило съществена бизнес комбинация).
- Приложимата рамка за финансово отчитане, включително промени в нея (например, нов стандарт за финансово отчитане може да изисква нови качествени оповестявания, които са съществени за предприятието).
- Качествени оповестявания, които са важни за потребителите на финансовия отчет поради естеството на предприятието (например, оповестяванията за ликвиден риск може да са важни за потребителите на финансовите отчети на финансова институция).

Определяне на ниво на същественост и ниво на същественост на изпълнението при планирането на одита

*Въпроси, специфични за предприятията от публичния сектор (*вж. параграф 10)

А3. В случай на предприятие от публичния сектор, законодателните и регулаторните органи често са основните потребители на финансовите му отчети. В допълнение, финансовите отчети могат да се използват за

[8] МОС 200 , параграф 13(в).
[9] МОС 315 (преработен 2019 г.)
[10] МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове"
[11] МОС 450
[12] МОС 700 (преработен), "Формиране на мнение и докладване върху финансовия отчет"
[13] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 28-37, изисква одиторът да идентифицира и оцени риска от съществено неправилно отчитане на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност

вземане на решения, различни от икономически. Следователно, определянето на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (и, ако е приложимо нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания) при одита на финансови отчети на предприятия в публичния сектор се повлиява и от закона, нормативната разпоредба или други правомощия и от потребностите от финансова информация на законодателните органи и на обществеността във връзка с програми в публичния сектор.

Използване на основни бази при определяне на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (вж. параграф 10)

A4. Определянето на нивото на същественост изисква упражняване на професионална преценка. Често като отправна точка към избрана база за сравнение се прилага процент за определяне на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло. Факторите, които могат да повлияят върху идентифицирането на подходяща база , включват следното:

- Елементи на финансовия отчет (например, активи, пасиви, собствен капитал, приходи, разходи);
- Дали във финансовия отчет на конкретното предприятие съществуват позиции, върху които следва да бъде фокусирано вниманието на потребителите (например, за целите на оценката на финансовите резултати от дейността потребителите имат тенденцията да се фокусират върху печалбата, приходите или нетните активи);
- Характер на предприятието, къде се намира то в жизнения си цикъл, както и отрасъла и икономическата среда, в която то функционира;
- Структура на собствеността на предприятието и на начина, по който то се финансира (например, ако предприятието се финансира единствено чрез дълг, а не със собствен капитал, потребителите могат да отдават по-голямо значение на активите и претенциите към тях, отколкото на доходите на предприятието); и
- Относителна променливост на базата.

A5. Примерите за стандарти на бази, които биха могли да бъдат подходящи в зависимост от конкретните обстоятелства на предприятието, включват различните категории на отчетените доходи, като например печалба преди данъци, общия размер на приходите, брутната печалба и общите разходи, общия размер на собствен капитал или стойността на нетните активи. Печалбата преди данъци от продължаващи дейности често се използва за предприятия, които са ориентирани към генериране на печалба. Когато печалбата преди данъци от продължаващи дейности е често променлива, могат да бъдат използвани като подходящи други бази, като например, брутната печалба или общите приходи.

A6. Във връзка с избора на база, обикновено съществените и подходящи за целта финансови данни включват финансови резултати и финансово състояние през предходни периоди, финансови резултати и финансово състояние за периода до момента, както и бюджети или прогнози за текущия период, коригирани за отразяване на съществени промени в обстоятелствата на предприятието (например, съществено бизнес

придобиване) и свързани промени в условията на отрасъла или икономическата среда, в която то функционира. Например, когато като отправна точка нивото на същественост за финансовия отчет като цяло се определя за конкретно предприятие на базата на процент от печалбата преди данъци от продължаващи дейности, но обстоятелствата, които пораждат извънредно намаление или увеличение в тази печалба, могат да накарат одиторът да заключи, че нивото на същественост за финансовия отчет като цяло следва да се определи по по-подходящ начин като се използва нормализирана печалба преди данъци от продължаващи дейности, базирана на минали резултати.

А7. Нивото на същественост е свързано с финансовия отчет, за който одиторът издава доклад. Когато финансовият отчет се изготвя за финансов отчетен период от повече или по-малко от дванадесет месеца, какъвто може да е случая за ново предприятие или при промяна на финансовия отчетен период, нивото на същественост се отнася за финансовия отчет, изготвен за този финансов отчетен период.

А8. Определянето на процента, който следва да бъде приложен към избраната база, изисква упражняването на професионална преценка. Съществува взаимовръзка между процента и избраната база за сравнение, при която обикновено процентът, приложен към печалбата преди данъци от продължаващи дейности, е по-висок от процента, приложен към общите приходи. Например, одиторът може да счете, че пет процента от печалбата преди данъци от продължаващи дейности е подходящ за предприятия, ориентирани към генериране на печалби в производствени отрасли, докато той може да счете, че един процент от общите приходи или общите разходи е подходящ за предприятие, което не е ориентирано към генериране на печалби. Конкретните обстоятелства, обаче, може да повлияят кой процент да се приеме за подходящ, по-висок или по-нисък.

Въпроси, специфични за малки предприятия

А9. Когато печалбата преди данъци от продължаващи дейности на предприятието е последователно номинална, какъвто може да е случая за предприятие, ръководено от собственика, където собственикът получава голяма част от печалбата преди данъци под формата на възнаграждение, може да е по-уместно като база за сравнение да се използва печалбата преди възнаграждения и данъци.

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

А10. При одит на предприятие от публичния сектор, общите разходи или нетните разходи (разходите, намалени с приходите или разходите, намалени с паричните постъпления) може да представлява по-подходяща база за дейности по програми. Когато предприятие от публичния сектор разполага с публични активи, тези активи могат да се явяват подходящата база.

*Ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания (*вж. параграф 10)

А11. Факторите, които може да показват съществуването на един или повече конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, за които неправилни отчитания в по-малък размер от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло, които бимогло разумно да се очаква да повлияят върху икономическите решения на потребителите, взети въз основа на финансовия отчет, включват:

- дали определени закони, нормативни разпоредби или приложимата рамка за финансово отчитане повлияват на очакванията на потребителите чрез оценяването или оповестяването на определени позиции (например, сделки със свързани лица, и възнаграждение на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление, както и анализ на чувствителността по отношение на счетоводни приблизителни оценки по справедлива стойност с висока несигурност на приблизителното оценяване);
- ключови оповестявания във връзка с отрасъла, в който функционира предприятието (например, разходи за изследователска и развойна дейност за фармацевтични компании);
- дали вниманието е фокусирано върху конкретен аспект от дейността на предприятието, който е оповестен отделно във финансовия отчет (например, оповестявания относно сегменти или съществена бизнес комбинация).

А12. Когато преценява дали в конкретните обстоятелства на предприятието съществуват такива класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, одиторът може да счете за полезно да получи разбиране за мненията и очакванията на лицата, натоварени с общо управление, и на ръководството.

Ниво на същественост на изпълнението (вж. параграф 11)

А13. Планирането на одита единствено с цел разкриване на неправилни отчитания, които са съществени поотделно, пренебрегва факта, че взети заедно индивидуално несъществените неправилни отчитания могат да породят съществено неправилно отчитане във финансовия отчет. По този начин не оставя резерв за възможни неразкрити неправилни отчитания. Нивото на същественост на изпълнението (което, както е определено, представлява една или повече суми) се определя като сума, по-малка от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло, за да се намали до подходящо ниско ниво рискът при обединяване на финансовата информация. Аналогично, нивото на същественост на изпълнението, свързано с нивото на същественост, определено за конкретен клас сделки или операции, салда по сметки или оповестявания, се определя с цел свеждане до подходящо ниско ниво на вероятността общия размер на некоригираните и неразкритите неправилни отчитания в този конкретен клас сделки и операции, салда по сметка или оповестявания да надвишават нивото на същественост за този конкретен клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. Определянето на ниво на същественост на изпълнението не представлява просто механично изчисление и изисква упражняване на професионална преценка. Влияние върху него оказва разбирането на

предприятието от страна на одитора, което се актуализира по време на изпълнението на процедурите за оценка на риска; както и характера и обхвата на неправилните отчитания, идентифицирани в предишни одити и следователно, очакванията на одитора за неправилните отчитания в текущия период.

Преразглеждане в хода на одита (вж. параграф 12)

A14. Нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (и, ако е приложимо, нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания) може да се наложи да бъдат преразгледани в резултат на промяна в обстоятелствата, които са възникнали по време на одита (например, решение за освобождаване на голяма част от дейността на предприятието), нова информация или промяна в разбирането на одитора за предприятието и неговите дейности, в резултат от изпълнението на допълнителни одиторски процедури. Например, ако по време на одита изглежда, че реалните финансови резултати вероятно ще бъдат значително различни от очакваните финансови резултати в края на периода, които първоначално са използвани за определяне на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло, одиторът преразглежда това ниво на същественост.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 330

ОДИТОРСКИ ПРОЦЕДУРИ В ОТГОВОР НА ОЦЕНЕНИТЕ РИСКОВЕ

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

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Дата на влизане в сила	2
Цел	3
Определения	4
Изисквания	
Общи отговори	5
Одиторски процедури в отговор на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност	6-23
Адекватност на представянето на финансовия отчет	24
Оценка на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства	25-27
Документация	28-30
Приложение и друг обяснителен материал	
Общи отговори	A1-A3
Одиторски процедури в отговор на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност	A4-A60
Адекватност на представянето на финансовия отчет	A61
Оценка на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства	A62-A64
Документация	A65

Международен одиторски стандарт (МОС) 330 „Одиторски процедури в отговор на оценените рискове" трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти".

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора за планирането и изпълнението на процедури в отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания, установени и оценени от одитора в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.)[1] при одита на финансовия отчет.

Дата на влизане в сила

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

Цел

3. Целта на одитора е да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за оценените рискове от съществени неправилни отчитания, чрез планирането и изпълнението на подходящи процедури в отговор на тези рискове.

Определения

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

   (a) Процедура по същество - одиторска процедура, изпълнявана с цел установяване на съществени неправилни отчитания на ниво твърдения за вярност. Процедурите по същество включват:

      (i) тестове на детайлите (на групи сделки, салда по сметки и оповестявания); и

      (ii) аналитични процедури по същество.

   (b) Тестове на контролите – одиторска процедура, планирана с цел оценяването на оперативната ефективност на контролите при предотвратяването, или разкриването и коригирането, на съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Изисквания

Общи отговори

5. Одиторът планира и прилага общи отговори, чиято цел е адресирането на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет. (Вж.: Пар. А1-А3)

---

[1] МОС 315 (преработен 2019 г.) „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания".

Одиторски процедури в отговор на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност

6. Одиторът планира и изпълнява допълнителни одиторски процедури, чийто характер, време на изпълнение и обхват се базират върху, и са в отговор на, оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. (Вж.: Пар. А4-А8; А43-А54)

7. При планирането на допълнителни одиторски процедури, които да бъдат изпълнени, одиторът:

   (а) разглежда причините за оценката, която е дадена на риска от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, за всеки значим клас сделки, салда по сметки и оповестявания, включително:

      (i) вероятността и величината на неправилни отчитания, които се дължат на конкретните характеристики на значимия клас сделки, салда по сметки или оповестявания (т.е. вътрешноприсъщ риск); и

      (ii) дали оценката на риска взема под внимание контролите, които адресират риска от съществени неправилни отчитания (т.е. риск на контрола), като по този начин изисква от одитора да получи одиторски доказателства, за да определи дали контролите функционират ефективно (т.е. одиторът планира да тества оперативната ефективност на контролите при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество); и (Вж.: Пар. А9-А18)

   (б) колкото по-висока е оценката на риска от одитора, толкова по-убедителни одиторски доказателства трябва да получи. (Вж.: Пар. А19)

Тестове на контролите

8. Одиторът планира и изпълнява тестове на контролите с цел да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на контролите, ако:

   (а) оценката на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност включва очакване, че контролите работят ефективно (т.е. одиторът планира да тества оперативната ефективност на контролите при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество); или

(б) сами по себе си процедурите по същество не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност. (Вж.: Пар. А20-А24)

9. При планирнето и изпълнението на тестове на контролите, одиторът получава толкова по-убедителни одиторски доказателства, колкото по-голяма е степента, в която одиторът разчита на ефективността на контрола. (Вж.: Пар. А25)

Характер и обхват на тестовете на контролите

10. При планирането и изпълнението на тестове на контролите, одиторът:

(а) изпълнява други одиторски процедури в комбинация с проучващи запитвания, за да получи одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите, включително:

(i) как са били приложени контролите в съответните моменти от периода, обект на одит.

(ii) последователността, с която са били прилагани.

(iii) от кого или с какви средства са били приложени. (Вж.: Пар. А26-А30)

(б) в степента, в която не са вече адресирани, определя дали контролите, които ще бъдат тествани, зависят от други контроли (непреки контроли) и ако да, дали е необходимо да се получат одиторски доказателства в подкрепа на ефективната работа на тези непреки контроли. (Вж.: Пар. А32)

Време на изпълнение на тестовете на контролите

11. Одиторът тества контролите за конкретен период от време, или през целия период, през който одиторът възнамерява да разчита на тези контроли, предмет на подпараграфи 12 и 15 по-долу, за да осигури подходяща база за целевото ниво на упование на одитора. (Вж.: Пар. А33)

Използване на одиторските доказателства, получени по време на междинен период

12. Ако одиторът получи одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите по време на междинен период, одиторът:

(а) получава одиторски доказателства за съществените промени в тези контроли, настъпили след междинния период; и

(б) определя допълнителните одиторски доказателства, които трябва да бъдат получени за оставащия период. (Вж.: Пар. А34-А35)

Използване на одиторски доказателства, получени в предходни одити

13. При определянето дали е подходящо да използва одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите, получени в предходни одити, и ако да, продължителността на периода от време, който може да измине преди повторното тестване на контролите, одиторът взема под внимание следното:

    (а) ефективността на други компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол, включително на контролната среда, процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол и процеса на предприятието по оценка на риска;

    (б) рисковете, произтичащи от характеристиките на контрола, включително дали е ръчен или автоматизиран;

    (в) ефективността на общите ИТ контроли;

    (г) ефективността на контрола и неговото прилагане от предприятието, включително характера и обхвата на отклоненията при прилагането на контрола, отбелязани в предходни одити, и дали са направени някакви промени в персонала, които оказват съществен ефект върху прилагането на контрола;

    (д) дали липсата на промяна в конкретен контрол води до риск, поради променящите се обстоятелства; и

    (е) рисковете от съществени неправилни отчитания и степента на упование върху контрола. (Вж.: Пар. А36)

14. Ако одиторът планира да използва одиторски доказателства от предходен одит относно оперативната ефективност на конкретни контроли, одиторът определя степента на продължаващата уместност и надеждност на тези доказателства, като получи одиторски доказателства за това, дали след предходния одит са настъпили съществени промени в тези контроли. Одиторът получава тези доказателства чрез провеждането на проучващи запитвания, в комбинация с наблюдение или фактическа проверка, за да потвърди разбирането за тези конкретни контроли, и:

    (а) ако са настъпили промени, които касаят продължаващата уместност на одиторските доказателства от предходния одит, одиторът следва да тества контролите в хода на текущия одит. (Вж.: Пар. А37)

    (б) ако не са настъпили такива промени, одиторът тества контролите минимум веднъж на всеки трети одит, а някои контроли и по време на всеки одит, за да избегне необходимостта да тества всички контроли, на които одиторът възнамерява да разчита в един единствен одиторски период, без тестване на контроли в следващите два одиторски периода. (Вж.: Пар. А38-А40)

Контроли върху съществени рискове

15. Ако одиторът възнамерява да разчита на контроли върху риск, който одиторът е определил за съществен риск, одиторът тества тези контроли в текущия период.

Оценяване на оперативната ефективност на контролите

16. Когато се оценява оперативната ефективност на контролите, на които одиторът възнамерява да разчита, одиторът оценява дали неправилни отчитания, които са били установени с помощта на процедури по същество, сочат, че контролите не функционират ефективно. Отсъствието на неправилни отчитания, установени с помощта на процедури по същество обаче, не предоставя одиторски доказателства, че контролите, свързани с твърдението за вярност, обект на теста, са ефективни. (Вж.: Пар. А41)

17. В случай, че бъдат установени отклонения от контролите, на които одиторът възнамерява да разчита, одиторът отправя конкретни проучващи запитвания, за да разбере тези въпроси, както и потенциалните последици от тях, и определя дали: (Вж.: Пар. А42)

    (а) тестовете на контролите, които са били проведени, предоставят подходяща база за упование върху контролите;

    (б) са необходими допълнителни тестове на контролите; или

    (в) рисковете от съществени неправилни отчитания трябва да бъдат адресирани чрез използването на процедури по същество.

Процедури по същество

18. Независимо от оценените рискове от съществени неправилни отчитания, одиторът планира и изпълнява процедури по същество за всеки съществен клас сделки, салда по сметки и оповестявания. (Вж.: Пар. А43-А49)

19. Одиторът обмисля дали процедурите за потвърждения от външни източници трябва да бъдат изпълнени като одиторски процедури по същество. (вж.: Пар.А50-А53)

Процедури по същество, свързани с процеса на приключване на финансов отчет

20. Процедурите по същество на одитора включат следните одиторски процедури, свързани с процеса на приключване на финансовия отчет:

    (а) съгласуване или равняване на информация във финансовия отчет с първичните счетоводни документи, включително съгласуване или равняване на информация в оповестяванията, независимо дали тази

информация е получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги; и

(б) проверка на съществени записвания в дневниците и други корекции, направени в хода на изготвяне на финансовия отчет. (Вж.: Пар. А54)

Процедури по същество в отговор на съществени рискове

21. Ако одиторът е определил, че оценяваният риск от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, е съществен риск, одиторът изпълнява процедури по същество, които са изготвени специално в отговор на този риск. Когато подходът към съществения риск включва само процедури по същество, тези процедури включват и тестове на детайлите. (Вж.: Пар. А55)

Време на изпълнение на процедурите по същество

22. Ако процедурите по същество се изпълняват на междинна дата, одиторът обхваща оставащия период като изпълнява:

(а) процедури по същество, комбинирани с тестове на контролите, за периода на намеса; или

(б) ако одиторът определи, че това е достатъчно, само такива допълнителни процедури по същество,

които предоставят разумна база за разширяване на одиторските заключения от междинната дата до края на периода. (Вж.: Пар. А56-А59)

23. Ако на междинната дата бъдат установени неправилни отчитания, които одиторът не очаква когато оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, одиторът оценява дали свързаната с това оценка на риска и планирания характер, време на изпълнение или обхват на процедурите по същество, обхващащи оставащия период, трябва да бъдат модифицирани. (Вж.: Пар. А60)

Адекватност на представянето на финансовия отчет

24. Одиторът изпълнява одиторски процедури, за да оцени дали цялостното представяне на финансовия отчет съответства на приложимата рамка за финансово отчитане. Когато прави тази оценка, одиторът следва да прецени дали финансовият отчет е представен по начин, който отразява:

- подходящата класификация и описание на финансовата информация и стоящите в основата сделки, събития и условия; и
- подходящото представяне, структура и съдържание на финансовия отчет. (Вж. параграф А61)

Оценка на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства

25. На базата на изпълнените одиторски процедури и получените одиторски доказателства, одиторът оценява, преди приключването на одита, дали оценките на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, продължават да бъдат уместни. (Вж.: Пар. А62-А63)

26. Одиторът прави заключение дали са били получени достатъчни и уместни одиторски доказателства. При формирането на мнение, одиторът взема под внимание всички съответстващи одиторски доказателства, независимо дали изглежда, че те потвърждават или противоречат на твърденията за вярност във финансовия отчет. (Вж.: Пар. А64)

27. Ако одиторът не е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, отнасящи се до уместно твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, одиторът се опитва да получи допълнителни одиторски доказателства. Ако одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът изразява квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение за финансовите отчети.

Документация

28. Одиторът включва в одиторската документация:[2]

    (а) Общите отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, и характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури, които са били изпълнени.

    (б) Връзката на тези процедури с оценените рискове на ниво твърдение за вярност; и

    (в) Резултатите от одиторските процедури, включително заключенията, когато те не стават ясни по друг начин. (Вж.: Пар. А65)

29. Ако одиторът планира да използва одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите, получени в предходни одити, одиторът включва в одиторската документация заключенията, до които е достигнал, относно степента, в която на тези контроли, които са били тествани в предходния одит, може да се разчита.

30. Документацията на одитора посочва, че информацията във финансовият отчет съответства или се равнява с първичните счетоводни документи, включително съгласуване или равняване на оповестяванията, независимо

[2] МОС 230 „Одиторска документация", параграфи 8-11 и параграф А6

дали тази информация е получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги.

***

Приложение и друг обяснителен материал

Общи отговори (Вж.: Пар. 5)

A1. Общите отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, могат да включват:

- изтъкване пред екипа по ангажимента на необходимостта да се поддържа отношение на професионален скептицизъм.
- предвиждане участието на по-опитен персонал или на лица със специални умения, или използването на експерти.
- промени в естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на извършената работа.
- инкорпориране на допълнителни елементи на непредвидимост при избора на допълнителни одиторски процедури, които да бъдат изпълнени.
- промени в общата одиторска стратегия, съгласно изискванията на МОС 300, или планираните одиторски процедури, като може да включват промени в:
  - определянето от страна на одитора на нивото на същественост на изпълнението в съответствие с МОС 320.
  - плановете на одитора да тества оперативната ефективност на контролите и убедителността на одиторските доказателства, необходими, за да подкрепят планираното разчитане на оперативната ефективност на контролите, особено когато са идентифицирани недостатъци в контролната среда или дейностите по текущо наблюдение на предприятието.
  - естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество. Така например, може да е целесъобразно да бъдат изпълнени процедури по същество към датата или близо до датата на финансовия отчет, когато рискът от съществени неправилни отчитания е оценен като по-висок.

A2. Оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, и оттам на общите отговори на одитора, се влияе от

разбирането на одитора за контролната среда. Ефективната контролна среда може да позволи на одитора да има по-голямо доверие на вътрешния контрол и на надеждността на одиторските доказателства, генерирани вътрешно в рамките на предприятието и следователно, да позволи на одитора да изпълни някои одиторски процедури на междинна дата, вместо в края на периода. Недостатъците в контролната среда обаче имат точно противоположния ефект; например, одиторът може да отговори на една неефективна контролна среда като:

- изпълни повече одиторски процедури в края на периода, вместо към междинна дата.
- получи по-обширни одиторски доказателства от процедури по същество.
- увеличи броя на местата, които да бъдат включени в обхвата на одита.

А3. Следователно, тези съображения имат съществена тежест върху общия подход на одитора, например, ударение върху процедурите по същество (подход по същество), или подход, който използва тестове на контролите, както и процедури по същество (комбиниран подход).

Одиторски процедури в отговор на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност

Характер, време на изпълнение и обхват на допълнителните одиторски процедури (Вж.: Пар. 6)

А4. Оценката на одитора на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност предоставя база за обмисляне на подходящия одиторски подход за планиране и изпълнение на допълнителни одиторски процедури. Например, одиторът може да определи, че:

(а) само като изпълнява тестове на контролите одиторът може да постигне ефективен отговор на оценения риск от съществени неправилни отчитания за конкретно твърдение за вярност;

(б) изпълнението само на процедури по същество е подходящо за конкретни твърдения за вярност и затова одиторът изключва ефекта на контролите от оценката на риска от съществени неправилни отчитания. Това може да се дължи на факта, че одиторът не е идентифицирал риск, по отношение на който процедурите по същество сами по себе си не могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства и следователно не се изисква да тества оперативната ефективност на контролите. Поради това одиторът може да не планира да тества оперативната ефективност на контролите при

определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество; или

(в) комбинираният подход, използващ както тестове на оперативната ефективност на контролите, така и процедури по същество, е ефективният подход.

Не е необходимо одиторът да разработва и изпълнява допълнителни одиторски процедури, когато оценката на риска от съществени неправилни отчитания е под приемливо ниското ниво. Съгласно изискванията на параграф 18, обаче, независимо от избрания подход и оценения риск от съществени неправилни отчитания, одиторът следва да планира и изпълни процедури по същество за всеки съществен клас сделки, салда по сметки и оповестявания.

A5. Характерът на допълнителните одиторски процедури се отнася до тяхната цел (т.е. тестове на контролите или процедури по същество) и техния вид (т.е. фактическа проверка, наблюдение, проучващо запитване, потвърждение, повторно изчисление, повторно изпълнение или аналитични процедури). Характерът на одиторските процедури е от по-голямо значение при отговора на оценените рискове.

A6. Времето на изпълнение се отнася както за това кога се изпълняват одиторските процедури, така и за периода, или датата, до която се отнасят одиторските доказателства.

A7. Обхватът на одиторската процедура се отнася до количеството (обема), което трябва да бъде изпълнено, например, размер на извадката или брой на наблюденията на контрола.

A8. Планирането и изпълнението на допълнителни одиторски процедури, чийто характер, време на изпълнение и обхват са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, осигурява ясна връзка между допълнителните одиторски процедури на одитора и оценката на риска.

Отговор на оценените рискове на ниво твърдение за вярност (Вж.: Пар. 7(а))

Характер

A9. МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност да се извършва чрез оценяване на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола. Одиторът оценява вътрешноприсъщия риск, като оценява вероятността и величината на дадено неправилно отчитане, вземайки под внимание начина и степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания на уместните

твърдения за вярност[3]. Оценените рискове от одитора, включително причините за така оценените рискове, могат да се отразят както върху видовете одиторски процедури, които ще бъдат изпълнени, така и върху тяхната комбинация. Например, когато оценението риск е висок, одиторът може да потвърди пълнотата на условията на договора с контрагента, в допълнение към проверката на документа. В допълнение, определени одиторски процедури могат да бъдат по-подходящи за някои твърдения за вярност, отколкото други. Например, във връзка с приходите, тестовете на контролите могат да са по-подходящи в отговор на оценения риск от съществено неправилно отчитане на твърдение за вярност за пълнота, докато процедурите по същество могат да са по-подходящи в отговор на оценения риск от съществено неправилно отчитане на твърдение за вярност за настъпване.

A10. Причините за оценката, дадена на определен риск, са от практическо значение за определянето на характера на одиторските процедури. Например, ако оценението риск е по-нисък, поради конкретни характеристики на дадена група сделки без разглеждане на свързаните с тях контроли, тогава одиторът може да определи, че дори само аналитични процедури по същество могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства. От друга страна, ако оценението риск е по-нисък благодарение на плановете на одитора да тества оперативната ефективност на контролите и одиторът възнамерява да базира процедурите по същество върху тази ниска оценка, тогава одиторът изпълнява тестове на тези контроли, в съответствие с изискванията на параграф 8(а). Това може да е случаят, например, за група сделки с относително еднородни, некомплексни характеристики, които се обработват рутинно и се контролират от информационната система на предприятието.

Време на изпълнение

A11. Одиторът може да извърши тестове на контролите или процедури по същество на междинна дата или в края на периода. Колкото по-висок е рискът от съществени неправилни отчитания, толкова по-вероятно е одиторът да реши, че е по-ефективно да изпълни процедури по същество по-близо до или в края на периода, а не на по-ранна дата, или да изпълни одиторски процедури в необявен или непредвидим момент (например, изпълнението на одиторски процедури в избрани, но необявени предварително местоположения). Това е особено уместно, когато става въпрос за отговор на рискове от измама. Например, одиторът би могъл да заключи, че когато са установени рискове от умишлени неправилни отчитания или манипулация, одиторските

[3] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 31 и 34

процедури за разширяване на одиторските заключения от междинната дата до края на периода не биха били ефективни.

A12. От друга страна, изпълнението на одиторски процедури преди края на периода може да подпомогне одитора при установяването на съществени въпроси на по-ранен етап от одита, и впоследствие, за тяхното разрешаване с помощта на ръководството или разработването на ефективен одиторски подход за адресиране на такива въпроси.

A13. В допълнение, определени одиторски процедури могат да бъдат изпълнени само в или след края на периода, например:

- съгласуване или равняване на информацията във финансовия отчет със стоящата в основата счетоводна документация, включително съгласуване или равняване на оповестяванията, независимо дали тази информация е получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги;
- проверка на корекциите, направени в хода на изготвянето на финансовия отчет; и
- процедури в отговор на риск, че предприятието може да е встъпило в неподходящи договори за продажби или сделките може да не са завършени към края на периода.

A14. Допълнителни съществени фактори, които влияят върху съображенията на одитора кога да изпълни одиторските процедури, включват следните:

- контролната среда.
- кога е налице съответната информация (например, дали впоследствие електронните файлове могат да бъдат препокрити, или процедурите, които следва да се наблюдават, могат да възникнат само в точно определени моменти).
- характерът на риска (например, ако съществува риск от изкуствено увеличени приходи, които за да отговорят на очакванията за печалби, са постигнати чрез последващото създаване на фалшиви договори за продажби, одиторът може да изиска да провери договорите, които са налични на датата в края на периода).
- периодът или датата, за които се отнасят одиторските доказателства.
- сроковете за изготвяне на финансовия отчет, особено по отношение на тези оповестявания, които предоставят допълнителни обяснения относно суми, отразени в отчета за

финансовото състояние, отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци.

Обхват

A15. Обхватът на одиторската процедура, която се счита за необходима, се определя след вземане под внимание на нивото на същественост, оценения риск и степента на сигурност, която одиторът планира да получи. Когато една единствена цел се постига посредством комбинация от процедури, обхватът на всяка процедура се разглежда поотделно. По принцип, обхватът на одиторските процедури се увеличава с увеличаването на риска от съществени неправилни отчитания. Например, в отговор на оценения риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, може да е подходящо да се увеличи размерът на извадката и да се изпълнят аналитични процедури по същество на по-детайлно ниво. Увеличаването на обхвата на одиторската процедура обаче е ефективно само, ако самата одиторска процедура е уместна към конкретния риск.

A16. Използването на компютърно-подпомогнати одиторски техники (КПОП) може да позволи по-обширно тестване на електронни транзакции и счетоводни файлове, което може да е полезно, когато одиторът реши да промени обхвата на тестването, например в отговор на рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. Тези техники могат да бъдат използвани при избора на извадкови сделки от ключови електронни файлове, за сортиране на сделки със специфични характеристики, или за тестване на цялата популация, вместо на извадка.

Съображения, специфични за предприятия от публичния сектор

A17. За одити на предприятия от публичния сектор, одиторският мандат и всякакви други специални одиторски изисквания могат да се отразят върху съображенията на одитора относно характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

Съображения, специфични за по-малки предприятия

A18. В случай на много малки предприятия, може да няма много контроли, които биха могли да бъдат установени от одитора, или обхватът, в който тяхното съществуване или работа са били документирани от предприятието, може да е ограничен. В тези случаи може да е по-ефикасно за одитора да изпълни допълнителни одиторски процедури, които са основно процедури по същество. В някои редки случаи обаче, отсъствието на контроли или на компоненти на системата за вътрешен контрол може да направи невъзможно получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

По-високи оценки на риска (Вж.: Пар. 7(б))

A19. Когато се получават по-убедителни одиторски доказателства, поради по-висока оценка на риска, одиторът може да увеличи количеството на доказателствата или да получи доказателства, които са по-съществени или по-надеждни, например, като постави по-силно ударение върху получаването на доказателства от трети лица или като получи подкрепящи доказателства от редица независими източници.

Тестове на контролите

Планиране и изпълнение на тестове на контроли (Вж.: Пар. 8)

A20. Тестове на контролите се изпълняват само за тези контроли, които одиторът е определил като подходящо планирани за предотвратяването, или разкриването и коригирането, на съществени неправилни отчитания в уместно твърдение за вярност и одиторът планира да тества тези контроли. Ако в различни периоди от време в хода на одита са били използвани съществено различни контроли, всяка една от тези контроли се разглежда поотделно.

A21. Тестването на оперативната ефективност на контролите се различава от получаването на разбиране и оценяването на процеса на планиране и изпълнение на контролите. Използват се обаче едни и същи видове одиторски процедури. Следователно, одиторът може да реши, че е ефикасно да тества оперативната ефективност на контролите в същия момент, когато оценява тяхното планиране и определя дали са били изпълнени.

A22. Нещо повече, въпреки, че някои процедури за оценка на риска може да не са били специално разработени като тестове на контролите, те могат да осигурят одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите и, впоследствие, да послужат като тестове на контролите. Например, процедурите на одитора за оценка на риска може да включват:

- отправяне на проучващи запитвания относно използването на бюджети от страна на ръководството.
- наблюдение върху сравняването, направено от ръководството, на месечните бюджети с действителните разходи.
- проверка на докладите от фактическата проверката, свързани с изследването на разликите между бюджетните и действителните суми.

Тези одиторски процедури осигуряват познания относно модела на бюджетната политика на предприятието, както и дали точно такава е била въведена на практика, но могат да осигурят и одиторски доказателства за ефективността на функционирането на бюджетната

политика при предотвратяването или разкриването на съществени неправилни отчитания в класификацията на разходите.

A23. В допълнение, одиторът може да планира тест на контролите, който да бъде изпълнен едновременно с детайлен тест във връзка с една и съща сделка. Въпреки, че целта на теста на контролите се различава от целта на теста на детайлите, и двете могат да бъдат изпълнени успоредно посредством извършването на тестове на контролите и тестове на детайлитеза една и съща сделка, познати още и като тест с двойна цел. Например, одиторът може да планира и оцени резултатите от тест, свързан с проверката на фактура, за да определи дали тя е била одобрена и за да осигури одиторски доказателства по същество за сделката. Тестът с двойна цел се планира и оценява посредством разглеждането на всяка цел на теста поотделно.

A24. В някои случаи, одиторът може да счете за невъзможно да разработи ефективни процедури по същество, които сами по себе си предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност.[4] Такава ситуация може да настъпи когато едно предприятие извършва своята дейност при използването на ИТ и не се изготвя или поддържа документация за сделките, освен посредством ИТ системата. В тези случаи параграф 8(б) изисква от одитора да проведе тестове на контролите, които адресират риска, по отношение на който процедурите по същество сами по себе си не могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Одиторски доказателства и целево упование (Вж.: Пар. 9)

A25. По-високо ниво на сигурност може да се търси във връзка с оперативната ефективност на контролите, когато възприетият подход се състои главно от тестове на контроли, в частност, когато не е възможно или практично да се получат съществени и уместни одиторски доказателства само посредством процедури по същество.

Характер и обхват на тестовете на контролите

Други одиторски процедури в комбинация с проучващи запитвания (Вж.: Пар. 10(а))

A26. Проучващото запитване само по себе си не е достатъчно, за се да се тества оперативната ефективност на контролите. Съответно, в комбинация с проучващото запитване се използват и други одиторски процедури. В тази връзка, проучващото запитване в комбинация с фактическа проверка или повторно изпълнение, може да осигури по-висока степен на сигурност, отколкото само от проучващо запитване и

[4] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 33.

наблюдение, тъй като наблюдението е уместно само за момента от време, в който е проведено.

A27. Характерът на конкретния контрол влияе върху вида на процедурата, която е необходима за получаването на одиторски доказателства за това, дали контролът е функционирал ефективно. Например, ако оперативната ефективност е доказана с документация, одиторът може да реши да я провери, за да получи одиторски доказателства за оперативната ефективност. За други контроли, обаче, такава документация може да не е налице или да не е уместна. Например, за функционирането на някои фактори в контролната среда може да не съществува работна документация, като например за възлагането на правомощия и отговорности, или за някои видове контроли, като например автоматизирани контроли. В тези ситуации, одиторски доказателства за оперативната ефективност могат да бъдат получени посредством отправянето на проучващо запитване в комбинация с други одиторски процедури, като наблюдение или използване на КПОП.

Обхват на тестовете на контролите

A28. Когато са необходими по-убедителни одиторски доказателства за ефективността на контрола, може да бъде подходящо да се увеличи обхвата на тестване на контролите. Както и при степента на упование върху контролите, въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при определянето на обхвата на тестовете на контролите на одитора, включват следните:

- честота на изпълнение на контрола от страна на предприятието през периода.
- продължителност от време в течение на одиторския период, през която одиторът разчита на оперативната ефективност на контрола.
- очаквано отклонение от контрола.
- уместност и надеждност на одиторските доказателства, които да бъдат получени относно оперативната ефективност на контрола на ниво твърдение за вярност.
- степен, в която одиторските доказателства са получени от тестове на други контроли, свързани с твърдението за вярност.

МОС 530[5] съдържа допълнителни насоки относно обхвата на тестването.

[5] МОС 530 „Одиторски извадки".

А29. Поради вътрешноприсъщата последователност на ИТ обработката, може да не се налага одиторът да увеличава обхвата на тестването на автоматизирания контрол. Може да се очаква автоматизираният контрол да функционира последователно, освен ако ИТ приложението (включително таблиците, файловете или други постоянни данни, използвани от ИТ приложението) не се промени. След като одиторът определи, че автоматизираният контрол функционира по предназначение (което би могло да се направи в момента, в който контролът се въвежда за първи път или на някоя друга дата), одиторът обмисля извършването на тестове, за да определи дали контролът продължава да функционира ефективно. Тези тестове може да включват тестване на общите ИТ контроли, отнасящи се до ИТ приложението.

А30. Аналогично, одиторът може да изпълни тестове на контролите, които да адресират рисковете от съществени неправилни отчитания, отнасящи се до интегритета на данните на предприятието или до пълнотата и точността на генерираните от системата отчети на предприятието, или да адресират рисковете от съществени неправилни отчитания, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства. Тези тестове на контролите може да включват тестове на общите ИТ контроли, които адресират въпросите в параграф 10(а). Когато случаят е такъв, може да не е необходимо одиторът да извършва допълнително тестване, за да получи одиторски доказателства относно въпросите в параграф 10(а).

А31. Когато одиторът определи, че общ ИТ контрол съдържа недостатък, одиторът може да разгледа естеството на съответния риск или рискове, произтичащи от използването на ИТ, които са идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.)[6], за да се осигури база за разработване от страна на одитора на допълнителни процедури за адресиране на оценения риск от съществени неправилни отчитания. Тези процедури може да адресират определянето дали:

- съответният риск или рискове, произтичащи от ИТ, са възникнали. Например, ако потребителите имат неоторизиран достъп до ИТ приложение (но не могат да получат достъп до, или да модифицират, системните регистрационни файлове, които проследяват достъпа), одиторът може да инспектира системните регистрационни файлове, за да получи одиторски доказателства, че тези потребители не са получили достъп до ИТ приложението по време на съответния период.
- съществуват резервни или дублиращи общи ИТ контроли или други контроли, които адресират съответния риск или рискове,

[6] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(в)(i)

произтичащи от използването на ИТ. Ако това е така, одиторът може да идентифицира тези контроли (в случай че вече не са идентифицирани) и да оцени тяхното разработване, да определи, че те са били внедрени и да изпълни тестове на тяхната оперативна ефективност. Така например, ако общ ИТ контрол, отнасящ се до потребителския достъп, съдържа недостатък, предприятието може да разполага с алтернативен контрол, чрез който ИТ ръководството своевременно прави преглед на отчетите за достъпа на крайните потребители. Обстоятелствата, при които контрол на приложението може да адресира риск, произтичащ от използването на ИТ, може да включва случая, когато информацията, която е възможно да е засегната от недостатъка на общия ИТ контрол, може да бъде равнена с външни източници (например, банково извлечение) или вътрешни източници, които не са засегнати от недостатъка на общия ИТ контрол (например, отделно ИТ приложение или източник на данни).

Тестване на непреки контроли (Вж.: Пар. 10(б))

А32. В някои случаи може да е необходимо да се получат одиторски доказателства в подкрепа на ефективното функциониране на непреките контроли (например, общите ИТ контроли). Както е обяснено в параграфи А29 до А29б, общи ИТ контроли може да са били идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) поради подкрепата, която те оказват на оперативната ефективност на автоматизираните контроли или поради подкрепата им при поддържане интегритета на информацията, използвана във финансовото отчитане на предприятието, включително генерирани от системата отчети. Изискването в параграф 10(б) отчита, че одиторът може вече да е тествал определени непреки контроли, за да адресира въпросите в параграф 10(а).

Време на изпълнение на тестовете на контролите

Целеви период на упование (Вж.: Пар. 11)

А33. Одиторските доказателства, отнасящи се само за даден период от време, могат да са достатъчни за целта на одитора, например когато тества контроли върху физическото преброяване на материалните запаси на предприятието в края на периода. Ако, от друга страна, одиторът възнамерява да разчита на контрола през даден период, подходящи са тестове, които са в състояние да осигурят одиторски доказателства, че контролът функционира ефективно в съответните моменти през този период. Тези тестове могат да включват тестове на контролите в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол.

Използване на одиторски доказателства, получени по време на междинен период (Вж.: Пар. 12(б))

A34. Съответните фактори при определянето какви допълнителни одиторски доказателства да бъдат получени относно контролите, които са функционирали през периода, оставащ след междинния период, включват:

- значимостта на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.
- специфичните контроли, които са тествани по време на междинния период и съществените промени в тях след като са били тествани, включително промени в информационната система, процеси и персонал.
- степента, в която са получени одиторски доказателства за оперативната ефективност на тези контроли.
- продължителността на оставащия период.
- обхвата, до който одиторът възнамерява да намали допълнителните процедури по същество на базата на упование върху контролите.
- контролната среда.

A35. Могат да бъдат получени допълнителни одиторски доказателства, например, чрез разширяване на тестовете на контролите в продължение на оставащия период или чрез тестване на текущото наблюдение на контролите от страна на предприятието.

Използване на одиторски доказателства, получени в предходни одити (Вж.: Пар. 13)

A36. При определени обстоятелства, одиторските доказателства, получени от предходни одити, могат да осигурят одиторски доказателства, когато одиторът изпълни одиторски процедури, за да установи дали те продължават да бъдат съществени и надеждни. Например, при провеждането на предходен одит, одиторът може да е определил, че автоматизираният контрол функционира по предназначение. Одиторът може да събере одиторски доказателства, за да определи дали са направени промени в автоматизирания контрол, които оказват влияние върху неговото продължаващо ефективно функциониране, например, посредством проучващи запитвания до ръководството и фактическа проверка на данни, за да установи кои контроли са били променени. Вземането под внимание на одиторските доказателства за тези промени може да подкрепи увеличаването или намаляването на одиторските доказателства за оперативната ефективност на контролите, които се очаква да бъдат събрани в текущия период.

Контроли, които са се променили спрямо предходни одити (Вж.: Пар. 14(а))

А37. Промените могат да окажат влияние върху уместността и надеждността на одиторските доказателства, получени в предходни одити така, че те може вече да не са база за продължаващо упование. Например, промените в системата, които позволяват на предприятието да получи нов доклад от системата, вероятно не се отразяват върху уместността на одиторските доказателства от предходния одит; една промяна обаче, която води до различно натрупване или изчисляване на данните, оказва влияние.

Контроли, които не са се променили спрямо предходни одити (Вж.: Пар. 14(б))

А38. Решението на одитора за това, дали да разчита на одиторски доказателства, получени в предходни одити за контроли, които:

(а) не са се променили след последното им тестване; и

(б) не са контроли, които намаляват значимия риск,

е въпрос на професионална преценка. В допълнение, продължителността на периода от време между повторното тестване на тези контроли, също е въпрос на професионална преценка, но параграф 14(б) изисква това да се прави минимум веднъж на всяка трета година.

А39. По принцип, колкото по-висок е рискът от съществени неправилни отчитания, или колкото по-голяма е степента на упование върху контролите, толкова по-вероятно е да е изминал по-кратък период от време, ако има такъв. Факторите, които обичайно намаляват периода за повторно тестване на контрола, или които водят до липса на упование върху одиторските доказателства, получени в предходни одити като цяло, включват следните:

- недостатъчна контролна среда.
- недостатък в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол.
- значим ръчен елемент в контролите.
- промени в персонала, които оказват съществен ефект върху приложението на контрола.
- променящи се обстоятелства, които посочват необходимост от промени в контрола.
- недостатъчни общи ИТ контроли.

А40. Когато съществуват редица контроли, за които одиторът определя, че е уместно да използва одиторски доказателства, получени в предходни одити, тестването на тези контроли по време на всеки одит осигурява потвърждаваща информация за продължаващата ефективност на

контролната среда. Това допринася за решението на одитора дали е подходящо да разчита на одиторските доказателства, получени в предходни одити.

Оценяване на оперативната ефективност на контролите (Вж.: Пар. 16-17)

A41. Съществените неправилни отчитания, установени от процедурите на одитора са важен индикатор за наличието на значителен недостатък във вътрешния контрол.

A42. Концепцията за ефективност на функционирането на контролите приема, че могат да възникнат някои отклонения в начина, по който контролите се прилагат от предприятието. Отклоненията от предварително предписаните контроли могат да се дължат на такива фактори, като промени в ключовия персонал, съществени сезонни колебания в обема на сделките и човешка грешка. Установената степен на отклонение, в частност, в сравнение с очакваната степен, може да сочи, че на контролите не може да се разчита за намаляването на риска на ниво твърдение за вярност до това, определено от одитора.

Процедури по същество (Вж.: Пар. 18)

A43. Параграф 18 изисква от одитора да планира и изпълни процедури по същество за всеки съществен клас сделки, салда по сметки и оповестявания. По отношение на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, процедури по същество може вече да са били изпълнени, защото параграф 6 изисква одиторът да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, които да са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Съответно, процедури по същество се изисква да бъдат разработени и изпълнени в съответствие с параграф 18:

- когато допълнителните одиторски процедури по отношение на значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, разработени и изпълнени в съответствие с параграф 6, не са включвали процедури по същество; или
- по отношение на всеки клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, който не е значим клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, но който е бил идентифициран като съществен в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.).[7]

Това изискване отразява фактите, че: (а) оценката на риска на одитора е въпрос на преценка, поради което одиторът може да не успее да установи всички рискове от съществени неправилни отчитания; и (б)

[7] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 36

има вътрешноприсъщи ограничения на контролите, включително неговото заобикаляне от страна на ръководството.

A44. Не се изисква да бъдат тествани всички твърдения за вярност в рамките на съществен клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване. По скоро, при разработване на процедурите по същество, които ще бъдат изпълнени, разглеждането от одитора на твърдението или твърденията за вярност, в които ако възникне неправилно отчитане съществува разумна възможност неправилното отчитане да е съществено, може да помогне при идентифициране на подходящото естество, време на изпълнение и обхват на процедурите, които ще бъдат изпълнени.

Характер и обхват на процедурите по същество

A45. В зависимост от конкретните обстоятелства, одиторът може да определи, че:

- изпълнението единствено на аналитични процедури по същество ще бъде достатъчно за намаляването на риска до приемливо ниско ниво. Например, когато оценката на риска на одитора е подкрепена от одиторски доказателства от тестовете на контролите.
- подходящи са само тестове на детайлите.
- комбинация от аналитични процедури по същество и тестове на детайлите е по-подходящ отговор на оценените рискове.

A46. Аналитичните процедури по същество по принцип са по-приложими към големи обеми операции, тенденцията при които е да бъдат предвидими с течение на времето. МОС 520 [8] установява изисквания и предоставя насоки относно приложението на аналитични процедури по време на одит.

A47. Оценката на риска и естеството на твърдението за вярност е от значение при планирането на тестове на детайлите. Например, тестове на детайлите, свързани със съществуването или появата на твърдение за вярност, могат да включват избор от обекти, съдържащи се в сумата на финансовия отчет, и получаване на съответни одиторски доказателства. От друга страна, тестове на детайлите, свързани с твърдението за вярност за пълнота, може да включват избор от обекти, за които се очаква да бъдат включени в съответната сума на финансовия отчет и проучване дали са били включени.

A48. Тъй като оценката на риска от съществени неправилни отчитания взема под внимание контролите, които одиторът планира да тества, може да

[8] МОС 520 „Аналитични процедури"

се наложи обхватът на процедурите по същество да бъде разширен, когато резултатите от тестовете на контролите не са удовлетворителни. Увеличаването на обхвата на одиторската процедура обаче е уместно само ако самата одиторска процедура е уместна спрямо конкретния риск.

A49. При планирането на тестове на детайлите, обхватът на тестването обичайно се определя в зависимост от размера на извадката. Други въпроси обаче също могат да бъдат съществени, включително дали е по-ефективно да се използват други селективни средства за тестване. Вж. МОС 500.[9]

Обмисляне дали да бъдат изпълнени процедури за потвърждения от външни източници(Вж.: Пар. 19)

A50. Процедурите за потвърждения от външни източници често са уместни, когато се обхващат твърдения за вярност, свързани със салда по сметки и техните елементи, но не трябва да бъдат ограничавани само до тези обекти. Например одиторът може да поиска потвърждение от външен източник на условията на споразумения, договори или сделки между предприятието и други лица. Процедурите за потвърждения от външни източници могат да бъдат изпълнени и за получаването на одиторски доказателства за отсъствието на определени условия. Например, искането може конкретно да търси потвърждение, че не съществуват „странични споразумения", което може да е уместно за твърдение за вярност за отграничаване на периода на получаване на приходите на предприятието. Други ситуации, при които процедурите за потвърждения от външни източници могат да осигурят съответни одиторски доказателства в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, включват:

- салда по банкови сметки и друга информация, свързана с взаимоотношенията с банки;
- салда по сметки за вземания и условия;
- материални запаси, държани от трети лица в митнически складове за обработка или на консигнация;
- актове за собственост върху имущество, държани от адвокати или финансисти при условията на отговорно пазене или като гаранция (обезпечение);

[9] МОС 500 "Одиторски доказателства", параграф 10

- инвестиции, държани на отговорно пазене от трети лица или закупени от стокови брокери, но все още непредадени към датата на баланса;

- суми, дължими на кредитори, в това число и съответните условия на погасяване и ограничителни клаузи;

- салда по сметки за задължения и условия.

A51. Въпреки, че потвържденията от външни източници могат да осигурят съответни одиторски доказателства, свързани с определени твърдения за вярност, има някои твърдения за вярност, за които потвържденията от външни източници осигуряват по-малко съответстващи одиторски доказателства. Например, потвържденията от външни източници осигуряват по-малко съответстващи одиторски доказателства, свързани с възстановимостта на салдата по сметки за вземания, отколкото за тяхното съществуване.

A52. Одиторът може да определи, че процедурите за потвърждения от външни източници, изпълнени за една цел, предоставят възможност за получаването на одиторски доказателства по други въпроси. Например, исканията за потвърждение, свързани със салда по банкови сметки, често включват искания за информация, свързана с други твърдения за вярност във финансовия отчет. Тези съображения могат да окажат влияние върху решението на одитора дали да изпълни процедури за потвърждения от външни източници.

A53. Факторите, които могат да помогнат на одитора при определянето дали да изпълни процедури за потвърждения от външни източници като одиторски процедури по същество, включват:

- познанията на потвърждаващата страна по съответния въпрос – отговорите могат да бъдат по-надеждни, ако са предоставени от лице в потвърждаващата страна, което разполага със съответните познания за потвърждаваната информация;

- способността или желанието на съответната потвърждаваща страна да отговори – например, потвърждаващата страна:

    - може да не поеме отговорността да отговори на искането за потвърждение;

    - може да счита, че предоставянето на отговор е твърде скъпо или времеотнемащо;

    - може да има опасения относно потенциалната правна отговорност, произтичаща от предоставянето на отговор;

- може да осчетоводява сделките в различни валути; или
- може да работи в среда, в която предоставянето на отговор на искания за потвърждение не представлява съществен аспект от ежедневните операции.

В тези ситуации, потвърждаващите страни може да не отговарят, може да отговорят по обичаен начин или може да се опитат да ограничат степента на упование, поставяна върху отговора.

- обективността на съответната потвърждаваща страна – ако потвърждаващата страна е свързано лице с предприятието, отговорите на исканията за потвърждение може да са по-малко надеждни.

Процедури по същество, свързани с процеса на приключване на финансовия отчет (Вж.: Пар. 20)

A54. Характерът, а също и обхватът, на процедурите по същество на одитора, свързани с процеса на приключване на финансовия отчет зависи от характера и комплексността на финансово-отчетния процес на предприятието и свързаните с това рискове от съществени неправилни отчитания.

Процедури по същество в отговор на съществени рискове (Вж.: Пар. 21)

A55. Параграф 21 от настоящия МОС изисква от одитора да изпълни процедури по същество, които са конкретно в отговор на рисковете, които одиторът е определил като съществени рискове. Одиторските доказателства във формата на потвърждения от външни източници, получени от одитора от подходящи потвърждаващи страни, могат да му помогнат при получаването на одиторски доказателства с висока степен на надеждност, от които одиторът се нуждае в отговор на значителни рискове от съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка. Например, ако одиторът установи, че ръководството се намира под натиск, за да отговори на определени очаквания за печалби, може да е налице риск от изкуствено завишаване на продажбите от страна на ръководството чрез неправилно признаване на приходи, свързани с договори за продажба, чиито условия не позволяват признаването на приход, или чрез фактуриране на продажби преди тяхната доставка. В тези случаи, одиторът може, например, да планира процедури за потвърждения от външни източници не само, за да потвърди неуредените суми, но също така и за да потвърди детайли от договорите за продажби, включително датата, всякакви права за връщане и срокове за доставка. В допълнение, одиторът може да сметне за ефективно да подкрепи тези процедури за потвърждения от външни източници с проучващи запитвания, насочени към нефинансовия персонал на предприятието, относно промени в договорите за продажба и сроковете за доставка.

Време на изпълнение на процедурите по същество (Вж.: Пар. 22-23)

A56. В повечето случаи, одиторските доказателства от изпълнението на процедури по същество в предходен одит предоставят малко или никакви одиторски доказателства за текущия период. Има обаче изключения, например правно становище, което е било получено в предходен одит, свързано със структурата на секюритизация, в която не са правени никакви промени, може да е уместно и за текущия период. В тези случаи може да е подходящо да се използват одиторски доказателства, получени от съществени процедури в предходен одит, ако съответният предмет не се е променил фундаментално и одиторските процедури са били изпълнени и през текущия период с цел установяване на тяхната продължаваща уместност.

Използване на одиторски доказателства, получени по време на междинен период (Вж.: Пар. 22)

A57. При определени обстоятелства, одиторът може да определи, че е ефективно да изпълни процедурите по същество на междинна дата, и да сравни и равни информацията за салдото в края на периода със съпоставимата информация към междинната дата, за да:

(а) идентифицира суми, които изглеждат необичайни;

(б) проучи всякакви такива суми; и

(в) изпълни аналитични процедури по същество или тестове на детайлите, за да тества периода на намеса.

A58. Изпълнението на процедури по същество на междинна дата, без да се изпълнят допълнителни процедури на по-късна дата, увеличава риска, че неправилни отчитания, които могат да съществуват в края на периода, могат да останат неразкрити от одитора. Колкото по-дълъг е оставащият период, толкова по-висок е този риск. Фактори, като посочените по-долу, могат да повлияят на решението дали да се изпълнят процедури по същество на междинна дата:

- контролната среда и други контроли.
- наличието на информация на по-късна дата, която е необходима за процедурите на одитора.
- целта на процедурата по същество.
- оценения риск от съществени неправилни отчитания.
- характера на групите сделки или на салдата по сметки и свързаните с тях твърдения за вярност.
- способността на одитора да изпълнява подходящи процедури по същество или процедури по същество, комбинирани с тестове на

контролите, които да обхванат оставащия период, за да намалят риска, че неправилни отчитания, които съществуват в края на периода, могат да останат неразкрити.

A59. Фактори, като посочените по-долу, могат да окажат влияние върху решението дали да се изпълнят аналитични процедури по същество във връзка с периода между междинната дата и края на периода:

- дали салдата в края на периода на конкретни групи сделки или салда по сметки, са разумно предвидими от гледна точка на сума, относителна значимост и състав.
- дали процедурите на предприятието за анализ и корекция на такива групи от сделки или салда по сметки на междинни дати и за установяване на подходящи разграничавания на периоди са подходящи.
- дали информационната система ще предостави информация относно салдата в края на периода и сделките и операциите в оставащия период, която ще бъде достатъчна, за да позволи изследването на:
  - (а) значими необичайни сделки или записвания (включително такива в или близо до края на периода);
  - (б) други причини за съществени колебания или очаквани колебания, които не са настъпили; и
  - (в) промени в състава на групите от сделки или салда по сметки.

Неправилни отчитания, установени на междинна дата (Вж.: Пар. 23)

A60. Когато одиторът заключи, че планираният характер, време на изпълнение или обхват на процедурите по същество, обхващащи оставащия период, трябва да бъдат модифицирани в резултат от неочаквани неправилни отчитания, разкрити на междинна дата, тези модификации може да включват разширяването или повтарянето в края на периода на процедурите, които са били изпълнени към междинната дата.

Адекватност на представянето на финансовия отчет (Вж.: Пар. 24)

A61. Оценяването на подходящото представяне, организация и съдържание на финансовия отчет включва, например, вземане под внимание на терминологията, използвана в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, осигуреното ниво на детайлност, агрегирането и дезагрегирането на суми и базите за определяне на посочените суми.

Оценка на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства (Вж.: Пар. 25-27)

A62. Одитът на финансовия отчет е кумулативен и повтарящ се процес. Тъй като одиторът изпълнява планирани одиторски процедури, получените одиторски доказателства могат да накарат одитора да модифицира характера, времето на изпълнение или обхвата на други планирани одиторски процедури. Информация, която се различава съществено от информацията, върху която се базира оценката на риска, може да стане достояние на одитора. Например:

- Обхватът на неправилните отчитания, които одиторът установява при изпълнението на процедури по същество може да промени преценката на одитора за оценката на рисковете, а може да посочи значителен недостатък във вътрешния контрол.
- Одиторът може да установи несъответствия в счетоводните документи или противоречащи си, или липсващи, доказателства.
- Изпълнените аналитични процедури на етапа от одита, свързан с цялостния преглед, могат да посочат риск от съществени неправилни отчитания, който не е бил установен преди това.

При такива обстоятелства, одиторът може да се наложи да оцени повторно планираните одиторски процедури, на базата на коригирано съображение относно оценените рискове от съществени неправилни отчитания и ефекта върху значимите класове сделки, салда по сметки или оповестявания и техните уместни твърдения за вярност. МОС 315 (преработен 2019 г.) съдържа допълнителни насоки относно коригирането на оценката на риска на одитора.[10]

A63. Одиторът не може да предположи, че случай на измама или грешка е изолиран случай. Следователно, разглеждането на начина, по който разкриването на неправилно отчитане, влияе върху оценените рискове от съществени неправилни отчитания, е важно, за да се определи дали оценката остава подходяща.

A64. Преценката на одитора относно това какво представлява достатъчни и уместни одиторски доказателства, се влияе от такива фактори като посочените по-долу:

- значимост на потенциалните неправилни отчитания в твърдението за вярност и вероятността те да имат съществен ефект, взети поотделно или в съвкупност с други потенциални неправилни отчитания, върху финансовия отчет.

[10] МОС 315 (преработен 2019 г.) , параграф 37

- ефективност на отговорите на ръководството и на контролите за адресиране на рисковете.
- придобит опит по време на предходни одити по отношение на подобни потенциални неправилни отчитания.
- резултати от изпълнени одиторски процедури, включително дали чрез тези одиторски процедури са идентифицирани конкретни случаи на измама или грешка.
- източник и надеждност на наличната информация.
- убедителност на одиторските доказателства.
- разбирането за предприятието и неговата среда, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол.

Документация (Вж.: Пар. 28)

A65. Форматът и обхватът на одиторската документация е въпрос на професионална преценка и се влияе от характера, размера и комплексността на предприятието и неговата система за вътрешен контрол, наличието на информация от предприятието и одиторската методология и технология, използвани в одита.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 402

ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Въведение

Обхват на този МОС …….1-5

Дата на влизане в сила……...6

Цели……7

Определения……...8

Изисквания

Получаване на разбиране за услугите, предоставяни от обслужваща организация, включително за вътрешния контрол…….9-14

Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания…….15-17

Тип 1 и тип 2 доклади, които изключват услугите на обслужваща организация – подизпълнител…….18

Измама, неспазване на законите и подзаконовите нормативни актове и некоригирани неправилни отчитания във връзка с дейностите в обслужващата организация…….19

Издаване на доклад от одитора на предприятието-потребител…….20-22

Приложение и друг пояснителен материал

Получаване на разбиране за услугите, предоставяни от обслужваща организация, включително за вътрешния контрол……A1-A23

Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания ……A24-A39

Тип 1 и тип 2 доклади, които изключват услугите на обслужваща организация – подизпълнител……...A40

Измама, неспазване на законите и подзаконовите нормативни актове и некоригирани неправилни отчитания във връзка с дейностите в обслужващата организация……...A41

Издаване на доклад от одитора на предприятието-потребител…….А42-А44

Международен одиторски стандарт (МОС) 402 „Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация" трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти".

Въведение

Обхват на този МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора на предприятие, което е предприятието-потребител за получаването на достатъчни и подходящи одиторски доказателства, когато предприятието-потребител използва услугите на една или повече обслужващи го организации. По-конкретно, той разглежда как одиторът на предприятието-потребител прилага МОС 315 (преработен 2019 г.)[1] и МОС 330[2] при получаването на разбиране за предприятието-потребител, в това число и за системата на предприятието за вътрешен контрол, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет, което е достатъчно, за да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания, и за да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури в отговор на тези рискове.

2. Много предприятия възлагат различни части от своята дейност на външни фирми, които предоставят услуги, вариращи от изпълнението на специфични задачи под ръководството на предприятието до замяната на цели бизнес звена или функции на предприятието, като например функцията, свързана със спазването на данъчното законодателство. Много от услугите, предоставяни от тези организации, са неразделна част от бизнес операциите на предприятието; не всички такива услуги, обаче, имат значение за одита.

3. Услугите, предоставяни от обслужваща организация, имат значение за одита на финансовите отчети на предприятието-потребител, когато тези услуги, и контролът върху тях, са част от информационната система на предприятието-потребител, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет. Повечето от контролите в обслужващата организация вероятно ще са част от информационната система на предприятието потребител, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет или свързаните с нея контроли, като например, контролите върху опазването на активите. Услугите на обслужващата организация са част от информационната система на предприятието, ако тези услуги засягат което и да е от следното:

---

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

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

(а) Как информацията, отнасяща се до значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания минава през информационната система на предприятието-потребител, независимо дали неавтоматизирано или с помощта на ИТ, и независимо дали е получена от източници във или извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки. Това включва случаите, когато услугите на обслужващата организация засягат начина, по който:

(i) сделките и операциите на предприятието-потребител се инициират и начина, по който информацията за тях се документира, обработва, коригира при необходимост, включва в главната книга и отчита във финансовия отчет; и

(ii) информация относно събития или условия, различни от сделки и операции, се улавя, обработва и оповестява от предприятието-потребител във финансовия отчет

(б) Счетоводните записвания, конкретните сметки във финансовия отчет на предприятието-потребител и други подкрепящи ги записвания, отнасящи се до потока на информация в параграф 3(а);

(в) Финансово-отчетният процес, използван за изготвянето на финансовия отчет на предприятието-потребител от записванията, описани в параграф 3(б), включително доколкото те са свързани с оповестяванията и приблизителните счетоводни оценки, отнасящи се до значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания; и

(г) ИТ средата на предприятието, имаща отношение към (а) до (в) по-горе.

4. Естеството и обхватът на работата, която трябва да бъде извършена от одитора на предприятието-потребител във връзка с услугите, предоставяни от обслужваща организация, хронологичните регистри зависят от естеството и значимостта на тези услуги за предприятието-потребител и значимостта на тези услуги с одита.

5. Настоящият МОС не се прилага по отношение на услуги, предоставяни от финансови институции, които са ограничени до осъществяването на операции, по сметки на предприятието във финансовата институция, които са били изрично одобрени от предприятието, като например осъществяването на операции по

разплащателни сметки в банка или осъществяването на операции, свързани с ценни книжа от брокер. В допълнение, настоящият МОС не се прилага към одита на сделки и операции, възникващи във връзка със собствеността върху финансови участия в други предприятия, като например съдружия, корпорации и смесени предприятия, когато собствеността на участията е осчетоводена и отчетена пред държателите на участията.

Дата на влизане в сила

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

Цели

7. Целите на одитора на предприятието-потребител, когато предприятието-потребител използва услугите на обслужваща организация, са:

   (а) да получи такова разбиране за естеството и значимостта на услугите, предоставяни от обслужващата организация, и техния ефект върху системата на предприятието-потребител за вътрешен контрол, което да е достатъчно, за да предостави подходяща база за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания; и

   (б) да разработи и изпълни одиторски процедури в отговор на тези рискове.

Определения

8. За целите на МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:

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

   (б) Доклад върху описанието и проектирането на контролите на обслужващата организация (в този МОС се нарича доклад от тип 1) – Докладът включва:

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

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

(в) Доклад върху описанието, проектирането и оперативната ефективност на контролите на обслужваща организация (в този МОС се нарича доклад от тип 2) – Докладът включва:

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

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

а. мнението на одитора на обслужващата организация относно описанието на системата на обслужващата организация, целите на контрола и свързаните с това контроли, и доколко проектирането на контролите е подходящо за постигането на конкретните цели на контрола и на оперативна ефективност на контролите; и

б. Описание на тестовете на контролите на одитора на обслужващата организация и на резултатите от тях.

(г) Одитор на обслужващата организация – одитор, който, по искане на обслужващата организация, предоставя доклад за изразяване на сигурност относно контролите на обслужващата организация.

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

(е) Система на обслужваща организация – политиката и процедурите, които са проектирани, внедрени и поддържани от обслужващата организация, за да може да предостави на предприятията-потребители услугите, обхванати в доклада на одитора на обслужващата организация.

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

(з) Одитор на предприятието-потребител – одитор, който извършва одит и издава доклад върху финансовия отчет на предприятие-потребител.

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

Изисквания

Получаване на разбиране за услугите, предоставяни от обслужваща организация, включително за вътрешния контрол

9. При получаването на разбиране за предприятието-потребител в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.),[3] одиторът на предприятието-потребител получава разбиране за начина, по който предприятието-потребител използва услугите на обслужващата организация в своята дейност, включително: (Вж. параграфи А1-А2)

(а) естеството на услугите, предоставяни от обслужващата организация и значимостта на тези услуги за предприятието-потребител, включително за техния ефект върху вътрешния контрол на предприятието-потребител; (Вж. параграфи А3-А5)

---

3 МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 19

(б) естеството и съществеността на обработените сделки и операции или отчети, или финансовоотчетни процеси, засегнати от обслужващата организация; (Вж. параграф А6)

(в) степента на взаимодействие между дейностите на обслужващата организация и тези на предприятието-потребител; и (Вж. параграф А7)

(г) естеството на взаимоотношението на предприятието-потребител и обслужващата организация, включително съответните договорни условия за дейностите, поети от обслужващата организация. (Вж. параграфи А8-А11)

10. При получаването на разбиране за системата на предприятието за вътрешен контрол в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.), одиторът на предприятието-потребител идентифицира контролите в компонента контролни дейности[4] в предприятието-потребител от тези, които се отнасят до услугите, предоставяни от обслужващата организация, включително тези, които се прилагат по отношение на сделки и операции, обработени от обслужващата организация, оценява тяхното разработване и определя дали те са били внедрени[5]. (Вж. параграфи А12-А14)

11. Одиторът на предприятието-потребител определя дали е получено достатъчно разбиране за естеството и значимостта на услугите, предоставяни от обслужващата организация и за техния ефект върху системата на предприятието-потребител за вътрешен контрол, за да осигури подходяща база за установяването и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания.

12. Ако одиторът на предприятието-потребител не е в състояние да получи достатъчно разбиране от предприятието-потребител, той получава това разбиране като изпълни една или повече от следните процедури: (Вж. параграфи А15-А20)

    (а) получаване на докладите от тип 1 или тип 2, ако има такива;

    (б) осъществяване на контакт с обслужващата организация, чрез предприятието-потребител, с цел получаване на конкретна информация;

    (в) посещение в обслужващата организация и изпълнение на процедури, които ще осигурят необходимата информация за съответните контроли в обслужващата организация; или

---

[4] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 26(а)

[5] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(г)

(г) използване на друг одитор за изпълнението на процедури, които ще осигурят необходимата информация за контролите в обслужващата организация.

Използване на доклад от тип 1 или тип 2 в подкрепа на разбирането на одитора на предприятието-потребител за обслужващата организация

13. При определянето на достатъчността и уместността на одиторските доказателства, предоставяни от доклад от тип 1 или тип 2, одиторът на предприятието-потребител следва да бъде удовлетворен по отношение на : (Вж. параграф А21)

(а) професионалната компетентност на одитора на обслужващата организация и неговата независимост спрямо обслужващата организация; и

(б) адекватността на стандартите, в съответствие с които е издаден доклада от тип 1 или тип 2.

14. Ако одиторът на предприятието-потребител планира да използва доклад от тип 1 или тип 2 като одиторско доказателство в подкрепа на своето разбиране за проектирането и внедряването на контролите в обслужващата организация, одиторът на предприятието-потребител : (Вж. Параграфи А22-А23)

(а) оценява дали описанието и проектирането на контролите на обслужващата организация са към определена дата или за определен период, който е подходящ за целите на одитора на предприятието-потребител;

(б) оценява достатъчността и уместността на доказателствата, осигурени от доклада, за получаването на разбиране за контролите в обслужващата организация; и

(в) определя дали допълнителните контроли на предприятието-потребител, идентифицирани от обслужващата организация, са уместни за предприятието-потребител и, ако да, получава разбиране дали предприятието-потребител е проектирало и внедрило тези контроли.

Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания

15. При отговора на оценените рискове в съответствие с МОС 330, одиторът на предприятието-потребител: (Вж. параграфи А24-А28)

(а) определя дали документите, поддържани от предприятието-потребител, осигуряват достатъчни и уместни одиторски

доказателства, свързани с твърденията за вярност във финансовия отчет; и, ако не,

(б) изпълнява допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, или използва друг одитор, който да изпълни тези процедури в обслужващата организация от името на одитора на предприятието-потребител.

Тестове на контролите

16. Когато оценката на риска на одитора на предприятието-потребител включва очакване, че контролите в обслужващата организация работят ефективно, одиторът на предприятието-потребител получава одиторски доказателства за оперативната ефективност на тези контроли като изпълни една или повече от следните процедури: (Вж. параграфи А29-А30)

(а) да получи доклад от тип 2, ако има такъв;

(б) да изпълни подходящи тестове на контролите в обслужващата организация; или

(в) да използва друг одитор за изпълнението на тестове на контролите в обслужващата организация от името на одитора на предприятието-потребител.

Използване на доклад от тип 2 като одиторско доказателство, че контролите в обслужващата организация работят ефективно

17. Ако, в съответствие с параграф 16(а), одиторът на предприятието-потребител планира да използва доклад от тип 2 като одиторско доказателство, че контролите в обслужващата организация работят ефективно, одиторът на предприятието-потребител определя дали докладът на одитора на обслужващата организация предоставя достатъчни и уместни одиторски доказателства за ефективността на контролите в подкрепа на оценката на риска на одитора на предприятието-потребител като: (Вж. параграфи А31-А39)

(а) оцени дали описанието, проектирането и оперативната ефективност на контролите на обслужващата организация са към определена дата или за определен период, който е подходящ за целите на одитора на предприятието-потребител;

(б) определи дали допълнителните контроли на предприятието-потребител, идентифицирани от обслужващата организация, са уместни предприятието-потребител, и, ако да, да получи разбиране дали предприятието-потребител е проектирало и внедрило тези контроли, и, ако да, да тества тяхната оперативна ефективност;

(в) оцени доколко периодът, обхванат от тестовете на контролите, е подходящ, и времето, което е изминало след изпълнението на тестовете на контролите; и

(г) оцени дали тестовете на контролите, изпълнени от одитора на обслужващата организация, и резултатите от тях, както са описани в доклада на одитора на обслужващата организация, са уместни за твърденията за вярност във финансовия отчет на предприятието-потребител и дали предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства в подкрепа на оценката на риска на одитора на предприятието-потребител.

Доклади от тип 1 и тип 2, които изключват услугите на под-обслужваща организация

18. Ако одиторът на предприятието-потребител планира да използва доклад от тип 1 или тип 2, който не включва услугите, предоставяни от под-обслужваща организация, и тези услуги са свързани с одита на финансовия отчет на предприятието-потребител, одиторът на предприятието-потребител прилага изискванията на настоящия МОС по отношение на услугите, предоставяни от под-обслужващата организация. (Вж. параграф А40)

Измама, неспазване на законите и подзаконовите нормативни актове и некоригирани неправилни отчитания във връзка с дейностите в обслужващата организация

19. Одиторът на предприятието-потребител отправя запитване към ръководството на предприятието-потребител дали обслужващата организация е докладвала пред предприятието-потребител, или предприятието-потребител по някакъв друг начин е разбрало за случаи на измама, неспазване на законите и подзаконовите нормативни актове или за некоригирани неправилни отчитания, засягащи финансовия отчет на предприятието-потребител. Одиторът на предприятието-потребител оценява как този въпрос се отразява върху естеството, времето на провеждане и обхвата на

неговите допълнителни одиторски процедури, както и ефекта върху неговите заключения и доклад. (Вж. параграф А41)

Издаване на доклад от одитора на предприятието-потребител

20. Одиторът на предприятието-потребител модифицира мнението в своя доклад в съответствие с МОС 705 (преработен)[6], ако не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за услугите, предоставяни от обслужващата организация, които са свързани с одита на финансовия отчет на предприятието-потребител. (Вж. параграф А42)

21. Одиторът на предприятието-потребител не прави препратка към работата на одитора на обслужващата организация в своя доклад, съдържащ немодифицирано мнение, освен ако не е задължен от закон или подзаконов нормативен акт да направи това. Ако тази препратка се изисква от закон или подзаконов нормативен акт, докладът на одитора на предприятието-потребител посочва, че тази препратка не намалява отговорността на одитора на предприятието-потребител за одиторското мнение. (Вж. параграф А43)

22. Ако препратката към работата на одитора на обслужващата организация е уместна за получаването на разбиране за модификацията в мнението на одитора на предприятието-потребител, докладът на одитора на предприятието-потребител посочва, че тази препратка не намалява отговорността на одитора на предприятието-потребител за това мнение. (Вж. параграф А44)

***

Приложение и друг пояснителен материал

Получаване на разбиране за услугите, предоставяни от обслужваща организация, включително за вътрешния контрол

Източници на информация (Вж. параграф 9)

А1. Информацията за естеството на услугите, предоставяни от обслужващата организация, може да се получи от редица източници, като:

- Ръководства за потребителите.

---

6 МОС 705 (преработен), "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор", параграф 6.

- Прегледи на системите.
- Технически ръководства.
- Договор или споразумение за ниво на обслужване между предприятието-потребител и обслужващата организация.
- Доклади от обслужващите организации, звеното за вътрешен одит или регулаторни органи относно контролите в обслужващата организация.
- Доклади от одитора на обслужващата организация, включително писма до ръководството, ако има такива.

A2. Познанията, получени в резултат от работата на одитора на предприятието-потребител с обслужващата организация, например натрупан опит във връзка с други одиторски ангажименти, също могат да бъдат полезни при получаването на разбиране за естеството на услугите, предоставяни от обслужващата организация. Това може да е особено полезно, ако услугите и контролите върху тези услуги в обслужващата организация са силно стандартизирани.

Естество на услугите, предоставяни от обслужващата организация (Вж. параграф 9(а))

A3. Предприятието-потребител може да използва обслужваща организация, като например такава, която осъществява сделките и операциите, и поддържа свързаната с това отговорност, или която отчита сделките и операциите, и да обработва свързаните с това данни. Обслужващи организации, които предоставят такива услуги, включват, например, банкови тръстови отдели, които инвестират и обслужват активи на планове за доходи на персонала или на други лица; ипотечни банки, които обслужват ипотеки за други лица; и доставчици на приложни услуги, които доставят пакетни софтуерни приложения и технологична среда, която дава възможност на клиентите да обработват финансови и оперативни сделки и операции.

A4. Примерите за услуги на обслужващи организации, които са свързани с одита, включват:

- поддържане на счетоводните документи на предприятието-потребител.
- управление на активи.

- инициране, документиране и обработване на сделки и операции като представител на предприятието-потребител.

Съображения, специфични за малки предприятия

А5. По-малките предприятия могат да използват външни счетоводни услуги, които варират от обработването на определени сделки и операции (напр., плащането на данъците върху заплатите) и поддържането на счетоводна документация до изготвянето на техните финансови отчети. Използването на такава обслужваща организация за изготвянето на финансовия отчет не освобождава ръководството намалкото предприятие и, когато е уместно, лицата, натоварени с общото управление, от тяхната отговорност за финансовия отчет.[7]

Естество и същественост на сделките и операциите, обработвани от обслужваща организация (Вж. параграф 9(б))

А6. Обслужващата организация може да въведе политика и процедури, които засягат вътрешния контрол на предприятието-потребител. Тези политика и процедури са, най-малкото отчасти, физически и оперативно отделени от предприятието-потребител. Значимостта на контролите на обслужващата организация по отношение на контролите на предприятието-потребител зависи от естеството на услугите, предоставяни от обслужващата организация, включително от естеството и съществеността на сделките и операциите, които тя обработва за предприятието-потребител. В определени случаи, обработените сделки и операции, и отчетите, засегнати от обслужващата организация, може да не са съществени за финансовия отчет на предприятието-потребител, но естеството на обработените сделки и операции може да е значимо, поради което одиторът на предприятието-потребител може да определи, че в конкретната ситуация е необходимо получаването на разбиране за тези контроли.

Степен на взаимодействие между дейностите на обслужващата организация и тези на предприятието-потребител (Вж. параграф 9(в))

А7. Значимостта на контролите на обслужващата организация по отношение на контролите на предприятието-потребител зависи и от степента на взаимодействие между нейните дейности и тези на

---

[7] МОС 200, "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти", параграфи 4 и А2-А3.

предприятието-потребител. Степента на взаимодействие е свързана със степента, в която предприятието-потребител е в състояние и предпочете да въведе ефективни контроли върху дейностите по обработката, изпълнявани от обслужващата организация. Например, налице е висока степен на взаимодействие между дейностите на предприятието-потребител и тези на обслужващата организация, когато предприятието-потребител одобрява сделките и операциите, а обслужващата организация ги обработва и осчетоводява. В този случай, за предприятието-потребител може да е практично да въведе ефективни контроли върху тези сделки и операции. От друга страна, когато обслужващата организация инициира или първоначално отразява, обработва и осчетоводява сделките и операциите на предприятието-потребител, налице е по-ниска степен на взаимодействие между двете организации. В тези случаи, предприятието-потребител може да не е в състояние да, или може да предпочете да не, въведе ефективни контроли върху тези сделки и операции в предприятието-потребител, и може да разчита на контролите, прилагани в обслужващата организация.

Естество на взаимоотношението между предприятието-потребител и обслужващата организация (Вж. параграф 9(г))

А8. Договор или споразумение за ниво на обслужване между предприятието-потребител и обслужващата организация могат да уреждат въпроси, като:

- информацията, която трябва да бъде предоставена на предприятието-потребител, и отговорностите за иницииране на сделки и операции, свързани с дейностите, поети от обслужващата организация;
- прилагането на изискванията на регулаторните органи, свързани с формата на документите, които трябва да бъдат водени, или с достъпа до тях;
- обезщетението, ако има такова, което ще бъде изплатено на предприятието-потребител в случай на неизпълнение;
- дали обслужващата организация ще издава доклад за своите контроли и, ако да, дали този доклад ще бъде доклад от тип 1 или тип 2;
- дали одиторът на предприятието-потребител има право на достъп до счетоводната документация на предприятието-потребител, поддържана от обслужващата организация,

както и до друга информация, която му е необходима за извършването на одита; и

- дали договорът допуска пряка комуникация между одитора на предприятието-потребител и одитора на обслужващата организация.

А9. Налице е пряка връзка между обслужващата организация и предприятието-потребител, както и между обслужващата организация и одитора на обслужващата организация. Тези взаимоотношения не винаги водят до създаването на директно взаимоотношение между одитора на предприятието-потребител и одитора на обслужващата организация. Когато не е налице директно взаимоотношение между одитора на предприятието-потребител и одитора на обслужващата организация, комуникациите между одитора на предприятието-потребител и одитора на обслужващата организация обикновено се осъществяват чрез предприятието-потребител и обслужващата организация. Пряко взаимоотношение може да бъде създадено и между одитора на предприятието-потребител и одитора на обслужващата организация, като се вземат под внимание съответните етични съображения и въпросите, свързани с поверителността. Одиторът на предприятието-потребител, например, може да използва одитора на обслужващата организация, за да извърши процедури от негово име, като:

(а) тестове на контролите в обслужващата организация; или

(б) процедури по същество във връзка със сделки и операции, отразени във финансовия отчет на предприятието-потребител, и салда, поддържани от обслужващата организация.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

А10. Одиторите на публичния сектор по принцип разполагат с широки правомощия за достъп, установени от законодателството. Може, обаче, да има ситуации, при които няма такива права на достъп, например когато обслужващата организация се намира в различна юрисдикция. В този случай, одиторът на публичния сектор може да се наложи да получи разбиране за законодателството, което се прилага в другата юрисдикция, за да определи дали могат да бъдат получени подходящи права на достъп. Също така, одиторът на публичния сектор може да с получи или да поиска от предприятието-потребител да включи тези права на достъп във всяко

договорно споразумение между предприятието-потребител и обслужващата организация.

A11. Одиторите на публичния сектор също могат да използват друг одитор, който да изпълни тестове на контролите или процедури по същество във връзка със спазването на законите, подзаконовите нормативни актове или други разпоредби.

Разбиране на контролите, свързани с услуги, предоставяни от обслужваща организация (Вж. параграф 10)

A12. Предприятието-потребител може да въведе контроли върху услугите на обслужващата организация, които могат да бъдат тествани от одитора на предприятието-потребител и които могат да позволят на одитора на предприятието-потребител да заключи, че контролите на предприятието-потребител работят ефективно за някои или за всички свързани твърдения за вярност, независимо от контролите, които се прилагат в обслужващата организация. Ако предприятието-потребител, например, използва обслужваща организация за обработка на заплатите, то може да въведе контроли върху предаването и получаването на информация за заплатите, които биха могли да предотвратят или установят съществени неправилни отчитания. Тези контроли може да включват:

- съпоставяне на данните, предадени на обслужващата организация, с докладите за информацията, получена от обслужващата организация след като информацията е била обработена.
- преизчисляване на извадка от заплатите с оглед установяване на математическата точност на изчисленията и преглед на общата сума на заплатите от гледна точка на разумност.

A13. В тази ситуация, одиторът на предприятието-потребител може да изпълни тестове на контролите на предприятието-потребител върху обработването на заплатите, които биха му предоставили база да заключи, че контролите на предприятието-потребител работят ефективно от гледна точка на твърденията за вярност, свързани със заплатите.

A14. Както е посочено в МОС 315 (преработен 2019 г.)[8] във връзка с някои рискове, одиторът на предприятието-потребител може да

---

8 МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 33.

прецени, че не възможно или практически оправдано да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства единствено от процедури по същество. Тези рискове може да са свързани с неточна или непълна отчетност за рутинни и съществени класове от сделки и операции, и салда по сметки, характеристиките на които често позволяват високо автоматизирана обработка с несъществена или никаква ръчна намеса. Тези характеристики на автоматизираната обработка могат да са налице особено, когато предприятието-потребител използва обслужващи организации. В тези случаи, контролите на предприятието-потребител върху тези рискове са свързани с одита и одиторът на предприятието-потребител е задължен да получи разбиране за, и да оцени, тези контроли в съответствие с параграфи 9 и 10 от настоящия МОС.

Допълнителни процедури, когато от предприятието-потребител не може да се получи достатъчно разбиране (Вж. параграф 12)

A15. Решението на одитора на предприятието-потребител относно това, коя от процедурите в параграф 12 да изпълни, индивидуално или в комбинация, за да получи информацията, която му е необходима, за да си осигури база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във връзка с използването на обслужваща организация от страна на предприятието-потребител, може да се повлияе от такива въпроси, като:

- размерът както на предприятието-потребител, така и на обслужващата организация;
- сложността на сделките и операциите на предприятието-потребител и комплексността на услугите, предоставяни от обслужващата организация;
- местоположението на обслужващата организация (например, одиторът на предприятието-потребител може да реши да използва друг одитор за изпълнението на процедури в обслужващата организация от негово име, ако обслужващата организация е в отдалечено местоположение);
- дали процедурата(те) се очаква действително да осигури достатъчни и уместни одиторски доказателства за одитора на предприятието-потребител; и
- естеството на взаимоотношението между предприятието-потребител и обслужващата организация.

A16. Обслужващата организация може да ангажира одитор на обслужваща организация, който да издаде доклад върху описанието и проектирането на нейните контроли (доклад от тип 1) или върху описанието и проектирането на нейните контроли и тяхната оперативна ефективност (доклад от тип 2). Докладите от тип 1 или тип 2 могат да бъдат издадени съгласно Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3402[9] или съгласно стандартите, установени от одобрени или признати организации за изготвяне на стандарти (които могат да ги обозначат с различни наименования, като например доклади от тип А или тип В).

A17. Наличието на доклад от тип 1 или тип 2 ще зависи най-общо от това, дали договорът между обслужващата организация и предприятието-потребител включва предаването на такъв доклад от обслужващата организация. Също така, обслужващата организация може да предпочете, от практическа гледна точка, да предостави доклада от тип 1 или тип 2 на разположение на предприятията-потребители. В някои случаи обаче, докладът от тип 1 или тип 2 може да не е на разположение на предприятията-потребители.

A18. При някои обстоятелства, предприятието-потребител може да изнесе една или повече от своите съществени бизнес звена или функции, като например цялата си функция, свързана с данъчното планиране и спазването на законодателството, или финансово-счетоводната функция, или контролната функция, като ги възложи на една или повече обслужващи организации. Тъй като в този случай може да не е налице доклад относно контролите на обслужващата организация, посещението в обслужващата организация може да се окаже най-ефективната процедура за одитора на предприятието-потребител, за да получи разбиране за прилаганите от нея контроли, тъй като е вероятно да има пряка връзка между ръководството на предприятието-потребител и ръководството на обслужващата организация.

A19. Може да се използва и друг одитор за изпълнението на процедури, които да осигурят необходимата информация за съответните контроли на обслужващата организация, свързани с услугите, предоставени на предприятието-потребител. Ако е бил издаден доклад от тип 1 или тип 2, одиторът на предприятието-потребител

---

[9] МСАИС 3402, "Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация".

може да използва одитора на обслужващата организация, за да изпълни тези процедури, тъй като одиторът на обслужващата организация вече има съществуващо взаимоотношение с обслужващата организация. Одиторът на предприятието-потребител, използващ работата на друг одитор, може да установи, че насоките, съдържащи се в МОС 220 (преработен)[10], са полезни, тъй като се отнасят до определяне компетентността и способностите на другия одитор (включително неговата независимост), ръководството и надзора над другия одитор, естеството, времето на изпълнение и обхвата на работата, възложена на другия одитор и оценяване на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства.

А20. Предприятието-потребител може да използва обслужваща организация, която от своя страна използва под-обслужваща организация, за да предостави някои от услугите, предоставяни на предприятието-потребител, които са част от информационната система на предприятието-потребител, свързана с финансовото отчитане. Под-обслужващата организация може да бъде отделно предприятие от обслужващата организация или може да бъде свързана с обслужващата организация. Може да се наложи одиторът на предприятието-потребител да вземе под внимание контролите на под-обслужваща организация. В ситуации, при които се използва една или повече под-обслужващи организации, взаимодействието между дейностите на предприятието-потребител и тези на обслужващата организация се разширява, за да включи и взаимодействието между предприятието-потребител, обслужващата организация и под-обслужващите организации. Степента на това взаимодействие, както и естеството и съществеността на сделките и операциите, обработвани от обслужващата и под-обслужващите организации, са най-важните фактори, които одиторът на предприятието-потребител трябва да вземе под внимание, за да определи значимостта на контролите на обслужващата организация и на под-обслужващата организация по отношение на контролите на предприятието-потребител.

Използване на доклад от тип 1 или тип 2 в подкрепа на разбирането на одитора на предприятието-потребител за обслужващата организация (Вж. параграфи 13-14)

---

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

A21. Одиторът на предприятието-потребител може да отправи запитвания относно одитора на обслужващата организация към професионалната организация на одитора на обслужващата организация или други свободно практикуващи одитори и да установи дали одиторът на обслужващата организация е предмет на регулаторен надзор. Одиторът на обслужващата организация може да практикува в юрисдикция, в която се следват различни стандарти във връзка с докладите върху контролите на обслужващата организация, и одиторът на предприятието-потребител може да получи информация за стандартите, използвани от одитора на обслужващата организация от организацията за изготвяне на стандарти.

A22. Докладът от тип 1 или тип 2, заедно с информация за предприятието-потребител, може да помогне на одитора на предприятието-потребител да получи разбиране за :

(а) аспектите на контрола в обслужващата организация, които могат да засегнат обработването на сделките и операциите на предприятието-потребител, включително използването на под-обслужващи организации;

(б) потокът от съществени сделки и операции през обслужващата организация, за да определи местата в потока от сделки и операции, където може да възникне съществено неправилно отчитане във финансовия отчет на предприятието-потребител;

(в) целите на контрола в обслужващата организация, които са свързани с твърденията за вярност във финансовия отчет на предприятието-потребител; и

(г) дали контролите в обслужващата организация са проектирани и внедрени по подходящ начин така, че да предотвратят или разкрият грешки при обработването, които биха могли да доведат до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на предприятието-потребител.

Докладът от тип 1 или тип 2 може да помогне на одитора на предприятието-потребител при получаването на достатъчно разбиране за целите на установяването и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания. Докладът от тип 1 обаче не осигурява никакви доказателства за оперативната ефективност на контролите.

A23. Докладът от тип 1 или тип 2, който е към определена дата или за определен период, които са извън отчетния период на предприятието-потребител, може да помогне на одитора на предприятието-потребител за получаването на предварително разбиране за контролите, въведени в обслужващата организация, ако докладът е подкрепен от допълнителна текуща информация от други източници. Ако описанието на контролите на обслужващата организация е към определена дата или за определен период, които предшестват началото на одитирания период, одиторът на предприятието-потребител може да изпълни процедури, за да актуализира информацията в доклада от тип 1 или тип 2, като например:

- обсъди промените в обслужващата организация с персонала на предприятието-потребител, който е на длъжност, осигуряваща му информация за тези промени;
- прегледа текущата документация и кореспонденция, издадена от обслужващата организация; или
- обсъди промените с персонала на обслужващата организация.

Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания

A24. Дали използването на обслужваща организация увеличава риска от съществени неправилни отчитания за предприятието-потребител зависи от естеството на предоставените услуги и контролите върху тези услуги, а използването на обслужваща организация може да намали риска от съществени неправилни отчитания за предприятието-потребител, особено ако самото предприятие-потребител не притежава опита, който е необходим, за да поеме конкретни дейности, като например иницииране, обработване и документиране на сделки и операции, или ако не разполага с достатъчно ресурси (напр., ИТ система).

A25. Когато обслужващата организация поддържа съществена част от счетоводната документация на предприятието-потребител, може да е необходим пряк достъп до тези документи, за да може одиторът на предприятието-потребител да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, свързани с работата на контролите върху тези документи, или за да потвърди сделките, операциите и салдата, отразени в тях, или и двете. Този достъп може да включва както физическа проверка на документацията, намираща се в помещенията на обслужващата организация, така и проучване на

документите, поддържани в електронна форма в предприятието-потребител или на друго място, или и двете. Когато прекият достъп се осъществява по електронен път, одиторът на предприятието-потребител може по този начин да получи доказателства относно адекватността на контролите, прилагани от обслужващата организация, върху пълнотата и целостта на информацията на предприятието-потребител, за които отговаря обслужващата организация.

A26. При определянето на естеството и обхвата на одиторските доказателства, които трябва да бъдат получени във връзка със салдата, представляващи активи, държани от обслужващата организация, или сделки и операции, поети от обслужващата организация, от името на предприятието-потребител, одиторът на предприятието-потребител може да вземе под внимание следните процедури:

(а) Проверка на записи и документи, съхранявани от предприятието-потребител: надеждността на този източник на доказателства се определя от естеството и обхвата на счетоводните записвания и поддържащата документация, съхранявана от предприятието-потребител. В тези случаи, предприятието-потребител може да не поддържа подробни самостоятелни записвания или документация за конкретни сделки и операции, поети от негово име.

(б) Проверка на записи и документи, съхранявани от обслужващата организация: достъпът на одитора на предприятието-потребител до документите на обслужващата организация може да бъде регламентиран като част от договорните споразумения между предприятието-потребител и обслужващата организация. Също така, одиторът на предприятието-потребител може да използва друг одитор, от негово име, за да получи достъп до документите на предприятието-потребител, поддържани от обслужващата организация.

(в) Получаване на потвърждения за салда, сделки и операции от обслужващата организация: когато предприятието-потребител поддържа независима документация за салдата, сделките и операциите, потвърждението от обслужващата организация, в подкрепа на записванията в предприятието-потребител, може да представлява надеждно одиторско доказателство относно съществуването на въпросните сделки, операции и активи. Например, когато се използват

множество обслужващи организации, като например инвестиционен мениджър и попечител, и тези обслужващи организации поддържат независима документация, одиторът на предприятието-потребител може да потвърди салдата с тези организации, за да съпостави тази информация с независимата документация на предприятието-потребител.

Ако предприятието-потребител не поддържа независима документация, информацията, получена в потвържденията от обслужващата организация, представлява просто един отчет на това, което е отразено в документите, поддържани от обслужващата организация. Поради това, тези потвърждения, взети поотделно, не представляват надеждни одиторски доказателства. При тези обстоятелства, одиторът на предприятието-потребител може да обмисли дали да не потърси алтернативни източници на независими доказателства.

(г) Изпълнение на аналитични процедури по отношение на документите, поддържани от предприятието-потребител или на документите, получени от обслужващата организация: вероятно е ефективността на аналитичните процедури да варира за отделните твърдения за вярност и ще се влияе от обхвата и детайлността на наличната информация.

А27. Друг одитор може да изпълни процедури, които са съществени по своя характер, в полза на одиторите на предприятието-потребител. Този ангажимент може да включва изпълнението, от друг одитор, на процедури, които са договорени между предприятието-потребител и неговия одитор, и между обслужващата организация и нейния одитор. Констатациите, произтичащи от процедурите, изпълнени от другия одитор, се преглеждат от одитора на предприятието-потребител с цел да се определи дали те представляват достатъчни и уместни одиторски доказателства. Нещо повече, може да са налице изисквания, наложени от държавни органи или с договорни ангажименти, по силата на които одиторът на обслужващата организация следва да изпълни определени процедури, които са съществени по своя характер. Резултатите от прилагането на задължителните процедури по отношение на салдата, сделките и операциите, обработвани от обслужващата организация, могат да бъдат използвани от одиторите на предприятието-потребител като част от доказателствата, които са необходими в подкрепа на техните одиторски мнения. При тези обстоятелства, за одитора на

предприятието-потребител и за одитора на обслужващата организация може да бъде полезно да постигнат договореност, преди изпълнението на процедурите, относно одиторската документация или достъпа до одиторската документация, която ще бъде предоставена на одитора на предприятието-потребител.

А28. В определени ситуации, в частност, когато предприятието-потребител прехвърли някои или всички свои функции на обслужваща организация, одиторът на предприятието-потребител може да се изправи пред ситуация, при която съществената част от одиторските доказателства се намира в обслужващата организация. Може да се наложи одиторът на предприятието-потребител, или друг одитор, от негово име, да изпълни процедури по същество в обслужващата организация. Одиторът на обслужващата организация може да предостави доклад от тип 2 и, в допълнение, може да изпълни процедурите по същество от името на одитора на предприятието-потребител. Участието на друг одитор не променя отговорността на одитора на предприятието-потребител да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят разумна база в подкрепа на неговото мнение. Съответно, разглеждането от страна на одитора на предприятието-потребител дали са били получени достатъчни и уместни одиторски доказателства и дали той трябва да изпълни допълнителни процедури по същество, включва неговото участие във, или доказателства за, управлението, надзора и провеждането на процедурите по същество, изпълнени от друг одитор.

Тестове на контролите

А29. Одиторът на предприятието-потребител е задължен от МОС 330[11] да разработи и изпълни тестове на контролите, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на контролите в определени ситуации. В контекста на обслужваща организация, това изискване се прилага, когато:

(а) оценката на риска от съществени неправилни отчитания на одитора на предприятието-потребител включва очакване, че контролите на обслужващата организация работят ефективно (т.е., одиторът на предприятието-потребител възнамерява да разчита на оперативната ефективност на контролите на обслужващата организация при определянето

[11] МОС 330, параграф 8.

на естеството, времето за изпълнение и обхвата на процедурите по същество); или

(б) процедурите по същество, сами по себе си или в комбинация с тестове на оперативната ефективност на контролите на предприятието-потребител, не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност.

А30. Ако липсва доклад от тип 2, одиторът на предприятието-потребител може да се свърже с обслужващата организация, чрез предприятието-потребител, за да поиска одиторът на обслужващата организация да бъде ангажиран за изготвянето на доклад от тип 2, който включва тестове на оперативната ефективност на контролите, или одиторът на предприятието-потребител може да използва друг одитор, който да извърши процедури в обслужващата организация, тестващи оперативната ефективност на тези контроли. Също така, одиторът на предприятието-потребител може да посети обслужващата организация и да изпълни тестове на контролите, ако обслужващата организация даде своето съгласие за това. Оценките на риска на одитора на предприятието-потребител се основават на комбинираните доказателства, осигурени от работата на другия одитор и от собствените процедури на одитора на предприятието-потребител.

Използване на доклад от тип 2 като одиторско доказателство, че контролите в обслужващата организация работят ефективно (Вж. параграф 17)

А31. Докладът от тип 2 може да се използва, за да удовлетвори потребностите на няколко различни одитора на потребители; поради това, тестовете на контролите и резултатите, описани в доклада на одитора на обслужващата организация, може да не са уместни за твърдения за вярност, които са съществени за финансовия отчет на предприятието-потребител. Съответните тестове на контролите и резултати се оценяват, за да се определи дали докладът на одитора на обслужващата организация осигурява достатъчни и уместни одиторски доказателства за ефективността на контролите в подкрепа на оценката на риска на одитора на предприятието-потребител. За да направи това, одиторът на предприятието-потребител може да вземе под внимание следните фактори:

(а) времевият период, обхванат от тестовете на контролите и времето, което е изминало след изпълнението на тестовете на контролите;

(б) обхватът на работа на одитора на обслужващата организация и обхванатите услуги и процеси, тестваните контроли и тестовете, които са били изпълнени, както и начинът, по който тестваните контроли са свързани с контролите на предприятието-потребител; и

(в) резултатите от тези тестове на контролите и мнението на одитора на обслужващата организация за оперативната ефективност на контролите.

А32. За определени твърдения за вярност, колкото е по-кратък периодът, обхванат от конкретен тест, и колкото по-дълъг е периодът, изминал след провеждането на теста, толкова по-малко са одиторските доказателства, които този тест може да осигури. При съпоставянето на периода, обхванат от доклада от тип 2, и отчетния период на предприятието-потребител, одиторът на предприятието-потребител може да заключи, че докладът от тип 2 предлага по-малко одиторски доказателства, ако е налице малко припокриване между периода, обхванат от доклада от тип 2, и периода, за който одиторът на предприятието-потребител възнамерява да разчита на този доклад. Когато случаят е такъв, докладът от тип 2, обхващащ предходен или последващ период, може да осигури допълнителни одиторски доказателства. В други случаи, одиторът на предприятието-потребител може да определи, че е необходимо да изпълни, или да използва друг одитор, който да изпълни, тестове на контролите в обслужващата организация, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за оперативната ефективност на тези контроли.

А33. Също така, може да е необходимо одиторът на предприятието-потребител да получи допълнителни доказателства за съществени промени в контролите на обслужващата организация, извън периода, обхванат от доклада от тип 2, или да определи допълнителни одиторски процедури, които да бъдат изпълнени. Съответните фактори при определянето какви допълнителни одиторски доказателства да бъдат получени във връзка с контролите на обслужващата организация, които са прилагани извън периода, обхванат от доклада на одитора на обслужващата организация, може да включват:

- същественост на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност;
- конкретните контроли, които са били тествани през междинния период, и съществените промени в тях, настъпили след момента, в който са били тествани, включително промени в информационната система, процеси и персонал;
- степента, в която са получени одиторски доказателства за оперативната ефективност на тези контроли;
- продължителност на оставащия период;
- степента, в която одиторът на предприятието-потребител възнамерява да намали допълнителните процедури по същество на база на упованието си върху контролите; и
- • ефективността на контролната среда и на процеса на предприятието-потребител по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол.

A34. Могат да бъдат получени допълнителни одиторски доказателства, например чрез разширяването на тестовете на контролите върху оставащия период или тестването на процеса на предприятието-потребител по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол.

A35. Ако тестовият период на одитора на обслужващата организация е изцяло извън отчетния период на предприятието-потребител, одиторът на предприятието-потребител няма да бъде в състояние да разчита на тези тестове, за да може да заключи, че контролите на предприятието-потребител работят ефективно, тъй като те не осигуряват доказателства от текущия одиторски период за ефективността на контролите, освен ако не изпълни други процедури.

A36. При определени обстоятелства, услугата, предоставяна от обслужващата организация, може да бъде проектирана при допускането, че предприятието-потребител ще въведе определени контроли. Например, услугата може да бъде проектирана при допускането, че предприятието-потребител ще има въведени контроли за одобряването на сделките и операциите преди те да бъдат изпратени за обработка на обслужващата организация. В тази ситуация описанието на контролите от обслужващата организация може да включва описание на тези допълнителни контроли на предприятието-потребител. Одиторът на

предприятието-потребител разглежда дали тези допълнителни контроли на предприятието-потребител са свързани с услугата, предоставяна на предприятието-потребител.

А37. Ако одиторът на предприятието-потребител счита, че докладът на одитора на обслужващата организация може да не осигурява достатъчни и уместни одиторски доказателства, например, ако докладът на одитора на обслужващата организация не съдържа описание на тестовете на контролите, изпълнени от на одитора на обслужващата организация, и резултатите от тях, одиторът на предприятието-потребител може да допълни своето разбиране за процедурите и заключенията на одитора на обслужващата организация като се свърже с обслужващата организация, чрез предприятието-потребител, за да поиска организирането на дискусия с одитора на обслужващата организация относно обхвата и резултатите от работата на одитора на обслужващата организация. Също така, ако одиторът на предприятието-потребител счита за необходимо, той може да се свърже с обслужващата организация, чрез предприятието-потребител, за да поиска от одитора на обслужващата организация да изпълни процедури в обслужващата организация. Като алтернатива, одиторът на предприятието-потребител или друг одитор, по искане на одитора на предприятието-потребител, може да изпълни тези процедури.

А38. Докладът от тип 2 на одитора на обслужващата организация посочва резултатите от тестовете, включително изключенията и друга информация, която би могла да окаже влияние върху заключенията на одитора на предприятието-потребител. Изключенията, отбелязани от одитора на обслужващата организация, или модифицираното мнение, съдържащо се в доклада от тип 2 на одитора на обслужващата организация, не означават автоматично, че докладът от тип 2 на одитора на обслужващата организация няма да бъде полезен за одита на финансовия отчет на предприятието-потребител при оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания. По-скоро, изключенията и въпросът, довел до модифицираното мнение в доклада от тип 2 на одитора на обслужващата организация, се вземат под внимание от одитора на предприятието-потребител при оценката на тестването на контролите, изпълнени от одитора на обслужващата организация. При разглеждането на изключенията и въпросите, довели до изразяването на модифицирано мнение, одиторът на предприятието-потребител може да обсъди тези въпроси с одитора на обслужващата организация. Тази

комуникация зависи от осъществяването на контакт от предприятието-потребител с обслужващата организация и получаването на разрешението на обслужващата организация за тази комуникация.

Комуникация на недостатъците във вътрешния контрол, установени в хода на одита

A39. Одиторът на предприятието-потребител е задължен своевременно да съобщи, в писмена форма, съществените недостатъци, установени в хода на одита, както на ръководството, така и на лицата, натоварени с общото управление.[12] В допълнение, одиторът на предприятието-потребител е задължен своевременно да съобщи на ръководството, на подходящото ниво на отговорност, и всякакви други недостатъци във вътрешния контрол, установени в хода на одита, които според професионалната преценка на одитора на предприятието-потребител са от съществено значение, за да привлекат вниманието на ръководството.[13] Въпросите, които одиторът на предприятието-потребител може да установи в хода на одита и може да съобщи на ръководството и на лицата, натоварени с общото управление на предприятието-потребител, включват:

- контролите в рамките на процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, които биха могли да са въведени от предприятието-потребител, включително такива, установени в резултат от получаването на доклад от тип 1 или тип 2;
- примери, при които в доклад от тип 1 или тип 2 са посочени допълнителни контроли на предприятието-потребител, които не са били въведени от него; и
- контроли, които могат да бъдат необходими в обслужващата организация, но които изглежда, че не са били въведени или които не са конкретно обхванати от доклада от тип 2.

Доклади от тип 1 и тип 2, които изключват услугите на под-обслужваща организация (Вж. параграф 18)

A40. Ако обслужващата организация използва под-обслужваща организация, докладът на одитора на обслужващата организация

---

[12] МОС 265, "Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството", параграфи 9-10.

[13] МОС 265, параграф 10.

може да включва или да изключва съответните цели на контрола на под-обслужваща организация и свързаните с това контроли в описанието на системите на обслужващата организация и в обхвата на ангажимента на одитора на обслужващата организация. Тези два метода на отчитане са известни съответно като метод на включването и метод на изключването. Ако докладът от тип 1 или тип 2 изключва контролите на под-обслужващата организация, а услугите, предоставяни от под-обслужващата организация, са свързани с одита на финансовия отчет на предприятието-потребител, одиторът на предприятието-потребител е задължен да приложи изискванията на този МОС по отношение на под-обслужващата организация. Естеството и обхватът на работата, която трябва да се извърши от одитора на предприятието-потребител във връзка с услугите, предоставяни от под-обслужващата организация, зависят от естеството и съществеността на тези услуги за предприятието-потребител, както и от връзката на тези услуги с одита. Прилагането на изискванията на параграф 9 помага на одитора на предприятието-потребител да определи влиянието на под-обслужващата организация и естеството и обхвата на работата, която трябва да се изпълни.

Измама, неспазване на законите и подзаконовите нормативни актове и некоригирани неправилни отчитания във връзка с дейностите в обслужващата организация (Вж. параграф 19)

А41. Обслужващата организация може да бъде задължена от условията на договорите с предприятията-потребители да оповести пред засегнатите предприятия-потребители всякакъв случай на измама, неспазване на законите и подзаконовите нормативни актове, или некоригирани неправилни отчитания, дължащи се на ръководството или служителите на обслужващата организация. Съгласно изискванията на параграф 19, одиторът на предприятието-потребител отправя запитвания към ръководството на предприятието-потребител за това, дали обслужващата организация е докладвала за някакви такива въпроси, и оценява дали тези въпроси, докладвани от обслужващата организация, засягат естеството, времето на провеждане и обхвата на допълнителните одиторски процедури на одитора на предприятието-потребител. В определени случаи, одиторът на предприятието-потребител може да поиска допълнителна информация, за да направи тази оценка, и може да поиска от предприятието-потребител да се свърже с обслужващата организация, за да получи необходимата информация.

Издаване на доклад от одитора на предприятието-потребител (Вж. параграф 20)

А42. Когато одиторът на предприятието-потребител не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за услугите, предоставяни от обслужващата организация, които са свързани с одита на финансовия отчет на предприятието-потребител, налице е ограничение в обхвата на одита. Това може да бъде случаят, при който:

- одиторът на предприятието-потребител не е в състояние да получи достатъчно разбиране за услугите, предоставяни от обслужващата организация, и не разполага с база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания;
- оценката на риска на одитора на предприятието-потребител включва очакване, че контролите на обслужващата организация работят ефективно и одиторът на предприятието-потребител не е в състояние да получи

достатъчни и уместни одиторски доказателства за оперативната ефективност на тези контроли; или

- достатъчни и уместни одиторски доказателства могат да бъдат придобити само от документите, поддържани в обслужващата организация, а одиторът на предприятието-потребител не е в състояние да получи пряк достъп до тези документи.

Дали одиторът на предприятието-потребител ще изрази квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение зависи от неговото заключение дали възможните ефекти върху финансовия отчет са съществени или проникващи.

Препратка към работата на одитора на обслужващата организация (Вж. параграфи 21-22)

A43. В някои случаи, закон или подзаконов акт може да изискват препратка към работата на одитора на обслужващата организация в доклада на одитора на предприятието-потребител, например за целите на прозрачността в публичния сектор. В този случай, одиторът на предприятието-потребител може да се нуждае от съгласието на одитора на обслужващата организация преди да направи такава препратка.

A44. Фактът, че предприятието-потребител използва обслужваща организация не променя отговорността на одитора на предприятието-потребител съгласно МОС да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да си осигури разумна база в подкрепа на своето мнение. Поради това, одиторът на предприятието-потребител не следва да прави препратка към доклада на одитора на обслужващата организация като база, отчасти, на неговото мнение върху финансовия отчет на предприятието-потребител. Когато обаче одиторът на предприятието-потребител изрази модифицирано мнение, поради факта, че в доклада на одитора на обслужващата организация е изразено модифицирано мнение, той може да направи препратка към доклада на одитора на обслужващата организация, ако тази препратка ще помогне за разбирането на модифицираното мнение, изразено от него. В този случай, одиторът на предприятието-потребител може да се нуждае от съгласието на одитора на обслужващата организация преди да направи такава препратка.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 450

ОЦЕНКА НА НЕПРАВИЛНИ ОТЧИТАНИЯ, ИДЕНТИФИЦИРАНИ ПО ВРЕМЕ НА ОДИТА

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1

Дата на влизане в сила 2

Цел 3

Определения 4

Изисквания

Натрупване на идентифицирани неправилни отчитания 5

Разглеждане на идентифицираните неправилни отчитания в хода на одита 6-7

Комуникация и корекция на неправилни отчитания 8-9

Оценяване на ефекта от некоригираните неправилни отчитания 10-13

Писмени изявления..... 14

Документация..... 15

Приложение и други пояснителни материали

Определение на неправилно отчитане..... A1

Натрупване на идентифицирани неправилни отчитания A2-A6

Разглеждане на идентифицираните неправилни отчитания в хода на одита A7-A

Комуникация и корекция на неправилни отчитания..... A10-A13

Оценяване на ефекта от некоригираните неправилни отчитания A14-A28

Писмени изявления..... A29

Документация..... A30

Международен одиторски стандарт (МОС) 450 „Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита" трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти".

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МСО) разглежда отговорността на одитора за оценка на ефекта от идентифицираните неправилни отчитания върху одита и на некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет. МОС 700 (преработен) разглежда отговорността на одитора при формиране на мнение върху финансовия отчет да заключи дали е получена разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания. Заключението на одитора, изисквано от МОС 700 (преработен) взема под внимание оценката на одитора за некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет, в съответствие с този МОС[1]. МОС 320[2] разглежда отговорността на одитора за прилагане на концепцията за нивото на същественост по подходящ начин при планирането и изпълнението на одита на финансовия отчет.

Дата на влизане в сила

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

Цел

3. Целта на одитора е да оцени:
   (а) ефекта на идентифицираните неправилни отчитания върху одита; и
   (б) ефекта на некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет.

Определения

4. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:
   (а) Неправилно отчитане – Разликата между отчетена сума, класификация, представяне или оповестяване на позиция във финансовия отчет и сумата, класификацията, представянето или оповестяването, което се изисква за тази позиция, за да бъде в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Неправилни отчитания могат да възникнат в резултат на грешка или измама. (Вж. параграф А1)
   Когато одиторът изразява мнение за това дали финансовият отчет дава вярна и честна представа или е представен достоверно, във всички съществени аспекти, неправилните отчитания включват и онези

[1] МОС 700 (преработен) "Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети", параграфи 10-11.
[2] МОС 320 "Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита"

корекции в сумите, класификациите, представянето или оповестяванията, които по преценката на одитора са необходими, за да може финансовият отчет да дава вярна и честна представа или да е представен достоверно, във всички съществени аспекти.
(б) Некоригирани неправилни отчитания – неправилни отчитания, които одиторът е натрупал по време на одита и които не са били коригирани.

Изисквания

Натрупване на идентифицирани неправилни отчитания

5. Одиторът натрупва неправилните отчитания, идентифицирани по време на одита, които са различни от очевидно незначителните (вж. параграф А2-А6)

Разглеждане на идентифицираните неправилни отчитания в хода на одита

6. Одиторът определя дали общата одиторска стратегия и одиторският план следва да бъдат преразгледани, ако:
(а) Характерът на идентифицираните неправилни отчитания и обстоятелствата около тяхното възникване показват, че е възможно да съществуват и други неправилни отчитания, които, когато бъдат сумирани с неправилните отчитания, натрупани по време на одита, биха могли да бъдат съществени; или (вж. параграф А7)
(б) Общата сума на неправилните отчитания, натрупани по време на одита, се доближава до нивото на същественост, определено в съответствие с МОС 320 . (вж. параграф А8)
7. Ако по искане на одитора, ръководството е извършило преглед на даден клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и е коригирало неправилните отчитания, които са били разкрити, одиторът извършва допълнителни одиторски процедури, за да определи дали неправилните отчитания остават. (вж. параграф А9)

Комуникация и корекция на неправилни отчитания

8. Одиторът комуникира, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, своевременно всички неправилни отчитания, натрупани по време на одита, с подходящото ниво на ръководство [3]. Одиторът иска от ръководството да коригира тези неправилни отчитания. (вж. параграф А10-А12)
9. Ако ръководството откаже да коригира някои или всички неправилни отчитания, които са комуникирани от одитора, той получава разбиране за причините, поради които ръководството не прави корекциите, и взема под внимание това разбиране, когато оценява дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания. (вж. параграф А13)

[3] МОС 260 (преработен), "Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление", параграф 7

Оценяване на ефекта от некоригирани неправилни отчитания

10. Преди да оцени ефекта от некоригираните неправилни отчитания, одиторът преразглежда нивото на същественост, определено в съответствие с МОС 320 , за да потвърди дали то остава подходящо в контекста на реалните финансови резултати на предприятието. (вж. параграф А14-А15)
11. Одиторът определя дали некоригираните неправилни отчитания са съществени, поотделно или взети заедно. При това определяне, одиторът взема под внимание:
    (а) Размерът и естеството на неправилните отчитания, както във връзка с конкретните класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и с финансовия отчет като цяло, така и с конкретните обстоятелства на тяхното възникване; и (вж. параграфи А16-А22, А24-А25)
    (б) Ефектът от некоригираните неправилни отчитания, свързани с предходни периоди, върху съответните класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, и върху финансовия отчет като цяло. (вж. параграф А23)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

12. Одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление, некоригираните неправилни отчитания и ефектът, който те, индивидуално или взети заедно, биха могли да имат върху мнението, изразено в одиторския доклад, освен ако това не е забранено по силата на закон или нормативна разпоредба[4]. Одиторската комуникация идентифицира съществените некоригирани неправилни отчитания индивидуално. Одиторът иска некоригираните неправилни отчитания да бъдат коригирани. (вж. параграф А26-А28)
13. Одиторът също комуникира с лицата, натоварени с общо управление, ефекта на некоригираните неправилни отчитания, свързани с предходни периоди, върху съответните класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и върху финансовия отчет като цяло.

Писмени изявления

14. Одиторът изисква писмено изявление от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, за това дали те считат, че ефектите от некоригираните неправилни отчитания са несъществени за финансовия отчет като цяло, индивидуално или взети заедно. Обобщение на тези позиции и ефекти се включва в или прилага към писменото изявление. (вж. параграф А29)

[4] Вж. бележка под черта 3.

Документация

15. Одиторът включва в одиторската документация:[5] (вж. параграф А30)
(а) сумата, под която неправилните отчитания ще бъдат считани за очевидно незначителни (параграф 5);
(б) всички неправилни отчитания, натрупани (сумирани и обобщени) по време на одита, и дали те са коригирани (параграфи 5, 8 и 12); и
(в) заключението на одитора за това дали некоригираните неправилни отчитания са съществени, индивидуално или взети заедно, и базата за това заключение (параграф 11)

* * *

Приложение и други пояснителни материали

Определение на неправилно отчитане (вж. параграф 4 (а))

А1. Неправилни отчитания могат да възникнат в резултат на:

(а) неточност при събирането и обработката на данните, на базата на които се изготвя финансовия отчет;
(б) пропуск на сума или оповестяване, включително неадекватни или непълни оповестявания, както и пропускане на тези оповестявания, изисквани за да се удовлетворят целите на оповестяването съгласно определени рамки за финансово отчитане, когато това е приложимо[6];
(в) неточна счетоводна приблизителна преценка, възникваща в резултат на пропуск или очевидно погрешно тълкуване на факти;
(г) преценки на ръководството, отнасящи се за счетоводните приблизителни оценки, които одиторът счита за неразумни или избор и приложение на счетоводна политика, която одиторът счита за неподходяща;
(д) неподходяща класификация, агрегиране или дезагрегиране на информация; и
(е) по отношение на финансови отчети, изготвени в съответствие с рамка за достоверно представяне, пропускането на оповестяване, необходимо за да може финансовият отчет да постигне достоверно представяне, надхвърлящо оповестяванията, конкретно изисквани от рамката[7].

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

[6] Например, Международен стандарт за финансово отчитане 7 (МСФО), *Финансови инструменти: оповестяване*, параграф 42 „З" посочва, че „предприятието оповестява всяка допълнителна информация, която смята за необходимо с оглед постигането на заложените в параграф... цели на оповестяването."

[7] Така например, МСФО изисква предприятието да предостави допълнителни оповестявания, когато спазването на специфичните изисквания на МСФО е недостатъчно, за да даде възможност на ползвателите да разберат ефекта от конкретни операции, други събития и условия върху финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието (Международен счетоводен стандарт 1, *Представяне на финансови отчети,* параграф 17(в)).

Примери за неправилни отчитания, възникващи в резултат на измама, са предоставени в МОС 240[8].

Натрупване на идентифицирани неправилни отчитания (вж. параграф 5)

„Очевидно незначителни"

А2. Параграф 5 от настоящия МОС изисква одиторът да натрупва идентифицираните по време на одита неправилни отчитания, с изключение на тези, които са очевидно незначителни. „Очевидно незначителни" не е просто друг израз за „несъществени". Неправилните отчитания, които са очевидно незначителни имат напълно различен (по-малък) обхват, или са от напълно различно естество в сравнение с тези, които биха били определени като съществени, и са неправилни отчитания, които очевидно нямат последици, независимо дали индивидуално или взети заедно, и независимо дали преценени съгласно каквито и да било критерии за размер, характер или обстоятелства. Когато е налице каквато и да било несигурност относно това дали една или повече позиции са очевидно незначителни, неправилното отчитане се разглежда като такова, което не е очевидно незначително.

Неправилни отчитания в отделни отчети

А3. Одиторът може да определи сума, под която неправилни отчитания на суми в отделните отчети биха били очевидно незначителни и не би имало необходимост да бъдат натрупвани, тъй като одиторът очаква натрупването на тези суми да няма съществен ефект върху финансовия отчет. Неправилните отчитания обаче в суми, които надвишават определената сума, се натрупват, както се изисква от параграф 5 от настоящия МОС. В допълнение, неправилните отчитания, отнасящи се до суми, може да не са очевидно незначителни, когато бъдат преценени на базата на критериите, свързани с естеството или обстоятелствата и ако в такъв случай не са очевидно незначителни се натрупват, както се изисква от параграф 5 от настоящия МОС.

Неправилни отчитания в оповестяванията

А4. Неправилните отчитания в оповестяванията също могат да бъдат очевидно незначителни, независимо дали индивидуално или взети заедно, и независимо дали преценени съгласно каквито и да било критерии за размер, характер или обстоятелства. Неправилни отчитания в оповестяванията, които не са очевидно незначителни също се натрупват, за да се помогне на одитора да оцени ефекта от тези неправилни отчитания върху съответните оповестявания и финансовия отчет като цяло. Параграф А17 от настоящия МОС излага примери за това кога неправилни отчитания в качествените оповестявания биха могли да са съществени.

---

[8] МОС 240 "Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети", параграфи А1-А5

Натрупване на неправилни отчитания

А5. Неправилни отчитания поради естеството или обстоятелствата, натрупани съгласно описаното в параграфи А3 – А4, не могат да бъдат събирани заедно, както е възможно в случая на неправилни отчитания на суми. Независимо от това, параграф 11 от настоящия МОС изисква от одитора да оцени тези неправилни отчитания самостоятелно и като съвкупност (т.е., заедно с други неправилни отчитания), за да определи дали те са съществени.

А6. В помощ на одитора при оценката на ефекта от неправилните отчитания, натрупани по време на одита и при комуникирането на неправилните отчитания с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, може да е полезно да се направи разграничение между фактически неправилни отчитания, неправилни отчитания в преценката и проектирани неправилни отчитания.

- Фактическите неправилни отчитания са конкретни неправилни отчитания, за които не съществува никакво съмнение.
- Неправилните отчитания в преценките представляват разлики, възникващи от преценките на ръководството, включително тези, свързани с признаването, оценяването, представянето и оповестяването във финансовия отчет (включително изборът или приложението на счетоводни политики,) които одиторът счита за неразумни или неподходящи.
- Проектираните неправилни отчитания представляват най-добрата приблизителна преценка на одитора за неправилните отчитания в популациите, включващи проекция на неправилните отчитания, идентифицирани в одиторските извадки, към целите популации, от които са избрани извадките. Насоки за определяне на проектираните неправилни отчитания и оценка на резултатите са представени в МОС 530[9].

Разглеждане на идентифицираните неправилни отчитания в хода на одита (вж. параграфи 6-7)

А7. Неправилното отчитане може да не е изолиран случай. Доказателствата, че може да съществуват други неправилни отчитания, включват, например, когато одиторът идентифицира, че дадено неправилно отчитане е възникнало от повреда във вътрешния контрол или от неподходящи предположения или методи за оценка, които са били широко използвани от предприятието.

А8. Ако общата сума на неправилните отчитания, натрупани по време на одита, се доближава до нивото на същественост, определена в съответствие с МОС 320 , е възможно да съществува по-високо от приемливото за ниско ниво на риск, възможните неразкрити неправилни

[9] МОС 530 "Одиторски извадки", параграфи 14-15

отчитания, които взети заедно със сумата на неправилните отчитания, натрупани по време на одита, да надвишават нивото на същественост. Могат да съществуват неразкрити неправилни отчитания поради наличието на риск на извадките и на риск, който не е свързан с извадките[10].

A9. Одиторът може да поиска от ръководството да извърши преглед на даден клас сделки и операции, салда по сметки или оповестяване, за да може то да разбере причината за идентифицираното от одитора неправилно отчитане, да изпълни процедури за определяне на сумата на реалното неправилно отчитане в този клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, и да извърши подходящи корекции във финансовия отчет. Това искане може да бъде отправено, например, въз основа на проекцията на одитора на неправилните отчитания, идентифицирани в дадена одиторска извадка, в цялата популация, от която тя е извлечена.

Комуникация и корекция на неправилни отчитания (вж. параграфи 8-9)

A10. Своевременното комуникиране на неправилните отчитания с подходящото ниво на ръководството е важно, тъй като то дава възможност на ръководството да оцени дали класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания съдържат неправилни отчитания, да информира одитора, ако изразява несъгласие, и да предприеме такива действия, каквито са необходими. Обикновено, подходящото ниво на ръководство е това, което носи отговорността и има правомощията да оцени неправилните отчитания и да предприеме необходимите действия.

A11. В някои юрисдикции по силата на закон или нормативна разпоредба комуникацията от страна на одитора на определени неправилни отчитания с ръководството или други лица в предприятието може да е ограничена. Закон или нормативна разпоредба може конкретно да забранява комуникация или други действия, които биха могли да навредят на разследване от страна на компетентен орган на реални или подозирани незаконни действия, включително предупреждаване на предприятието, когато например от одитора се изисква да докладва идентифицирания или подозиран случай на неспазване на изискванията до компетентен орган по силата на законодателство за противодействие на изпирането на пари. При такива обстоятелства въпросите, обект на преценка от одитора, може да са сложни и одиторът може да счете за целесъобразно да получи правен съвет.

A12. Корекцията от страна на ръководството на всички неправилни отчитания, включително комуникираните от одитора, дава възможност на ръководството да поддържа изрядна счетоводна документация и документи и намалява рисковете от съществени неправилни отчитания в бъдещите финансови отчети, което се дължи на кумулативния ефект от

[10] МОС 530 , параграфи 5 (в) – (г)

несъществените некоригирани неправилни отчитания, свързани с предходни периоди.

A13. МОС 700 (преработен) изисква от одитора да оцени дали финансовият отчет е изготвен и представен, във всички съществени аспекти, в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане. Тази оценка включва разглеждане на качествените аспекти от счетоводната практика на предприятието, включително индикатори за възможно предубеждение в преценките на ръководството[11], която може да бъде повлияна от разбирането от страна на одитора на причините, поради които ръководството не прави корекции.

Оценяване на ефекта от некоригираните неправилни отчитания (вж. параграф 10-11)

A14. Определянето на нивото на същественост от страна на одитора в съответствие с МОС 320 често се базира на приблизителните оценки за финансовите резултати на предприятието, тъй като може все още да не са известни реалните. Следователно, преди оценката от страна на одитора на ефекта от некоригираните неправилни отчитания, може да е необходимо да се преразгледа нивото на същественост, определено в съответствие с МОС 320 , въз основа на вече реалните финансови резултати.

A15. МОС 320 обяснява, че в хода на одита нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (и, ако е приложимо, нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания) се преразглежда в случай, че по време на одита на одитора стане известна информация, която първоначално би го накарала да определи различна сума (или суми)[12]. Следователно, всяко съществено преразглеждане вероятно би трябвало да бъде направено преди одиторът да оцени ефекта от некоригираните неправилни отчитания. Когато, обаче, преоценката на одитора за нивото на същественост, определено в съответствие с МОС 320 (вж. параграф 10 от настоящия МОС), даде по-ниска сума (или суми), то нивото на същественост на изпълнението и целесъобразността на характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури също следва да се преразглеждат, така че да се осигури получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства, въз основа на които да се базира одиторското мнение.

A16. Всяко индивидуално неправилно отчитане на дадена сума се разглежда с цел оценяване на неговия ефект върху съответните класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, включително за това дали е надвишено нивото на същественост за този конкретен клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, ако има такова.

A17. В допълнение, всяко отделно неправилно отчитане в качествено оповестяване се разглежда, за да се оцени ефектът му върху

[11] [МОС 700 (преработен), параграф 12

[12] МОС 320, параграф 12

съответното оповестяване или оповестявания, както и цялостният му ефект върху финансовия отчет като цяло. Определянето на това дали дадено неправилно отчитане или неправилни отчитания в качествено оповестяване са съществени, в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане и конкретните обстоятелства, свързани с предприятието, е въпрос, който предполага упражняване на професионална преценка. Примерите, при които такива неправилни отчитания може да са съществени, включват:

- Неточни или непълни описания на информация относно целите, политиките и процесите за управление на капитала по отношение на предприятия със застрахователна или банкова дейност.
- Пропускане на информация относно събития или обстоятелства, които са довели до загуба от обезценка (например, съществен дългосрочен спад в търсенето на даден метал или стока) при предприятие, извършващо миннодобивна дейност.
- Неточно описание на счетоводна политика, свързана със съществена позиция в отчета за финансовото състояние, отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал или отчета аз паричните потоци.
- Неадекватно описание на чувствителността на валутен курс при предприятие, което извършва международна търговска дейност.

А18. При определяне дали некоригираните неправилни отчитания са съществени по своето естество, както се изисква от параграф 11 от настоящия МОС, одиторът разглежда некоригираните неправилни отчитания в суми и оповестявания. Такива неправилни отчитания могат да бъдат счетени за съществени или самостоятелно, или взети в комбинация с други неправилни отчитания. Така например, в зависимост от идентифицираните в оповестяванията неправилни отчитания, одиторът може да прецени дали:

(а) идентифицираните грешки са системни или всеобхватни; или

(б) няколко идентифицирани неправилни отчитания се отнасят до един и същ въпрос и взети заедно биха могли да окажат влияние върху разбирането на потребителите относно този въпрос.

Тази преценка на натрупаните неправилни отчитания е полезна също така и при оценяване на финансовия отчет в съответствие с параграф 13(г) от МОС 700 (преработен), който изисква одиторът да оцени дали цялостното представяне на финансовия отчет не е компрометирано от включването на информация, която не е уместна или която затруднява правилното разбиране на оповестените въпроси.

А19. Ако дадено индивидуално неправилно отчитане бъде счетено за съществено, малко вероятно е то да може да бъде компенсирано от други неправилни отчитания. Например, ако приходите са съществено

надценени, финансовият отчет като цяло би съдържал съществено неправилно отчитане, дори ако ефекта от неправилното отчитане върху печалбата да бъде напълно компенсирана чрез еквивалентно надценяване на разходите. Може да бъде уместно да се компенсират неправилни отчитания в рамките на едно и също салдо по сметка или клас сделки и операции; обаче, рискът, че може да съществуват други неразкрити неправилни отчитания, следва да се разгледа преди да се направи заключение, че е подходящо компенсирането дори и на несъществени неправилни отчитания[13].

А20. Определянето дали дадено неправилно отчитане в класификацията е съществено налага оценка на такива качествени въпроси, като например ефекта от този тип неправилно отчитане върху един дълг или други договорни клаузи и съотношения по него, ефекта върху индивидуалните позиции по редове или междинни сборове, или ефекта върху основните съотношения. Може да съществуват обстоятелства, при които одиторът да заключи, че дадено неправилно отчитане в класификацията не е съществено в контекста на финансовия отчет като цяло, въпреки че то може да надвишава нивото или нивата на същественост, прилагани при оценката на други неправилни отчитания. Например, неподходяща класификация в редовете в баланса може да не бъде счетена за съществена в контекста на финансовия отчет като цяло, когато сумата й е малка по отношение на размера на свързани балансови позиции и когато тя не се отразява върху отчета за доходите или върху каквито и да било основни съотношения.

А21. Обстоятелствата, свързани с някои неправилни отчитания, могат да накарат одитора да ги оцени като съществени, индивидуално или когато бъдат разгледани заедно с други неправилни отчитания, натрупани по време на одита, дори ако те са по-малки от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло. Обстоятелствата, които могат да се отразят на оценката, включват степента, в която неправилното отчитане:

- засяга спазването на регулаторни изисквания;
- засяга спазването на клаузи по дълг или други договорни изисквания;
- е свързано с неправилен избор или приложение на счетоводна политика, което има незначителен ефект върху финансовия отчет за текущия период, но е вероятно да има съществен ефект върху финансовите отчети за бъдещи периоди;
- замаскира промяна в печалбата или други тенденции, особено в контекста на общите икономически условия и условия в отрасъла;
- засяга съотношенията, използвани за оценка на финансовото състояние, резултатите от дейността или паричните потоци на предприятието;

[13] Идентифицирането на редица несъществени неправилни отчитания в рамките на едно и също салдо по сметка или клас сделки и операции може да наложи одитора да преоцени риска от съществени неправилни отчитания за това салдо по сметка или клас сделки и операции

- засяга информацията по сегменти, представена във финансовия отчет (например, важността на въпроса за даден сегмент или друга част от дейността на предприятието, която е идентифицирана като играеща важна роля в дейността или рентабилността му);
- има ефект на увеличение на възнагражденията за ръководството, например, чрез гарантиране, че са удовлетворени изискванията за получаване на бонуси или други стимули;
- е съществено като се има предвид разбирането на одитора за известни предишни комуникации с потребителите, например, по отношение на прогнозираните печалби;
- е свързано с позиции, включващи определени лица (например, дали външните страни по сделката са свързани лица с членове на ръководството на предприятието);
- представлява пропуск на информация, която не се изисква конкретно от приложимата рамка за финансово отчитане, но която, по преценка на одитора, е важна за разбирането от страна на потребителите на финансовото състояние, резултати от дейността или парични потоци на предприятието; или
- засяга друга информация, която ще бъде включена в годишния доклад на предприятието (например, информация, която ще бъде включена в "Дискусия и анализ на ръководството" или в "Оперативен и финансов преглед") за която може в разумна степен да се очаква да повлияе върху икономическите решения на потребителите на финансовия отчет. МОС 720 (преработен)[14] разглежда отговорностите на одитора относно друга информация.

Тези обстоятелства са само примери; вероятно не всички ще са налице при всички одити, нито пък списъкът е непременно пълен. Съществуването на каквито и да било обстоятелства като тези не води непременно до заключението, че дадено неправилно отчитане е съществено.

A22. МОС 240[15] обяснява по какъв начин последиците от дадено неправилно отчитане, което е или може да бъде в резултат на измама, трябва да бъдат разглеждани във връзка с други аспекти на одита, дори ако размерът на неправилното отчитане не е съществен по отношение на финансовия отчет. В зависимост от конкретните обстоятелства, неправилните отчитания в оповестяванията също биха могли да са индикация за измама, като биха могли да произтичат например от:

- подвеждащи оповестявания, които са се получили от предубеденост в преценките на ръководството; или
- обемисти дублиращи се или несъдържащи нова информация оповестявания, които имат за цел да затруднят правилното разбиране на определени въпроси във финансовия отчет.

[14] МОС 720 (преработен) "Отговорност на одитора относно друга информация"
[15] МОС 240 , параграф 36

Когато преценява последствията от неправилните отчитания в класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, одиторът упражнява професионален скептицизъм в съответствие с МОС 200[16].

А23. Кумулативният ефект от несъществените некоригирани неправилни отчитания, свързани с предходни периоди, може да има съществен ефект върху финансовия отчет за текущия период. Съществуват различни приемливи подходи за оценка от страна на одитора на влиянието на такива некоригирани неправилни отчитания върху финансовия отчет за текущия период. Използването на един и същи подход за оценка осигурява последователност от период в период.

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

А24. В случай на одит на предприятие от публичния сектор, оценката дали дадено неправилно отчитане е съществено може да се повлияе от отговорностите на одитора, установени със закон, нормативна разпоредба или друго правомощие да докладва по специфични въпроси, включително например, за измами.

А25. В допълнение, в частност такива въпроси като например публичен интерес, отговорност за отчитане, честност и гарантиране на ефективен законодателен надзор могат да се отразят на оценката за това дали даденобект е съществен по силата и смисъла на характер си. Това е особено вярно за позиции, които са свързани със спазването на закон, нормативна разпоредба или други правомощия.

*Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (*вж. параграф 12)

А26. Ако некоригираните неправилни отчитания са комуникирани с лицето(ата) с отговорности за ръководство и с това (тези) лице (лица) имат и отговорности за общо управление, те не следва да се комуникират отново със същото(ите) лице(а) в тяхната роля на изпълняващи общо управление. Независимо от това, одиторът трябва да бъде удовлетворен, че комуникацията с лицето(ата), носещо ръководни отговорности, адекватно информира всички, които одиторът в противен случай би информирал в ролята им на изпълняващи общо управление[17].

А27. Когато са налице голям брой индивидуални несъществени некоригирани неправилни отчитания, одиторът може да комуникира броя и общия им паричен ефект, вместо да представя детайли за всяко индивидуално некоригирано неправилно отчитане.

А28. МОС 260 (преработен) изисква от одитора да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, писмените изявления, които одиторът изисква (вж. параграф 14 от този МОС)[18]. Одиторът може да обсъди с

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

[17] МОС 260 (преработен) , параграф 13

[18] МОС 260 (преработен) , параграф 16(в)(ii)

лицата, натоварени с общо управление, причините за и последиците от невъзможност за коригиране на неправилните отчитания, като се има предвид размера и естеството на неправилното отчитане, преценено в светлината на съществуващите обстоятелства и възможните последици във връзка с бъдещи финансови отчети.

Писмени изявления (вж. параграф 14)

A29. Тъй като изготвянето на финансовия отчет изисква ръководството и, където е подходящо, лицата, натоварени с общо управление да коригират финансовия отчет за отстраняване на съществени неправилни отчитания, одиторът трябва да изиска от тях писмени изявления относно некоригираните неправилни отчитания. При някои обстоятелства ръководството и, където е подходящо, лицата, натоварени с общо управление, може да не приемат, че дадени некоригирани неправилни отчитания представляват неправилни отчитания. Поради това те може да добавят в своите писмени изявления текст, като например: "Ние не сме съгласни, че .... и ... представляват неправилни отчитания, тъй като [описание на причините]." Получаването на това изявление, обаче, не освобождава одитора от необходимостта да формира заключение за ефекта от некоригираните неправилни отчитания.

Документация (вж. параграф 15)

A30. Одиторската документация за некоригираните неправилни отчитания може да вземе предвид:

(а) разглеждането на общия ефект от некоригираните неправилни отчитания;

(б) оценката за това дали е надвишено нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, ако има такива; и

(в) оценка на ефекта от некоригираните неправилни отчитания върху основните съотношения или тенденции, както и спазване на определени законови, нормативни или договорни изисквания (например, клаузи по дълг).

ОЦЕНКА НА НЕПРАВИЛНИ ОТЧИТАНИЯ, ИДЕНТИФИЦИРАНИ ПО ВРЕМЕ НА ОДИТА

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 500

ОДИТОРСКИ ДОКАЗАТЕЛСТВА

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1-2

Дата на влизане в сила 3

Цел 4

Определения 5

Изисквания

Достатъчни и уместни одиторски доказателства 6

Информация, която ще се използва като одиторски доказателства..... 7-9

Избор на обекти за тестване с цел получаване на одиторски доказателства 10

Противоречивост или съмнения относно надеждността на одиторските доказателства 11

Приложение и други пояснителни материали

Външен информационен източник A1-A4

Достатъчни и уместни одиторски доказателства A5-A29

Информация, която следва да се използва като одиторски доказателства A30-A62

Избор на обекти за тестване с цел получаване на одиторски доказателства A63-A67

Непоследователност в или съмнения относно надеждността на одиторските доказателства A68

Международен одиторски стандарт (МОС) 500 „Одиторски доказателства" трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти".

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) обяснява какво представляват одиторските доказателства при одита на финансовия отчет и разглежда отговорността на одитора за разработване и изпълнение на одиторски процедури за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да му дадат възможност да направи разумни заключения, върху които да базира одиторското мнение.

2. Настоящият МОС е приложим за всички одиторски доказателства, получени в процеса на одита. Други МОС разглеждат специфични аспекти на одита (например, МОС 315 (преработен 2019 г.)[1]), одиторските доказателства, които следва да бъдат получени във връзка с конкретен въпрос (например, МОС 570 (преработен)[2]), специфичните процедури за получаване на одиторски доказателства (например, МОС 520[3]) и оценката за това дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства (МОС 200[4] и МОС 330[5]).

Дата на влизане в сила

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

Цел

4. Целта на одитора е да разработи и изпълни одиторските процедури по начин, който да му даде възможност да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да е в състояние да направи разумни заключения, въз основа на които да базира одиторското мнение.

Определения

5. За целите на този МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:

(a) Счетоводна документация — документацията от първичните счетоводните записвания и спомагателни документи, като например, чекове и данни по прехвърляне на средства по електронен път, фактури, договори; главната книга и регистрите на сметки; хронологичните дневници за счетоводни записвания и други

[1] МОС 315 (преработен 2019 г.) "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания "
[2] МОС 570 (преработен) "Действащо предприятие"
[3] МОС 520 "Аналитични процедури"
[4] МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти"
[5] МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове"

документи за корекции във финансовите отчети, които не са отразени като официални записвания в хронологичните и систематични регистри; както и други регистри и документи, като например, работни таблици и графики, в подкрепа на разпределения на разходите, изчисления, равнения и оповестявания.

(б) Уместност (на одиторските доказателства) – мярка за качество на одиторските доказателства; а именно, тяхната същественост и надеждност при осигуряването на подкрепа за заключенията, въз основа на които е базирано одиторското мнение.

(в) Одиторско доказателство - информацията, използвана от одитора за достигането до изводите, върху които се основава одиторското мнение. Одиторското доказателство включва информацията, съдържаща се в счетоводната документация, въз основа на която е изготвен финансовият отчет, както и информация, получена от други източници.

(г) Външен информационен източник – Външно физическо лице или организация, предоставяща информация, която е била използвана от предприятието при изготвяне на финансовия отчет или която е била получена от одитора като одиторски доказателства, когато тази информация е подходяща да бъде използвана от широк кръг потребители. Когато информацията е предоставена от физическо лице или организация, действаща в качеството си на експерт на ръководството, обслужваща организация,[6] или експерт на одитора[7] това физическо лице или организация не се счита за външен информационен източник по отношение на тази конкретна информация. (Вж. параграфи А1–А4)

(д) Експерт на ръководството – физическо лице или организация, притежаващи експертни умения в област, различна от счетоводството или одита, чиято работа в тази област се използва от предприятието в помощ на предприятието за изготвянето на финансовия отчет.

(е) Достатъчност (на одиторските доказателства) – мярка за количеството на одиторските доказателства. Количеството на необходимите одиторски доказателства зависи от одиторската оценка за риска от съществени неправилни отчитания, както и от качеството на подобни одиторски доказателства.

Изисквания

Достатъчни и уместни одиторски доказателства

---

[6] МОС 402, Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация, параграф 8

7 МОС 620, Ползване работата на експерт на одитора, параграф 6

6. Одиторът разработва и изпълнява одиторски процедури, които са подходящи при съществуващите обстоятелства с цел получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства. (вж.: параграф А5-А29)

Информация, която ще се използва като одиторски доказателства

7. Когато разработва и изпълнява одиторските процедури, одиторът преценява съответствието и надеждността на информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство, включително информацията, получена от външен информационен източник. (вж.: параграф А30-А44)

8. Ако информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство, е изготвена чрез използването на експерт на ръководството, одиторът трябва до необходимата степен, вземайки предвид значимостта на работата на експерта , за своите цели да: (вж.: параграф А45-А47)

(а) оценява компетентността, способностите и обективността на този експерт; (вж.: параграф А48-А54)

(б) получава разбиране за работата на този експерт; и (вж.: параграф А55-А58)

(в) оценява уместността на работата на този експерт като одиторско доказателство за съответното твърдение за вярност. (вж.: параграф А59)

9. Когато използва информация, изготвена от предприятието, одиторът оценява дали тя е достатъчно надеждна за неговите цели, включително необходимото при съществуващите обстоятелства като:

(а) получаване на одиторски доказателства относно точността и пълнотата на информацията; и (вж.: параграф А60-А61)

(б) оценяване дали информацията е достатъчно точна и подробна за целите на одитора. (вж.: параграф А62)

Избор на обекти за тестване с цел получаване на одиторски доказателства

10. Когато разработва тестове на контроли и тестове на детайли, одиторът определя средствата за избор на обектите за тестване, които са ефективни за постигане на целта на одиторската процедура. (вж.: параграф А63-А67)

Противоречивост или съмнения относно надеждността на одиторските доказателства

11. Ако:

(а) дадено одиторско доказателство, получено от един източник, е в противоречие с такова, получено от друг източник; или

(б) одиторът има съмнения относно надеждността на информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство,

той определя какви модификации или допълнение към одиторските процедури са необходими за разрешаване на въпроса и преценява какъв е ефекта от този въпрос, ако има такъв, върху другите аспекти на одита. (вж.: параграф А68)

Приложение и други пояснителни материали

Външен информационен източник (вж. параграф 5(г))

А1.Външните информационни източници може да включват компании за услуги по предоставяне на ценова информация, правителствени организации, централни банки или признати фондови борси. Примерите за информация, която може да бъде получена от външни информационни източници, включват:

- цени и данни, свързани с ценова информация;
- макроикономически данни, като например, исторически и прогнозни нива на безработица и темпове на икономически растеж или данни от преброявания;
- данни за кредитна история;
- данни, специфични за съответния отрасъл, като например, индекс на разходите за възстановяване на терени при определени добивни отрасли или информация за гледанията и рейтингите, използвани за определяне на приходи от реклами в развлекателната индустрия; и
- таблици за смъртност, използвани за определяне на задължения в секторите на животозастраховането и пенсионното осигуряване.

А2.Определен набор от информация е по-вероятно да е подходящ за използване от широк кръг потребители и по-малко вероятно да е обект на влияние от конкретен потребител, ако външното физическо лице или организация предоставя тази информация на широката общественост безплатно или осигурява достъп до нея за широк кръг потребители срещу заплащане на такса. Възможно е да е необходима преценка при определяне дали информацията е подходяща за използване от широк кръг потребители, вземайки под внимание способността на предприятието да оказва влияние върху външния информационен източник.

А3.По отношение на конкретен набор от информация, външното физическо лице или организация не може да бъде както външен информационен източник, така и експерт на ръководството, обслужваща организация или експерт на одитора.

А4.Външното физическо лице или организация обаче може да действа, например, в качеството на експерт на ръководството, когато предоставя конкретен набор от информация, но да действа в качеството на външен информационен източник, когато предоставя различен набор от информация. При някои обстоятелства може да е необходима професионална преценка при определяне дали външното физическо лице или организация действа в качеството на външен информационен източник или в качеството на експерт на ръководството по отношение на конкретен набор от информация. При други обстоятелства това разграничение може да е ясно и недвусмислено. Например:

- Външното физическо лице или организация може да предоставя информация относно цени на недвижими имоти, която да е подходяща за използване от широк кръг потребители, например, информация, предоставена за общо ползване и отнасяща се до даден географски регион, и да бъде определено, че представлява външен информационен източник по отношение на този набор от информация. Същата външна организация може да действа и в качеството на експерт на ръководството или на одитора при предоставяне на възложени й оценки по отношение на портфейла от недвижими имоти на предприятието, специално съобразени с конкретните факти и обстоятелства, отнасящи се до това предприятие.

- Някои актюерски организации публикуват за обща употреба таблици за смъртността, които при използването им от предприятието биха били счетени по принцип за информация от външен информационен източник. Същата актюерска организация може да е и експерт на ръководството по отношение на различна информация, специално съобразена с конкретните обстоятелства, отнасящи се до предприятието, която да помогне на ръководството да определи пенсионните задължения по няколко от пенсионните планове на предприятието.

- Външното физическо лице или организация може да притежава експертни знания и умения в прилагането на модели с цел приблизително оценяване на справедливата стойност на ценни книжа, за които няма достъпен за наблюдение пазар. В случай че външното физическо лице или организация прилага тези експертни знания и умения при изготвянето на приблизителна оценка конкретно за предприятието и тази работа се използва от ръководството при изготвяне на финансовия му отчет, вероятно това външно физическо лице или организация ще бъде експерт на ръководството по отношение

на тази информация. Ако, от друга страна, това външно физическо лице или организация просто предоставя на широката общественост цени или данни, свързани с ценова информация, относно частни сделки и предприятието използва тази информация в собствените си методи за приблизително оценяване, вероятно това външно физическо лице или организация ще бъде външен информационен източник по отношение на такава информация.

- Външното физическо лице или организация може да публикува информация, подходяща за широк кръг потребители, относно рисковете или условията в даден отрасъл. Ако се използва от предприятието при изготвяне на неговите оповестявания относно рисковете (например в съответствие с МСФО 7[8]), , обикновено тази информация би била счетена, че представлява информация от външен информационен източник. Ако същият вид информация обаче е била изрично поръчана от предприятието, за да използва своите експертни знания и умения за разработването на информация относно тези рискове, специално пригодена към конкретните обстоятелства, свързани с предприятието, вероятно външното физическо лице или организация ще действа в качеството на експерт на ръководството.

- Външното физическо лице или организация може да използва своите експертни знания и умения при предоставяне на информация относно настоящи и бъдещи пазарни тенденции, която се предоставя на широк кръг потребители и тази информация е подходяща за използване от тях. Ако се използва от предприятието, за да му помогне да вземе решения относно предположенията, които ще бъдат използвани при изготвяне на приблизителни счетоводни оценки, вероятно тази информация ще бъде счетена, че е информация от външен информационен източник. Ако същият вид информация е била поръчана от предприятието, за да се разгледат настоящи и бъдещи тенденции, имащи отношение към конкретните факти и обстоятелства, свързани с предприятието, вероятно външното физическо лице или организация действа в качеството на експерт на ръководството.

Достатъчни и уместни одиторски доказателства (вж.: параграф 6)

A5. В подкрепа на одиторското мнение и доклад са необходими одиторски доказателства. Те са кумулативни по своя характер и се получават основно от одиторските процедури, изпълнени в процеса на одита. Те, обаче, могат да включват информация, получена от други източници, като например предишни одити (при условие, че одиторът е оценил дали

[8] Международен стандарт за финансово отчитане 7 (МСФО), *Финансови инструменти: оповестяване*

тази информация продължава да е уместна и надеждна в качеството на одиторски доказателства за текущия период)[9] или посредством информацията, получена от фирмата при приемане или продължаване на взаимоотношението с клиента или на ангажимента. В допълнение към другите източници в и извън предприятието, важен източник на одиторски доказателства са счетоводните му регистри. Също така, информация, която може да се използва като одиторско доказателство, може да е изготвена при използването на експерт на ръководството. Одиторските доказателства обхващат както информация, която е в подкрепа и потвърждение на твърденията за вярност на ръководството, така и каквато и да било информация, която противоречи на тези твърдения за вярност. В допълнение в някои случаи отсъствието на информация (например, отказ на ръководството да предостави исканото потвърждение) се използва от одитора и следователно, също представлява одиторско доказателство.

А6. Голяма част от работата на одитора при формиране на одиторско мнение представлява получаване и оценка на одиторски доказателства. Одиторските процедури за тяхното събиране могат да включват проверка, наблюдение, потвърждение, преизчисление, повторно изпълнение и аналитични процедури, често в определена комбинация в допълнение към проучващо запитване. Въпреки че проучващото запитване може да осигури важни одиторски доказателства и може дори да предостави доказателства за неправилно отчитане, само то обикновено не осигурява достатъчни одиторски доказателства за отсъствието на съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, нито за оперативната ефективност на контролите.

А7. Както е обяснено в МОС 200 [10], разумна степен на сигурност се получава, когато одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да намали одиторския риск (т.е., рискът, че той може да изрази неподходящо мнение, когато във финансовия отчет се съдържат съществени неправилни отчитания) до приемливо ниско ниво.

А8. Достатъчността и уместността на одиторските доказателства не са свързани. Достатъчността е мярка за количеството им. Количеството на необходимите одиторски доказателства се повлиява от оценката на одитора за рисковете от неправилни отчитания (колкото по-високи са оценените рискове, толкова по-вероятно е да бъдат необходими повече одиторски доказателства), както и от качеството им (колкото по-високо е качеството, толкова по-малко може да са необходими). Получаването на повече одиторски доказателства, обаче, не може да компенсира ниското им качество.

---

[9] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 16

[10] МОС 200 , параграф 5

А9. Уместността е мярка за качеството на одиторските доказателства; а именно, тяхното съответствие и надеждност в подкрепа на заключенията, въз основа на които се базира одиторското мнение. Надеждността на доказателствата се повлиява от техния източник и характер и зависи от индивидуалните обстоятелства, при които са получени.

А10. МОС 330 изисква от одитора да достигне до заключение дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства[11]. Дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да се сведе одиторския риск до приемливо ниско ниво, и следователно да се даде възможност на одитора да направи разумни заключения, върху които да базира одиторското мнение, е предмет на професионална преценка. МОС 200 съдържа дискусия на такива въпроси като например, характер на одиторските процедури, своевременност на финансовото отчитане и баланс между ползите и разходите, които са важни фактори, когато одиторът упражнява професионална преценка относно това дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Източници на одиторски доказателства

А11. Някои одиторски доказателства се получават чрез изпълнението на одиторски процедури за тестване на счетоводните регистри, например, чрез анализ и преглед, повторно изпълнение на процедурите, следвани в процеса на финансово отчитане, и равнение на свързаните групи и приложения на една и съща информация. Чрез изпълнението на такива одиторски процедури одиторът може да определи, че счетоводните записвания са вътрешно последователни и отговарят на финансовите отчети .

А12. Обикновено по-голяма степен на сигурност се получава чрез последователни одиторски доказателства, получени от различни източници, или имащи различен характер от индивидуално разглежданите одиторски доказателства. Например, потвърждаваща информация, получена от източник, независим от предприятието, може да повиши сигурността, която одиторът получава от одиторски доказателства, генерирани вътре в предприятието, като например, доказателства, съществуващи в счетоводните регистри, протоколи от заседания или изявления на ръководството.

А13. Информацията от източници, независими от предприятието, която одиторът може да използва като одиторски доказателства, може да включва потвърждения от трети страни и информация от външен информационен източник, включително доклади на анализатори и сравними данни за конкурентите (сравнителни данни).

[11] МОС 330 , параграф 26

Одиторски процедури за получаване на одиторски доказателства

А14. Както се изисква от и е обяснено допълнително в МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 330 одиторските доказателства за достигане до разумни заключения, въз основа на които да се базира одиторското мнение, се получават чрез изпълнението на:

(а) процедури за оценка на риска; и

(б) допълнителни одиторски процедури, които включват:

(i) тестове на контролите, когато се изискват от МОС или когато одиторът е избрал да направи това; и

(ii) процедури по същество, включително тестове на детайлите и аналитични процедури по същество.

А15. Одиторските процедури, описани в параграфи А18-А29 по-долу, могат да се използват като процедури за оценка на риска, процедури за тестове на контролите или за тестове по същество, в зависимост от контекста, в който те се прилагат от одитора. Както е обяснено в МОС 330 одиторските доказателства, получени от предишни одити, при определени обстоятелства могат да осигурят уместни одиторски доказателства, когато одиторът изпълнява одиторски процедури за установяване на продължаващото им съответствие[12].

А16. Характерът и времето на изпълнение на одиторските процедури, които ще бъдат използвани, може да се повлияе от факта, че някои от счетоводните данни и друга информация могат да са на разположение единствено в електронен формат или единствено в определени моменти или периоди от време. Например, документите от източника, като например поръчки за покупка и фактури, могат да съществуват единствено в електронен формат, когато предприятието използва електронна търговия, или могат да бъдат изхвърляни след сканиране, когато предприятието използва системи за обработка на изображения за улесняване на съхранението и справката.

А17. Определена електронна информация може да не може да се извлече след определен период от време, например, ако файловете са променени и ако не съществуват бек-ъп файлове. Съответно, в резултат от политиката за съхраняване на данни на предприятието одиторът може да счете за необходимо да поиска запазването на определена информация за преглед от негова страна и за изпълнение на одиторските процедури в момент, когато информацията е на разположение.

Проверка

[12] МОС 330 , параграф А36

А18. Проверката се състои в преглеждане на данни или документи, независимо дали последните са вътрешни или външни, на хартиен носител, в електронна форма или на друг носител, или физическа проверка на даден актив. Проверката на данните или документите предоставя одиторски доказателства с различна степен на надеждност, в зависимост от техния характер и източник, а в случая на вътрешни данни и документи - за ефективността на контролите върху тяхното създаване. Пример за проверка, използвана като тест на контролите, е проверката на документите за доказателства за оторизация.

А19. Някои документи представляват преки одиторски доказателства за съществуването на актив, например, документ, представляващ по същество финансов инструмент като например акция или облигация. Не е задължително проверката на такива документи да осигури одиторски доказателства относно собствеността или стойността им. В допълнение, проверката на сключен договор може да осигури одиторски доказателства, уместни за приложението от страна на предприятието на счетоводната политика, като например признаването на приходите.

А20. Проверката на материалните активи може да предостави надеждни одиторски доказателства относно тяхното съществуване, но не е задължително да предостави такива относно правата и задълженията на предприятието или оценката на активите. Проверката на отделните материални запаси може да съпътства наблюдението на преброяването на материалните запаси.

Наблюдение

А21. Наблюдението включва наблюдение на процес или процедура, която се изпълнява от други лица, например наблюдение от страна на одитора на преброяването на материалните запаси от персонала на предприятието, или на изпълнението на контролите. Наблюдението осигурява одиторски доказателства относно изпълнението на даден процес или процедура, но се ограничава до момента от време, в който се осъществява, както и от факта, че наблюдаваното действие може да се отрази на начина на изпълнение на процеса или процедурата. Вижте МОС 501 за допълнителни насоки относно наблюдението на инвентаризацията на материалните запаси[13].

Външно потвърждение

А22. Външното потвърждение представлява одиторско доказателство, получено то одитора като пряк отговор в писмена форма до одитора, изпратен от трета страна (потвърждаващата страна), на хартиен или електронен или друг носител. Процедурите за външни потвърждения често са уместни, когато се адресират твърдения за вярност, свързани с

[13] МОС 501 "Одиторски доказателства – конкретни съображения по подбрани обекти"

определени салда по сметки и техните елементи. Външните потвърждения, обаче, не трябва да се ограничават единствено до салда по сметки. Например, одиторът може да поиска потвърждение на условията на договори или сделки на предприятието с трети страни; искането на потвърждение може да бъде разработено с цел запитване дали са правени модификации в договора и, ако това е така, какви са свързаните подробни данни. Процедурите за външни потвърждения се използват и за получаване на одиторски доказателства за отсъствието на определени условия, например, отсъствието на "страничен договор", който може да се отрази на признаването на приходите. За допълнителни насоки[14] вижте МОС 505.

Повторно изчисление

А23. Повторното изчисление включва проверката на математическата точност на документите или регистрите. То може да се изпълнява ръчно или електронно.

Повторно изпълнение

А24. Повторното изпълнение включва независимо изпълнение от страна на одитора на процедурите или контролите, които първоначално са били изпълнени като част от вътрешния контрол на предприятието.

Аналитични процедури

А25. Аналитичните процедури се състоят в оценката на финансовата информация, извършвана чрез проучване на съществените връзки между финансови и нефинансови данни. Аналитичните процедури обхващат и проучването на установени колебания и връзки, които не са последователни спрямо останалата съответстваща информация или се отклоняват съществено от прогнозираните суми. Вижте МОС 520 за допълнителни насоки.

Проучващо запитване

А26. Проучващото запитване представлява търсене на информация от осведомени лица, както финансова, така и нефинансова, в или извън предприятието. Проучващото запитване се използва широко през целия одит в допълнение към други одиторски процедури. Проучващите запитвания могат да варират от формални писмени запитвания до неформални устни запитвания. Оценката на отговорите на проучващите запитвания е неразделна част от процеса на самото отправяне на проучващи запитвания.

А27. Отговорите на запитванията могат да предоставят на одитора информация, с която той не е разполагал преди това или поддържащи

[14] МОС 505 "Потвърждения от външни източници"

одиторски доказателства. Като алтернатива, отговорите биха могли да предоставят информация, която се различава съществено от останалата информация, която одиторът е получил, например, информация относно възможността ръководството да заобиколи контролите. В някои случаи отговорите на проучващите запитвания предоставят база за одитора да модифицира или да изпълни допълнителни одиторски процедури.

А28. Въпреки че подкрепата на доказателствата, получени чрез проучващо запитване, често е от особена важност, в случай на проучващи запитвания за намерение на ръководството, информацията, която е налична в потвърждение на намерението на ръководството, може да е ограничена. В тези случаи, разбирането на миналата вече история за поведението на ръководството за изпълнение на обявените от него намерения, обявените причини на ръководството за избор на определен курс на действие, и способността му да следва определен курс на действие, могат да предоставят уместна информация за потвърждение на доказателствата, получени чрез проучващото запитване.

А29. Във връзка с някои въпроси одиторът може да счете за необходимо да получи писмени изявления от ръководството и, където е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, за потвърждение на отговорите на някои устни запитвания. Вижте МОС 580 за допълнителни насоки[15].

Информация, която ще се използва като одиторски доказателства

Уместност и надеждност (вж.: параграф 7)

А30. Както е отбелязано в параграф А5, въпреки че одиторските доказателства се получават основно чрез одиторските процедури, изпълнявани в процеса на одита, те могат да включват и информация, получена от други източници, като например, предходни одити, посредством информацията, получена от фирмата при приемане или продължаване на взаимоотношението с клиента или на ангажимента и при съблюдаване на определени допълнителни отговорности съгласно закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания (например, тези, отнасящи се до случаите на неспазване от страна на предприятието на изискванията на закони и нормативни разпоредби). Качеството на всички одиторски доказателства се влияе от съответствието и надеждността на информацията, върху която те се базират.

Уместност

А31. Уместността разглежда логическата връзка с или въздействие върху целта на одиторската процедура и, където е уместно, разглежданото твърдение за вярност. Уместността на информацията, която следва да се използва като одиторско доказателство, може да се повлияе от посоката на тестването.

[15] МОС 580 "Писмени изявления"

Например, ако целта на дадена одиторска процедура е да се извърши тест за надценяване на съществуването или оценката на задълженията, тестването на отразените задължения може да е уместна одиторска процедура. От друга страна, когато се извършват тестове за подценяване на съществуването или оценката на задълженията, тестването на записаните задължения няма да бъде уместно, но може да бъде уместно тестването на такава информация като например, последващи преводи, неплатени фактури, отчети на доставчици и несъвпадащи получени отчети

А32. Даден набор от одиторски процедури може да предостави одиторски доказателства, които са уместни за определени твърдения за вярност, но не и за други. Например, проверката на документите, свързани със събирането на вземанията след края на периода, може да предостави одиторски доказателства относно съществуването и оценката, но не непременно за отграничаването им. Аналогично, получаването на одиторски доказателства за конкретно твърдение за вярност, например, за съществуването на материалните запаси, не може да замести получаването на одиторски доказателства относно друго твърдение за вярност, например, оценката на тези материални запаси. От друга страна, одиторски доказателства от различни източници или с различен характер често може да са уместни за едно и също твърдение за вярност.

А33. Тестовете на контролите се разработват с цел оценка на оперативната ефективност на контролите за предотвратяването или разкриването и коригирането на съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Разработването на тестове на контролите за получаване на уместни одиторски доказателства включва идентифицирането на условия (характеристики или качества), които показват резултатите от работата на даден контрол и условията на отклонение, които показват отклоненията от адекватните резултати от работата. След това наличието или липсата на тези условия може да се тества от одитора.

А34. Процедурите по същество се разработват за разкриване на съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Те включват тестове на детайлите и аналитични процедури по същество. Разработването на процедурите по същество включва идентифицирането на условията, уместни за целите на теста, които представляват неправилно отчитане в съответното твърдение за вярност.

Надеждност

А35. Надеждността на информацията, която следва да се използва като одиторски доказателства и следователно на самите одиторски доказателства, се влияе от своя източник и от своя характер, и зависи от конкретните обстоятелства, при които те са били получени, включително контролите върху изготвянето и поддържането, където това е уместно. Следователно, обобщенията относно надеждността на различните видове

одиторски доказателства са и предмет на важни изключения. Дори когато информацията, която следва да се използва като одиторски доказателства, се получава от източници, външни за предприятието, могат да съществуват обстоятелства, които биха могли да окажат влияние върху нейната надеждност. Например, информацията, получена от източник, независим от предприятието, може да не е надеждна, ако източникът не разполага с познания, или експертът на ръководството може да не е обективен. Съзнавайки, че съществуват такива изключения, следните обобщения за надеждността на одиторските доказателства могат да бъдат полезни:

- Одиторските доказателства са по-надеждни, когато са получени от независими източници, извън предприятието.
- Одиторските доказателства, които се генерират вътрешно, са по-надеждни, когато съответните контроли, въведени от предприятието, включително тези върху изготвянето и поддържането, са ефективни.
- Одиторските доказателства, получени директно от одитора (например, наблюдение над приложението на контрола), са по-надеждни от одиторските доказателства, получени косвено или по подразбиране (например, проучващо запитване относно приложението на контрола).
- Одиторските доказателства са по-надеждни, когато съществуват във формата на документи, независимо дали на хартиен носител, в електронна форма или на друг носител (например, изготвен в хода на срещата писмен документ е по-надежден от последващото устно представяне на обсъждания въпрос).
- Одиторските доказателства, предоставени от оригинални документи, са по-надеждни от одиторските доказателства, предоставени от фотокопия или факсове, или документи, които са качени на филм, са в цифрова форма или по друг начин са прехвърлени в електронна форма, надеждността на която може да зависи от контролите върху тяхното изготвяне и съхранение.

А36. МОС 520 предоставя допълнителни насоки относно надеждността на данните, използвани за целите на разработване на аналитични процедури като процедури по същество[16].

А37. МОС 240 разглежда обстоятелствата, при които одиторът има причина да счита, че даден документ може да не е автентичен или, че може да е модифициран без тази модификация да е била оповестена пред него[17].

[16] МОС 520 , параграф 5 (а)

А38. МОС 250 (преработен)[18] предоставя по-нататъшни насоки относно изпълнението от страна на одитора на допълнителни отговорности съгласно закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания във връзка със случаи на идентифицирано или подозирано неспазване от страна на предприятието на изискванията на закони и нормативни разпоредби, които биха могли да предоставят допълнителна информация, имаща отношение към работата на одитора в съответствие с МОС и оценяването на последствията от подобно неспазване на изискванията във връзка с други аспекти на одита.

Външни информационни източници

А39. Параграф 7 изисква одиторът да разгледа уместността и надеждността на информацията, получена от външен информационен източник, която ще бъде използвана в качеството на одиторски доказателства, независимо от това дали тази информация е използвана от предприятието при изготвяне на финансовия отчет или е получена от одитора. По отношение на информацията, получена от външен информационен източник, това разглеждане може в някои случаи да включва одиторски доказателства относно външния информационен източник или относно изготвянето на информацията от този външен информационен източник, получени посредством разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330 или, когато това е приложимо, МОС 540 (преработен).[19]

А40. Получаването на разбиране за това защо ръководството или в случай че е приложимо – експертът на ръководството използва външен информационен източник и как уместността и надеждността на информацията са били разгледани (включително нейната точност и пълнота), може да спомогне за осигуряване на информация за преценката на одитора относно уместността и надеждността на тази информация.

А41. Следните фактори може да са важни, когато се разглежда уместността и надеждността на информацията, получена от външен информационен източник, включително нейната точност и пълнота, вземайки предвид, че някои от факторите може да са уместни единствено, когато информацията е била използвана от ръководството при изготвяне на финансовия отчет или е била получена от одитора:

---

[17] МОС 240 "Отговорности на одитора относно измами при одита на финансови отчети", параграф 14

[18] МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети*, параграф 9

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

- Естеството и авторитетът на външния информационен източник. Така например, централна банка или държавна статистическа служба със законодателен мандат да предоставя отраслова информация на широката общественост вероятно ще бъде авторитет по отношение на определени видове информация;
- Способността да се оказва влияние върху получаваната информация, посредством взаимовръзки между предприятието и информационния източник;
- Компетентността и репутацията на външния информационен източник по отношение на информацията, включително дали, според професионалната преценка на одитора, информацията се предоставя рутинно от източник с документирана история по предоставяне на надеждна информация;
- Миналият опит на одитора с надеждността на информацията, предоставяна от този външен информационен източник;
- Доказателства за общо пазарно приемане от потребителите на уместността и/или надеждността на информацията от външния информационен източник за цели, сходни с целите, за които информацията е била използвана от ръководството или одитора;
- Дали предприятието има въведени в действие контроли, които да адресират уместността и надеждността на получената и използвана информация;
- Дали външният информационен източник акумулира обща пазарна информация или пряко се ангажира със „задаване― на пазарни сделки и операции;
- Дали информацията е подходяща за използване по начина, по който се използва и в случай че е приложимо – е била разработена, вземайки под внимание приложимата рамка за финансово отчитане;
- Алтернативна информация, която може да е в противоречие с използваната информация;
- Естеството и обхватът на ограничаване на отговорността или други ограничителни формулировки, отнасящи се до получената информация;
- Информация относно методите, използвани при изготвяне на информацията, как тези методи са приложени, включително, когато е уместно, как при това прилагане са използвани модели, както и контролите върху методите; и
- Когато е налична, информация, имаща отношение към разглеждане на целесъобразността на предположенията и други данни, използвани от

външния информационен източник при разработване на получената информация.

А42. Естеството и обхватът на разглеждането от страна на одитора вземат под внимание оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, към които има отношение използването на външната информация, степента, в която използването на информацията има отношение към причините за оценените рискове от съществено неправилно отчитане и възможността информацията от външния източник да не е надеждна (например, дали тя е от заслужаващ доверие източник). На базата на разглеждането от страна на одитора на въпросите, описани в параграф А34а, одиторът може да определи, че е необходимо допълнително разбиране за предприятието и неговата среда, включително вътрешния му контрол, в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.), или че при конкретните обстоятелства са целесъобразни допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330[20] , и когато това е приложимо МОС 540 (преработен)[21] , за да се отговори на оценените рискове от съществено неправилно отчитане, отнасящи се до използването на информация от външен информационен източник. Тези процедури може да включват:

- сравнение на информацията, получена от външния информационен източник с информация, получена от алтернативен независим източник на информация.
- когато това е уместно за разглеждане на използването от страна на ръководството на външен информационен източник, получаване на разбиране за контролите, които ръководството е въвело в действие, за да преценява надеждността на информацията от външни информационни източници, и потенциално тестване на оперативната ефективност на такива контроли.
- изпълнение на процедури за получаване на информация от външния информационен източник, за да се разберат неговите процеси, техники и предположения, за целите на идентифициране, разбиране и когато това е уместно, тестване на оперативната ефективност на неговите контроли.

А43. В някои ситуации е възможно да има само един доставчик на определена информация, например, информация от централната банка или правителството, като например темпа на инфлацията, или една единствена призната отраслова организация. В такива случаи определянето от страна на одитор на естеството и обхвата на одиторските процедури, които биха могли да са подходящи при

[20] МОС 330, параграф 6

[21] МОС 540 (преработен), параграф 30

конкретните обстоятелства, се влияе от естеството и надеждността на източника на информация, оценените рискове от съществено неправилно отчитане, към които има отношение тази външна информация и степента, в която използването на тази информация има отношение към причините за оценения риск от съществено неправилно отчитане. Така например, когато информацията е от заслужаващ доверие авторитетен източник, обхватът на допълнителните одиторски процедури на одитора може да е по-малко всеобхватен, например, потвърждаване на информацията чрез уебсайта на източника или публикувана информация. В други случаи, ако източникът не е оценен като заслужаващ доверие, одиторът може да реши, че са подходящи по-всеобхватни процедури и при липсата на алтернативен независим информационен източник, с който да се направи сравнение, да разгледа въпроса дали изпълнението на процедури, за да получи информация от външния информационен източник, когато това е практически приложимо, е целесъобразно, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.

А44. Когато одиторът не разполага с достатъчна база, с която да разгледа уместността и надеждността на информацията от външен информационен източник, одиторът може да е изправен пред ограничение в обхвата, в случай че достатъчни и уместни одиторски доказателства не могат да бъдат получени посредством алтернативни процедури. Всяко наложено ограничение в обхвата се оценява в съответствие с изискванията на МОС 705 (преработен)[22].

Надеждност на информацията, изготвена от експерт на ръководството (вж.: параграф 8)

А45. Изготвянето на финансовия отчет на предприятието може да изисква експертни познания в област, различна от счетоводството или одита, като например, актюерски изчисления, оценки или инженерни данни. Предприятието може да разполага с или да наеме експерти в тези области, за да получи необходимите експертни познания за изготвянето на финансовия отчет. Невъзможността да се направи това, когато тези експертни познания са необходими, увеличава рисковете от съществени неправилни отчитания.

А46. Когато информацията, която следва да се използва като одиторски доказателства, е изготвена при използване работата на експерт на ръководството, е приложимо изискването на параграф 8 от настоящия МОС. Например, физическо лице или организация може да притежава

[22] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор,* параграф 13

експертните познания за приложението на модели за приблизителна оценка на справедливата стойност на ценни книжа, за които не съществува активен пазар. Ако физическото лице или организацията прилага тези експертни познания за приблизителна оценка, която предприятието използва при изготвянето на финансовия си отчет, физическото лице или организацията представляват експерт на ръководството и е приложим параграф 8. От друга страна, ако това физическо лице или организация просто предоставя данни за цени относно частни сделки, които в противен случай не биха били на разположение на предприятието, и които предприятието използва в собствените си методи за приблизителна оценка, тази информация, ако се използва като одиторски доказателства, е предмет на изискванията на параграф 7 от настоящия МОС, тъй като представлява информация от външен информационен източник, а не използване на експерт на ръководството от страна на предприятието.

А47. Характерът, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури във връзка с изискването на параграф 8 от настоящия МОС, могат да се повлияят от такива въпроси, като например:

- характера и сложността на въпроса, за който се отнася експерта на ръководството;
- рисковете от съществени неправилни отчитания във връзка с въпроса;
- наличието на алтернативни източници на одиторски доказателства;
- характера, обхвата и целите на работата на експерта на ръководството;
- дали експертът на ръководството е щатен служител на предприятието или е страна, ангажирана от него за предоставяне на съответните услуги;
- степента, в която ръководството може да упражнява контрол или да влияе върху работата на експерта на ръководството;
- дали експертът на ръководството подлежи на прилагането на технически стандарти за изпълнение или други професионални или отраслови изисквания;
- естеството и обхвата на каквито и да било контроли в рамките на предприятието върху работата на експерта на ръководството;
- познанията и опита на одитора в областта на експертиза на експерта на ръководството;
- предишния опит на одитора с работата на този експерт.

Компетентност, способности и обективност на експерта на ръководството (вж.: параграф 8(а))

А48. Компетентността е свързана с характера и нивото на експертни познания на експерта на ръководството. Способността е свързана със възможността на експерта на ръководството да упражнява тази компетентност при съществуващите обстоятелства. Факторите, които влияят върху способността могат да включват, например, географско положение и наличие на време и ресурси. Обективността е свързана с възможните ефекти, които предубедеността, конфликтите на интереси или влиянието върху други лица могат да имат върху професионалната или бизнес преценка на експерта на ръководството. Компетентността, способността и обективността на експерта на ръководството и каквито и да било контроли в рамките на предприятието върху неговата работа, са важни фактори във връзка с надеждността на всяка информация, изготвена от него.

А49. Информацията относно компетентността, способностите и обективността на експерта на ръководството може да се получи от разнообразни източници, като например:

- личен опит с предишна работа на този експерт;
- дискусии с този експерт;
- дискусии с други лица, които са запознати с работата на този експерт;
- познания за квалификацията на експерта, членството му в професионален орган или индустриална асоциация, лиценз за практика или друга форма на външно признание;
- публикувани доклади или книги, написани от този експерт;
- експерт на одитора, ако има такъв, който го подпомага при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно информация, изготвена от експерта на ръководството.

А50. Въпросите, които са съществени по отношение оценката на компетентността, способностите и обективността на експерта на ръководството, включват това дали работата му е предмет на стандарти за техническо изпълнение или други професионални или индустриални изисквания, например, етични стандарти и други изисквания за членство в професионален орган или индустриална асоциация, стандарти за акредитация на лицензиращ орган или изисквания, наложени по закон или нормативна разпоредба.

А51. Други въпроси, които могат да бъдат съществени, включват:

- Съответствие на компетентността на експерта на ръководството по въпроса, за който работата на този експерт ще бъде използвана,

включително каквито и да било области на специализация в областта му. Например, даден актюер може да специализира в имуществено застраховане и застраховане срещу злополуки, но да притежава ограничени експертни познания относно пенсионни изчисления.

- Компетентността на експерта на ръководството по отношение на съответните счетоводни изисквания, например, познания за предположенията и методите, включително моделите, където това е приложимо, които са последователни с приложимата рамка за финансово отчитане.
- Дали с напредването на одита неочаквани събития, промени в условията или одиторски доказателства, получени в резултат на одиторските процедури, показва, че може да е необходимо да се преразгледа първоначалната оценка на компетентността, способностите и обективността на експерта на ръководството.

А52. Редица обстоятелства могат да застрашат обективността, например, заплахи за собствения интерес, адвокатски заплахи, заплахи за осведомеността, заплахи поради самостоятелния преглед и заплахи, свързани със сплашване. Самозащитите могат да намалят тези заплахи като могат да се създадат или чрез външни структури (например, чрез професията, законодателството или нормативните разпоредби, касаещи експерта на ръководството), или чрез работната му среда (например, политика и процедури за контрол върху качеството).

А53. Въпреки че самозащитите не могат да елиминират всички заплахи за обективността на експерта на ръководството, заплахи като например, сплашване, могат да бъдат не толкова значими за даден експерт, ангажиран от предприятието, колкото за експерт, който е щатен за него, а ефективността на самозащитите, като например политиката и процедурите за контрол върху качеството може да бъде по-голяма. Тъй като винаги съществува заплахата за обективността, породена от това, че дадено лице е служител на предприятието, на експерт, работещ на щат в предприятието, не може да се гледа като на такъв, който е по-вероятно да бъде обективен отколкото на другите служители на предприятието.

А54. При оценката на обективността на експерта, ангажиран от предприятието, може да е уместно с ръководството и с този експерт да се обсъдят каквито и да било интереси и взаимоотношения, които биха могли да породят заплахи за обективността му, както и каквито и да било приложими самозащити, включително каквито и да било професионални изисквания, които са приложими към експерта; и с цел оценяване дали те са адекватни. Интересите и взаимоотношенията, пораждащи заплахи, могат да включват:

- финансови интереси;

- делови и лични взаимоотношения;
- предоставяне на други услуги.

Получаване на разбиране за работата на експерта на ръководството (вж.: параграф 8(б))

А55. Разбирането на работата на експерта на ръководството включва разбиране на съответната област на експертни познания, което може да се получи във връзка с определянето от страна на одитора на това дали той разполага с експертните познания, необходими за оценка на работата на експерта на ръководството, или дали за тази цел е необходим експерт на одитора[23].

А56. Аспектите от областта на експерта на ръководството, които са съществени за разбирането на одитора, могат да включват:

- дали общата сфера на експерта има области на специализация, които са съществени за одита;
- дали са приложими каквито и да било професионални или други стандарти и регулаторни или законови изисквания;
- какви предположения и методи са използвани от експерта на ръководството и дали те са общоприети в сферата на експерта и са подходящи за целите на финансовото отчитане;
- характера на вътрешните и външните данни или информация, които експертът на ръководството използва.

А57. В случай на експерт на ръководството, ангажиран от предприятието, обикновено следва да има писмо за поемане на ангажимент или друга писмена форма на договор между предприятието и този експерт. Оценяването на този договор, когато се получава разбиране за работата на експерта на ръководството, може да помогне на одитора да определи целесъобразността на изброените по-долу позиции за неговите цели:

- характер, обхват и цели на работата на този експерт;
- съответни роли и отговорности на ръководството и на този експерт; и
- характер, време на изпълнение и обхват на комуникацията между ръководството и експерта, включително формата на доклада, който следва да бъде предоставен от този експерт.

[23] МОС 620, параграф 7

А58. В случая на експерт на ръководството, който е на щатна позиция в предприятието, е по-малко вероятно да съществува писмен договор от такъв вид. Отправянето на проучващо запитване към експерта и други членове на ръководството може да е най-подходящия начин за одитора да получи необходимото разбиране.

Оценяване на целесъобразността на работата на експерта на ръководството (вж.: параграф 8(в))

А59. Съображенията при оценяването на целесъобразността на работата на експерта на ръководството, като одиторски доказателства за съответно твърдение за вярност, могат да включват:

- съответствие и разумност на констатациите или заключенията на този експерт, тяхната последователност с други одиторски доказателства и дали те са подходящо отразени във финансовия отчет;
- ако работата на експерта включва използването на съществени предположения и методи, съответствието и разумността на тези предположения и методи; и
- ако работата на експерта включва съществено ползване на данни от източника, съответствието, компетентността и точността на данните от източника.
- в случай че работата на този експерт включва използване на информация от външен информационен източник, уместността и надеждността на тази информация.

Информация, изготвена от предприятието, и използвана за целите на одитора (вж.: параграф 9(а)-(б))

А60. За да получи одиторът надеждни одиторски доказателства, информацията, изготвена от предприятието, която се използва за изпълнението на одиторските процедури, трябва да е достатъчно пълна и точна. Например, ефективността на одита на приходите чрез прилагането на стандартни цени към регистрите за обемите на продажбите, се повлиява от точността на ценовата информация и пълнотата и точността на данните за обемите на продажбите. Аналогично, ако одиторът възнамерява да тества дадена популация (например, плащания) за определена характеристика (например, оторизация), резултатите от теста ще бъдат по-малко надеждни, ако популацията, от която са избрани обектите за тестване, не е пълна.

А61. Получаването на одиторски доказателства относно точността и пълнотата на тази информация може да бъде извършвано едновременно с реалната одиторска процедура, която се прилага към информацията, когато получаването на такива одиторски доказателства представлява неразделна част от самата одиторска процедура. В други ситуации,

одиторът може да е получил одиторски доказателства относно точността и пълнотата на тази информация чрез тестването на контролите върху изготвянето и поддържането на информацията. В някои ситуации, обаче, одиторът може да определи, че са необходими допълнителни одиторски процедури.

А62. В някои случаи одиторът може да възнамерява да използва информацията, изготвена от предприятието, за други одиторски цели. Например, той може да възнамерява да ползва мерките за резултатност на предприятието за целите на аналитичните процедури, или да ползва информацията на предприятието, изготвена за целите на дейности по наблюдение, като например доклади, изготвени от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит". В тези случаи уместността на получените одиторски доказателства се повлиява от това дали информацията е достатъчно точна или подробна за целите на одитора. Например, мерките за резултатност, използвани от ръководството, може да не са достатъчно точни за разкриване на съществени неправилни отчитания.

Избор на обекти за тестване с цел получаване на одиторски доказателства (вж.: параграф 10)

А63. Един ефективен тест осигурява уместни одиторски доказателства до степента, в която взети заедно с други одиторски доказателства, които са или ще бъдат получени, те ще бъдат достатъчни за целите на одитора. При избора на обекти за тестване, параграф 7 изисква от одитора да определи съответствието и надеждността на информацията, която следва да се използва като одиторско доказателство; друг аспект на ефективността (достатъчността) е важно съображение при избора на обекти за тестване. Средствата, които са на разположение на одитора за избор на обекти за тестване, включват:

(а) избор на всички обекти (100% проверка);

(б) избор на специфични обекти; и

(в) одиторски извадки.

Приложението на което и да било или на комбинация от тези средства може да е подходящо в зависимост от конкретните обстоятелства, например, рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с твърдението за вярност, което се тества, и практическата приложимост и ефикасност на различните средства.

Избор на всички обекти

А64. Одиторът може да реши, че най-уместно ще бъде да провери цялата популация от обекти, които съставляват даден клас от сделки и операции или салда по сметки (или ниво в рамките на тази популация). 100% проверка е малко вероятна в случай на тестове на контролите; обаче, тя е по-често срещана при тестовете на детайлите. 100% проверка може да е целесъобразна, когато, например:

- популацията включва малък брой обекти с голяма стойност;
- съществува значителен риск и други средства не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства; или
- повтарящият се характер на дадено изчисление или друг процес, изпълняван автоматично от дадена информационна система, прави 100% проверка ефективна от гледна точка на разходите.

Избор на специфични обекти

А65. Одиторът може да реши да избере специфични обекти от популацията. При вземането на това решение, факторите, които могат да бъдат съществени, включват разбирането на одитора за предприятието, оценените рискове от съществени неправилни отчитания, и характеристиките на тестваната популация. изборът на специфични обекти по преценка е предмет на риск, който не е свързан с извадките. Специфичните избрани обекти могат да включват:

- *Обекти с висока стойност или ключови обекти.* Одиторът може да реши да избере конкретни обекти в дадена популация, тъй като те са с висока стойност или имат някои различни характеристики, например, позиции, които са съмнителни, необичайни, особено податливи на риск или които в исторически план са съдържали грешки.
- *Всички обекти, надвишаващи определена сума.* Одиторът може да реши да провери обекти, чиито отразени стойности надвишават определена сума, така че да потвърди голяма част от общата сума на даден клас сделки и операции или салда по сметки.
- *Обекти за получаване на информация.* Одиторът може да провери обекти за получаване на информация по такива въпроси, като например, характер на предприятието или характер на сделките и операциите.

А66. Въпреки че селективната проверка на специфични обекти от даден клас сделки и операции или салда по сметки често е ефикасно средство за получаване на одиторски доказателства, тя не представлява формиране на одиторски извадки. По този начин резултатите от одиторските

процедури, прилагани към избраните обекти, не може да се проектира върху цялата популация; съответно, селективната проверка на специфични обекти не осигурява одиторски доказателства, засягащи останалата част от популацията.

Одиторски извадки

А67. Одиторските извадки се разработват, за да дадат възможност за достигане до заключения относно цялата популация на базата на тестването на извадка, извлечена от нея. Одиторските извадки са разгледани в МОС 530 [24].

Противоречивост или съмнения относно надеждността на одиторските доказателства (вж.: параграф 11)

А68. Получаването на одиторски доказателства от различни източници или с различен характер може да покаже, че отделен обект одиторско доказателство не е надеждно, като например когато одиторско доказателство, получено от един източник, е в противоречие с това, получено от друг източник. Това може да е така, когато например, отговорите на проучващите запитвания към ръководството, вътрешните одитори и други лица са противоречиви или, когато отговорите на проучващите запитвания към лицата, натоварени с общо управление, отправени с цел потвърждение на отговорите на ръководството, са в противоречие с тях. МОС 230 включва изискването за специфична документация, ако одиторът е идентифицирал информация, която е непоследователна с окончателното му заключение по важен въпрос[25].

[24] МОС 530 "Одиторски извадки"
[25] МОС 230 "Одиторска документация", параграф 11

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 501

ОДИТОРСКИ ДОКАЗАТЕЛСТВА – КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ ПО ПОДБРАНИ ОБЕКТИ

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1

Дата на влизане в сила 2

Цел 3

Изисквания

Материални запаси 4-8

Съдебни дела и искове 9-12

Информация по сегменти..... 13

Приложение и други пояснителни материали

Материални запаси A1-A16

Съдебни дела и искове A17-A25

Информация по сегменти..... A26-A27

Международен одиторски стандарт (МОС) 501 „Одиторски доказателства – конкретни съображения по подбрани обекти" трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти".

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда специфичните въпроси, които следва да бъдат разгледани от одитора при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства в съответствие с МОС 330 [1], МОС 500 [2] и други свързани МОС по отношение на определени аспекти от материалните запаси, съдебните дела и исковете, по които предприятието е страна, както и информацията по сегменти при одита на финансовите отчети.

Дата на влизане в сила

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

Цел

3. Целта на одитора е да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно:

(а) съществуването и състоянието на материалните запаси;

(б) пълнотата на информацията за съдебните дела и искове, по които предприятието е страна; и

(в) представянето и оповестяването на информацията по сегменти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Изисквания

Материални запаси

4. Ако материалните запаси са съществени за финансовия отчет, одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства за тяхното съществуване и състояние чрез:

(а) Присъствие на инвентаризацията, освен ако това е практически невъзможно, с цел: (вж.: параграф А1-А3)

(i) оценка на инструкциите и процедурите на ръководството за отразяване и контрол върху резултатите на инвентаризацията на предприятието; (вж.: параграф А4)

(ii) наблюдение на изпълнението на процедурите за инвентаризация на ръководството; (вж.: параграф А5)

[1] МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове"
[2] МОС 500 "Одиторски доказателства"

(iii) проверка на материалните запаси; и (вж.: параграф А6)

(iv) изпълнение на тестови преброявания; и (вж.: параграф А7-А8)

(б) Изпълнение на одиторски процедури по окончателните регистри за материалните запаси на предприятието с цел определяне дали те отразяват точно реалните резултати от инвентаризацията.

5. Ако инвентаризацията се провежда на дата, различна от датата на финансовия отчет, в допълнение към процедурите, изисквани в параграф 4 одиторът изпълнява одиторски процедури за получаване на одиторски доказателства относно това дали промените в материалните запаси между датата на инвентаризацията и датата на финансовия отчет са надлежно отразени. (вж.: параграф А9-А11)

6. Ако одиторът не е в състояние да присъства на инвентаризацията на материалните запаси поради непредвидени обстоятелства, той извършва или наблюдава някои инвентаризации на алтернативна дата и изпълнява одиторски процедури по операции с материални запаси.

7. Ако присъствието на инвентаризацията на материалните запаси е практически невъзможно, одиторът изпълнява алтернативни одиторски процедури за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно съществуването и състоянието им. Ако не е възможно да се направи това, одиторът модифицира мнението, изразено в одиторския доклад в съответствие с МОС 705 (преработен)[3]. (вж.: параграф А12-А14)

8. Ако материални запаси под попечителство и контрол на трета страна са съществени за финансовия отчет, одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства относно съществуването и състоянието на тези материални запаси чрез изпълнение на едната или и двете посочени по-долу стъпки:

(а) искане на потвърждение от третата страна относно количествата и състоянието на материалните запаси, които се държат от името на предприятието; (вж.: параграф А15)

(б) извършване на проверка или други одиторски процедури, подходящи при съществуващите обстоятелства. (вж.: параграф А16)

Съдебни дела и искове

9. Одиторът разработва и изпълнява одиторски процедури, за да идентифицира съдебните дела и искове, по които предприятието е

[3] МОС 705 (преработен) "Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор"

страна, и които биха могли да породят риск от съществени неправилни отчитания, включително: (вж.: параграф А17-А19)

(а) проучващо запитване към ръководството и, когато е приложимо, към други лица в предприятието, включително юрисконсулт;

(б) преглед на протоколите от заседанията на лицата, натоварени с общо управление, и кореспонденция между предприятието и неговите външни юридически съветници; и

(в) преглед на сметките за разходи за правни услуги. (вж.: параграф А20)

10. Ако одиторът оцени риска от съществени неправилни отчитания, свързани със съдебни дела или искове, които са идентифицирани, или когато изпълнените одиторски процедури показват, че може да съществуват други съществени съдебни дела или искове, в допълнение към процедурите, изисквани от други МОС, той търси пряка комуникация с външния юридически съветник на предприятието. Одиторът прави това чрез писмо с проучващо запитване, изготвено от ръководството и изпратено от одитора, чрез което се иска външният юридически съветник на предприятието да комуникира директно с одитора. Ако закон, нормативна разпоредба или съответен законов професионален орган забранява на външния юридически съветник на предприятието да комуникира директно с одитора, одиторът изпълнява алтернативни одиторски процедури. (вж.: параграф А21-А25)

11. Ако:

(а) ръководството откаже да даде на одитора разрешение за комуникация или среща с външния юридически съветник на предприятието, или външният юридически съветник на предприятието откаже да отговори по подходящ начин на писмото с проучващо запитване, или ако му е забранено да отговори; и

(б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства чрез изпълнението на алтернативни одиторски процедури,

одиторът модифицира мнението, изразено в одиторския доклад, в съответствие с МОС 705 (преработен).

Писмени изявления

12. Одиторът иска от ръководството и, където е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, да предоставят писмени изявления, че всички реални или възможни съдебни дела и искове, чиито ефекти трябва да бъдат разгледани при изготвянето на финансовия отчет, са оповестени пред одитора и са осчетоводени и оповестени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Информация по сегменти

13. Одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства относно представянето и оповестяването на информацията по сегменти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане чрез: (вж.: параграф А26)

(а) Получаване на разбиране за методите, използвани от ръководството за определяне на информацията по сегменти и: (вж.: параграф А27)

(i) оценка дали тези методи е вероятно да доведат до оповестяване в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане; и

(ii) когато е уместно, тестване на приложението на тези методи; и

(б) Изпълнение на аналитични процедури или други одиторски процедури, които са подходящи при съществуващите обстоятелства.

* * *

Приложение и други пояснителни материали

Материални запаси

Присъствие на инвентаризацията на материалните запаси (вж.: параграф 4(а))

А1. Ръководството обикновено установява процедури, съгласно които се извършва инвентаризация на материалните запаси поне веднъж годишно, като тя служи за база за изготвянето на финансовия отчет и, ако е приложимо, за потвърждаване на надеждността на системата на предприятието за осигуряване на постоянно количество материални запаси.

А2. Присъствието на инвентаризацията на материалните запаси включва:

- Проверка на материалните запаси за потвърждаване на тяхното съществуване и оценка на тяхното състояние, както и изпълнение на тестови преброявания;
- Наблюдение на спазването на инструкциите на ръководството и изпълнение на процедурите по отразяване и контрол на резултатите от инвентаризацията на материалните запаси; и
- Получаване на одиторски доказателства относно надеждността на процедурите на ръководството за инвентаризация.

Тези процедури могат да послужат като тестове на контролите или процедури по същество в зависимост от оценката на одитора за риска, планирания подход и конкретните изпълнени процедури.

А3. Въпросите, които са съществени при планирането на присъствието на инвентаризацията на материалните запаси (или при разработването и изпълнението на одиторските процедури съгласно параграфи 4-8 от настоящия МОС), включват например:

- рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с материалните запаси;
- естеството на вътрешния контрол, свързан с материалните запаси;
- дали се очаква да бъдат установени адекватни процедури и да бъдат издадени надлежни инструкции за инвентаризацията на материалните запаси;
- времето за провеждане на инвентаризацията на материалните запаси;
- дали предприятието поддържа система за осигуряване на постоянни количества на материални запаси;
- местоположенията, където се съхраняват материалните запаси, включително съществеността им и рисковете от съществени неправилни отчитания на различните местоположения, при вземането на решение присъствието на кои местоположения е целесъобразно;
- дали е необходима помощта на експерт на одитора. МОС 620 [4] разглежда използването на експерт на одитора за осигуряване на помощ за одитора при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Оценка на инструкциите и процедурите на ръководството (вж.: параграф 4(a)(i))

А4. Въпросите, съществени при оценката на инструкциите и процедурите на ръководството за равнение на и контрол върху инвентаризацията на материалните запаси, включват дали те се отнасят до, например:

- Приложението на подходящи контроли, например, събиране на регистрите от инвентаризациите на използваните материални запаси, счетоводното отчитане по регистрите за инвентаризации на неизползваните материални запаси и процедури за преброяване и повторно преброяване.
- Точната идентификация на етапа на завършеност за незавършеното производство, бавно оборотните, залежалите или повредените единици от материални запаси, собственост на трети страни, например, държани при условия на консигнация.

[4] МОС 620 "Ползване работата на експерт на одитора"

- Процедурите, използвани за приблизителна оценка на физическите количества, където това е приложимо, каквито биха могли да са необходими например за приблизителна оценка на физически количества в една купчина въглища.
- Контрол върху движението на материалните запаси между различните области и експедицията и получаването на материални запаси преди и след датата на отграничаване.

Наблюдение на изпълнението на процедурите на ръководството за инвентаризация (вж.: параграф 4 (а)(i))

А5. Наблюдението на изпълнението на процедурите на ръководството за инвентаризацията, например, свързаните с контрола върху движенията на материалните запаси преди, по време на и след нея, помага на одитора при получаването на одиторски доказателства, че инструкциите и процедурите за инвентаризацията на ръководството са разработени и се изпълняват адекватно. В допълнение, одиторът може да получи копия от отграничителна информация, като например подробни данни за движението на материалните запаси, която му помага при изпълнението на одиторските процедури относно счетоводното отчитане на тези движения на една по-късна дата.

Проверка на материалните запаси (вж.: параграф 4(а)(iii))

А6. Проверката на материалните запаси по време на присъствието на инвентаризацията им помага на одитора да потвърди съществуването им (въпреки че това не означава непременно потвърждение на собствеността върху тях) и идентифициране, например, на залежали, повредени или остарели материални запаси.

Изпълнение на тестови преброявания (вж.: параграф 4(а)(iv))

А7. Изпълнението на тестови преброявания, например, чрез проследяване на позиции, избрани от регистрите за инвентаризации на ръководството, във физическите материални запаси, както и проследяване на позиции, избрани от физическите материални запаси, в регистрите за инвентаризации на ръководството, предоставя одиторски доказателства за пълнотата и точността на тези регистри.

А8. В допълнение към отразяването на тестовите преброявания на одитора, получаването на копия от попълнените регистри на ръководството за инвентаризацията на материалните запаси помага на одитора при изпълнението на последващи одиторски процедури за определяне дали окончателните регистри за материалните запаси на предприятието отразяват точно реалните резултати от преброяването им.

*Инвентаризация на материалните запаси, проведена на различна от датата на финансовия отчет (*вж.: параграф 5)

А9. По практически причини инвентаризацията на материалните запаси може да се проведе на дата или дати, различни от датата на финансовия отчет. Това може да се направи независимо от това дали ръководството определя количествата материални запаси чрез годишно физическо преброяване или поддържа система за постоянно отчитане на материалните запаси. И в двата случая ефективността на разработването, прилагането и поддържането на контроли върху промените в материалните запаси определя дали провеждането на инвентаризацията им на дата или дати, различни от датата на финансовия отчет е подходящо за целите на одита. МОС 330 определя изискванията и предоставя насоки относно процедурите по същество, които се изпълняват на междинна дата[5].

А10. Когато се поддържа система за постоянно отчитане на материални запаси, ръководството може да извършва инвентаризации или други тестове за потвърждаване на надеждността на информацията за техните количества, включена в регистрите за постоянно отчитане на материални запаси на предприятието. В някои случаи ръководството или одиторът може да идентифицират разлики между регистрите за постоянно отчитане на материални запаси и реалните налични; това може да е индикация, че контролите върху промените в материалните запаси не функционират ефективно.

А11. Уместните въпроси, подлежащи на разглеждане при разработването на одиторските процедури за получаване на одиторски доказателства относно това дали промените в сумите на материалните запаси между датата или датите на инвентаризацията и окончателните регистри за материалните запаси са надлежно отразени, включват:

- дали са коригирани надлежно регистрите за непрекъснато отчитане на материални запаси;
- надеждността на регистрите на предприятието за непрекъснато отчитане на материални запаси;
- причините за съществени разлики между информацията, получена по време на инвентаризацията и регистрите за непрекъснато отчитане на материални запаси.

*Присъствието на инвентаризацията на материалните запаси е практически невъзможно (*вж.: параграф 7)

[5] МОС 330 , параграфи 22-23

А12. В някои случаи присъствието на инвентаризацията на материалните запаси може да е практически невъзможно. Това може да се дължи на такива фактори като характера и местоположението на материалните запаси, например, когато те се държат на местоположение, което може да породи заплаха за безопасността на одитора. Въпросът за общото неудобство за одитора, обаче, не е достатъчен, за да подкрепи решението му, че присъствието е практически невъзможно. В допълнение, както е обяснено в МОС 200 [6], въпросът за трудността, времето или свързаните разходи не е сам по себе си валидна основа за одитора да пропусне дадена одиторска процедура, за която не съществува алтернатива или за да бъде удовлетворен от одиторско доказателство, което е по-малко от убеждаващо.

А13. В някои случаи, когато присъствието е практически невъзможно, алтернативни одиторски процедури, например, проверка на документацията за последваща продажба на конкретни обекти материални запаси, придобити или закупени преди инвентаризацията, могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства за съществуването и състоянието на материалните запаси.

А14. В други случаи, обаче, може да не е възможно да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства относно съществуването и състоянието на материалните запаси чрез изпълнението на алтернативни одиторски процедури. В такива случаи МОС 705 (преработен) изисква одитора да модифицира мнението, изразено в одиторския доклад, в резултат на ограничение в обхвата[7].

Материални запаси под попечителство и контрол на трета страна

Потвърждение (вж.: параграф 8(а))

А15. МОС 505 [8] определя изискванията и предоставя насоки за изпълнението на процедури по външни потвърждения.

Други одиторски процедури (вж.: параграф 8(б))

А16. В зависимост от обстоятелствата, например, когато се получи информация, която поражда съмнения относно почтеността и обективността на третата страна, одиторът може да прецени, че е уместно да изпълни други одиторски процедури вместо или в допълнение към потвърждението от третата страна. Другите одиторски процедури включват например:

---

[6] МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти, параграф А50

[7] МОС 705 (преработен) , параграф 13

[8] МОС 505 "Външни потвърждения"

- Присъствие или организиране друг одитор да присъства на инвентаризацията на материалните запаси на третата страна, ако това е практически възможно.
- Получаване на доклада на друг одитор или доклада за предоставена услуга от одитора за адекватността на вътрешния контрол на третата страна за гарантиране, че материалните запаси са надлежно преброени и че се охраняват адекватно.
- Проверка на документация относно материалните запаси, държани от трети страни, например, складови разписки.
- Искане на потвърждение от други страни, в случаите когато материалните запаси са предоставени като обезпечение.

Съдебни дела и искове

Пълнота на информацията за съдебни дела и искове (вж.: параграф 9)

A17. Съдебните дела и искове, по които предприятието е страна, могат да имат съществен ефект върху финансовия отчет и следователно може да се изисква тяхното оповестяване или осчетоводяване във финансовия отчет.

A18. В допълнение към процедурите, идентифицирани в параграф 9, другите уместни процедури включват, например, използване на информацията, получена чрез извършените процедури за оценка на риска като част от получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, в помощ на одитора за запознаване със съдебните дела и искове, по които предприятието е страна.

A19. Одиторските доказателства, получени с цел идентифициране на съдебните дела и искове, които могат да породят риск от съществени неправилни отчитания, също могат да предоставят одиторски доказателства относно други уместни съображения, като например оценката или измерването по отношение на съдебните дела и искове. МОС 540 (преработен)[9] установява изискванията и предоставя насоки, съществени за разглеждането от страна на одитора на съдебните дела и искове, налагащи използването на приблизителни счетоводни оценки или свързаните с тях оповестявания във финансовия отчет.

Преглед на сметките за правни разходи (вж.: параграф 9(в))

A20. В зависимост от обстоятелствата одиторът може да прецени, че като част от неговия преглед на сметките за правни разходи е уместно да извърши

[9] МОС 540 (преработен) "Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания"

преглед на свързаните първични документи, като например фактури за правни разходи.

*Комуникация с външния юридически съветник на предприятието (*вж.: параграф 10-11)

А21. Пряката комуникация с външния юридически съветник на предприятието помага на одитора при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали са известни потенциално съществени съдебни дела и искове, и дали приблизителните оценки на ръководството за финансовите последици, включително разходи, са разумни.

А22. В някои случаи одиторът може да поиска директна комуникация с външния юридически съветник на предприятието чрез писмо с общо проучващо запитване. За тази цел, писмото с общо проучващо запитване изисква от външния юридически съветник на предприятието да информира одитора за каквито и да било съдебни дела и искове, които са му известни, наред с оценка на изхода от тях и приблизителна оценка за финансовите последици, включително свързаните разходи.

А23. Ако се счита за малко вероятно външният юридически съветник на предприятието да отговори по подходящ начин на писмото с общо проучващо запитване, например, ако професионалният орган, в който външния юридически съветник, забранява отговор на такова писмо, одиторът може да потърси комуникация чрез писмо с конкретно проучващо запитване. За тази цел писмото с конкретно проучващо запитване включва:

(а) списък на съдебните дела и искове;

(б) когато е на разположение, оценка на ръководството за изхода от всяко идентифицирано съдебно дело и иск и приблизителна оценка за финансовите последици, включително свързаните разходи; и

(в) искане външният юридически съветник на предприятието да потвърди разумността на оценките на ръководството и да предостави на одитора допълнителна информация, ако външният юридически съветник на предприятието счита, че списъкът е непълен или неточен.

А24. При определени обстоятелства одиторът може да прецени, че е необходимо да проведе среща с външния юридически съветник на предприятието за обсъждане на вероятния изход от съдебните дела или искове. Това може да е така, когато например:

- Одиторът прецени, че въпросът носи съществен риск;
- Въпросът е сложен;

- Съществува несъгласие между ръководството и външния юридически съветник на предприятието.

Обикновено такива срещи изискват разрешение от ръководството и се провеждат в присъствието на негов представител.

А25. В съответствие с МОС 700 (преработен)[10] от одитора се изисква да постави дата върху одиторския доклад, която не предхожда датата, на която той е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението си върху финансовия отчет. Одиторските доказателства относно статуса на съдебните дела и искове до датата на одиторския доклад могат да се получат чрез отправяне на проучващо запитване към ръководството, включително юрисконсултът, отговорен за работата по съответните въпроси. В някои случаи одиторът може да се наложи да получи актуализирана информация от външния юридически съветник на предприятието.

Информация по сегменти (вж.: параграф 13)

А26. В зависимост от приложимата рамка за финансово отчитане от предприятието може да се изисква или да му е позволено да представи информация по сегменти във финансовия отчет. Отговорността на одитора относно представянето и оповестяването на информация по сегменти е свързана с финансовия отчет като цяло. Съответно, от одитора не се изисква да изпълнява одиторски процедури, които биха били необходими за изразяване на мнение върху информацията по сегменти на самостоятелна база.

Разбиране на методите, използвани от ръководството (вж.: параграф 13(а))

А27. В зависимост от обстоятелствата примерите за въпроси, които могат да бъдат съществени при получаването на разбиране за методите, използвани от ръководството за определянето на информацията по сегменти и дали тези методи биха довели до оповестяване в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включват:

- продажби, трансфери и разходи между сегментите и елиминиране на вътрешно сегментните суми;
- сравнения между бюджетите и други очаквани резултати, например печалба от дейността като процент от продажбите;
- разпределение на активите и разходите между сегментите;
- последователност спрямо предходни периоди и адекватност на оповестяванията относно непоследователностите.

[10] МОС 700 (преработен) "Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети", параграф 49

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 505

ПОТВЪРЖДЕНИЯ ОТ ВЪНШНИ ИЗТОЧНИЦИ

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС.....1

Процедури за потвърждения от външни източници за получаване на одиторски доказателства .....…….2-3

Дата на влизане в сила 4

Цели 5

Определения 6

Изисквания

Процедури за потвърждения от външни източници.....7

Отказ на ръководството да позволи на одитора да изпрати искане за потвърждение 8-9

Резултати от процедурите за потвърждения от външни източници 10-14

Отрицателни потвърждения 15

Оценяване на получените доказателства 16

Приложение и друг пояснителен материал

Процедури за потвърждения от външни източници.....…..А1-А7

Отказ на ръководството да позволи на одитора да изпрати искане за потвърждение ..... ……..А8-А10

Резултати от процедурите за потвърждения от външни източници А11-А22

Отрицателни потвърждения А23

Оценяване на получените доказателства .....……А24-А25

Международен одиторски стандарт (МОС) 505 „Потвърждения от външни източници" трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти".

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Този Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда използването от страна на одитора на процедури за потвърждения от външни източници за получаване на одиторски доказателства, в съответствие с изискванията на МОС 330 [1] и МОС 500 [2]. Той не обхваща запитвания за съдебни производства и искове. МОС 501 [3] разглежда получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства в резултат от тези запитвания.

Процедури за потвърждения от външни източници за получаване на одиторски доказателства

2. МОС 500 посочва, че надеждността на одиторските доказателства се влияе от техния източник и естество, и зависи от индивидуалните обстоятелства, при които са получени[4]. Нещо повече, този МОС включва следните обобщения, приложими към одиторските доказателства[5]:

    - одиторските доказателства са по-надеждни, когато са получени от независими източници извън предприятието;
    - одиторските доказателства, които са получени директно от одитора, са по-надеждни от одиторските доказателства, получени косвено или по подразбиране;
    - одиторските доказателства са по-надеждни, когато съществуват под формата на документи, независимо дали е на хартиен носител, в електронна форма или на друг носител.

Съответно, в зависимост от конкретните обстоятелства на одита, одиторските доказателства във формата на потвърждения от външни източници, получени директно от одитора от потвърждаващите страни, могат да бъдат много по-надеждни от доказателствата, генерирани вътрешно от предприятието. Този МОС е предназначен да помогне на одитора при разработването и изпълнението на процедури за потвърждения от външни източници за получаването на уместни и надеждни одиторски доказателства.

---

[1] МОС 330 „Одиторски процедури в отговор на оценените рискове".
[2] МОС 500 „Одиторски доказателства".
[3] МОС 501 „Одиторски доказателства – конкретни съображения по подбрани обекти".
[4] МОС 500 , параграф А9
[5] МОС 500 , параграф А35

3. Други МОС признават важността на потвържденията от външни източници като одиторски доказателства, например:

- МОС 330 разглежда отговорността на одитора за разработването и изпълнението на цялостни отговори за обхващане на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, и за разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват, се базира върху, и е в отговор на, оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност[6]. В допълнение, МОС 330 изисква, независимо от оценените рискове от съществени неправилни отчитания, одиторът да разработи и изпълни процедури по същество за всеки съществен клас сделки, салда по сметки и оповестявания. Също така, от одитора се изисква да обмисли дали процедурите за потвърждения от външни източници трябва да бъдат изпълнени като одиторски процедури по същество[7].
- МОС 330 изисква колкото по-висока е оценката на риска от одитора, толкова по-убедителни одиторски доказателства да получи той[8]. За да направи това, одиторът може да увеличи количеството на доказателствата или да получи доказателства, които са по-уместни или надеждни, или и двете. Например, одиторът може да акцентира върху получаването на доказателства директно от трети лица или върху получаването на потвърждаващи доказателства от няколко независими източника. МОС 330 посочва също, че процедурите за потвърждения от външни източници могат да помогнат на одитора да получи одиторски доказателства с високо ниво на надеждност, от които одиторът се нуждае, за да отговори на значителните рискове от съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка[9].
- МОС 240 посочва, че одиторът може да разработи искания за потвърждение с цел получаването на допълнителна потвърждаваща информация като отговор за обхващането на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама на ниво твърдение за вярност[10].

---

[6] МОС 330 , параграфи 5-6.
[7] МОС 330 , параграфи 18-19.
[8] МОС 330 , параграф 7(б).
[9] МОС 330 , параграф А55
[10] МОС 240 „Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети", параграф А38.

- МОС 500 посочва, че потвърждаващата информация, получена от независим от предприятието източник, като например потвърждения от външни източници, може да повиши степента на сигурност, която одиторът получава от доказателства, съществуващи в счетоводната документация, или от изявления, направени от ръководството[11].

Дата на влизане в сила

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

Цели

5. Целта на одитора при използването на процедури за потвърждения от външни източници е да разработи и изпълни такива процедури, за да получи съответстващи и надеждни одиторски доказателства.

Определения

6. За целите на този МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:

(а) „Външно потвърждение" - одиторски доказателства, получени като пряк писмен отговор, изпратен до одитора от трето лице (потвърждаващо лице), на хартиен носител, или на електронен, или друг, носител.

(б) „Искане за положително потвърждение" – искане към потвърждаващата страна да отговори директно на одитора, като посочи дали потвърждава или не информацията в искането, или като предостави поисканата информация.

(в) „Искане за отрицателно потвърждение" - искане към потвърждаващата страна да отговори директно на одитора само, ако потвърждаващата страна не е съгласна с информацията, посочена в искането.

(г) „Липса на отговор" – пропускът на потвърждаващата страна да отговори или да отговори пълно на искане за положително потвърждение, или искане за потвърждение, върнато, без да е било доставено.

(д) „Изключение" – отговор, който посочва разликата между информацията, която се изисква да бъде потвърдена или която се съдържа в документацията на предприятието, и информацията, предоставена от потвърждаващата страна.

[11] МОС 500 , параграф А12–А13

Изисквания

Процедури за потвърждения от външни източници

7. Когато се използват процедури за потвърждение от външни източници одиторът поддържа контрол върху исканията за потвърждения от външни източници, включително:

   (а) определя информацията, която трябва да бъде потвърдена или поискана; (вж. параграф А1)

   (б) избира подходящата потвърждаваща страна; (вж. параграф А2)

   (в) разработва исканията за потвърждение, включително се уверява, че те са адресирани до подходящия адресат и че съдържат информация за връщането на отговорите, които трябва да бъдат изпратени директно на одитора; и (вж. параграфи А3—А6)

   (г) изпраща исканията, включително последващи искания, когато е уместно, до потвърждаващата страна. (вж. параграф А7)

Отказ на ръководството да позволи на одитора да изпрати искане за потвърждение

8. Ако ръководството откаже да позволи на одитора да изпрати искане за потвърждение, одиторът:

   (а) отправя запитване относно причините за отказа от страна на ръководството и търси одиторски доказателства за тяхната валидност и обоснованост; (вж. параграф А8)

   (б) оценява ефектите на отказа на ръководството върху оценката на одитора на съответните рискове от съществени неправилни отчитания, включително риска от измама, и върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на другите одиторски процедури; (вж. параграф А9)

   (в) изпълнява алтернативни одиторски процедури, които са разработени с цел получаване на уместни и надеждни одиторски доказателства. (вж. параграф А10)

9. Ако одиторът заключи, че отказът на ръководството да позволи на одитора да изпрати искания за потвърждение е неоснователен, или ако одиторът не е в състояние да получи съответстващи и надеждни одиторски доказателства от алтернативни одиторски процедури,

одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление, в съответствие с МОС 260 (преработен) [12]. Също така, одиторът определя ефектите за одита и одиторското мнение в съответствие с МОС 705 (преработен) [13].

Резултати от процедурите за потвърждения от външни източници

Надеждност на отговорите на искания за потвърждения

10. Ако одиторът установи фактори, които водят до съмнения относно надеждността на отговора на искане за потвърждение, той получава допълнителни одиторски доказателства, за да елиминира тези съмнения. (вж. параграфи А11 – А16)

11. Ако одиторът определи, че отговорът на искане за потвърждение не е надежден, одиторът оценява ефектите върху оценките на съответните рискове от съществени неправилни отчитания, включително риска от измама, и върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на другите одиторски процедури. (вж. параграф А17)

Липса на отговор

12. При всяка липса на отговор одиторът изпълнява алтернативни одиторски процедури, за да получи съответстващи и надеждни одиторски доказателства. (вж. параграфи А18 – А19)

Когато отговорът на искане за положително потвърждение е необходим за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства

13. Ако одиторът е определил, че отговорът на искане за положително потвърждение е необходим за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства, алтернативните одиторски процедури няма да осигурят одиторските доказателства, от които одиторът се нуждае. Ако одиторът не получи такова потвърждение, той определя ефекта от това за одита и одиторското мнение, в съответствие с МОС 705 (преработен). (вж. параграф А20)

Изключения

[12] МОС 260 (преработен) „Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление", параграф 16.
[13] МОС 705 (преработен) „Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор".

14. Одиторът проучва изключенията, за да определи дали те са индикатор за неправилни отчитания или не. (вж. параграфи А21 – А22)

Отрицателни потвърждения

15. Отрицателните потвърждения осигуряват по-малко убедителни одиторски доказателства в сравнение с положителните потвърждения. Съответно, одиторът не използва искания за отрицателно потвърждение като единствена одиторска процедура по същество, за да обхване оценения риск от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, освен ако не са налице всички от изброените по-долу: (вж. параграф А23)

    (а) одиторът е оценил риска от съществени неправилни отчитания като нисък и е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства за оперативната ефективност на контроли, които са уместни за твърдението за вярност;

    (б) популацията от обекти, предмет на процедурите за получаване на отрицателно потвърждение, включва голям брой малки, хомогенни, салда по сметки, сделки или условия;

    (в) очаква се много нисък процент на изключения; и

    (г) одиторът не знае за обстоятелства или условия, които биха довели до това, получателите на искания за отрицателно потвърждение да игнорират тези искания.

Оценяване на получените доказателства

16. Одиторът оценява дали резултатите от процедурите за получаване на потвърждения от външни източници осигуряват съответстващи и надеждни одиторски доказателства, или дали са необходими допълнителни одиторски доказателства. (вж. параграфи А24 – А25)

***

Приложение и друг пояснителен материал

Определяне на информацията, която да бъде потвърдена или поискана (вж. параграф 7(а))

А1. Процедурите за получаване на потвърждения от външни източници често се изпълняват с цел да потвърдят или да поискат информация за салда по сметки и техните елементи. Също така, те могат да бъдат използвани за потвърждение на условия по споразумения, договори или сделки между

предприятието и други лица, или за да потвърдят отсъствието на определени условия, като например на „странично споразумение”.

Избор на подходяща потвърждаваща страна (вж. параграф 7(б))

А2. Отговорите на искания за потвърждение осигуряват по-съответстващи и надеждни одиторски доказателства, когато са изпратени на потвърждаваща страна, за която одиторът вярва, че разполага с познания за информацията, която трябва да бъде потвърдена. Например, отговорното длъжностно лице във финансова институция, което има познания за сделката или за споразуменията, за които се изисква потвърждение, може да бъде най-подходящото лице във финансовата институция, от което да се поиска потвърждението.

Изготвяне на искания за потвърждение (вж. параграф 7(в))

А3. Изготвянето на искане за потвърждение може да засегне пряко процента на отговорите за потвърждение и надеждността и характера на одиторските доказателства, получени от тези отговори.

А4. Факторите, които трябва да бъдат взети под внимание при изготвянето на искания за потвърждение, включват:

- твърденията за вярност, които са обхванати;
- специфичните идентифицирани рискове от съществени неправилни отчитания, включително рисковете от измама;
- формата и представянето на искането за потвърждение;
- предишен опит от одит или други подобни ангажименти;
- методът на комуникация (например, на хартиен носител или в електронна форма или на друг носител);
- разрешението на ръководството или насърчаването от негова страна на потвърждаващите страни да отговорят на одитора. Потвърждаващите страни могат да пожелаят да отговорят само на искане за потвърждение, което съдържа разрешението на ръководството;
- способността на съответната потвърждаваща страна да потвърди или да предостави поисканата информация (например, сума по отделна фактура спрямо общото салдо).

А5. Искането за положително потвърждение изисква от потвърждаващата страна да отговори на одитора при всички случаи, или като посочи своето потвърждение на предоставената информация, или като изисква от потвърждаващата страна да предостави информация. Обикновено се очаква, че отговорът на искане за положително потвърждение ще осигури надеждни

одиторски доказателства. Има риск обаче, че потвърждаващата страна може да отговори на искането за потвърждение без да провери дали информацията е точна. Одиторът може да намали този риск като използва искания за положително потвърждение, които не посочват сумата (или друга информация) в искането за потвърждение, а искат от потвърждаващата страна да я попълни или да предостави друга информация. От друга страна, използването на този тип „празно" искане за потвърждение може да доведе до по-нисък процент на отговорите, тъй като са необходими допълнителни усилия от страна на потвърждаващите страни.

А6. Определянето дали исканията са подходящо адресирани, включва тестването на валидността на някои или на всички адреси в исканията за потвърждение преди тяхното изпращане.

Последващи действия по искания за потвърждение (вж. параграф 7(г))

А7. Одиторът може да изпрати допълнително искане за потвърждение, когато отговорът на предишно искане не е бил получен в рамките на разумен срок. Например, одиторът може, след като е потвърдил отново точността на оригиналните адреси, да изпрати допълнително или последващо искане.

Отказ на ръководството да позволи на одитора да изпрати искане за потвърждение

Обоснованост на отказа на ръководството (вж. параграф 8(а))

А8. Отказът на ръководството да позволи на одитора да изпрати искане за потвърждение представлява ограничение на одиторските доказателства, които одиторът може да пожелае да получи. Следователно, от одитора се изисква да отправи запитване за причините за ограничението. Често посочвана причина е наличието на правен спор или водени в момента преговори със съответната потвърждаваща страна, разрешаването на които може да бъде повлияно от ненавременно искане за потвърждение. От одитора се изисква да потърси одиторски доказателства за валидността и обосноваността на причините поради риска, че ръководството може да се опитва да откаже достъп на одитора до одиторски доказателства, които могат да разкрият наличието на измама или грешка.

Ефекти за оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания (вж. параграф 8(б))

А9. Одиторът може да заключи от оценката в параграф 8(б), че би било подходящо да преработи оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и да модифицира планираните

одиторски процедури в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.)[14]. Например, ако искането на ръководството да не търси потвърждение е необосновано, това може да представлява фактор за риск от измама, който изисква оценка в съответствие с МОС 240 [15].

Алтернативни одиторски процедури (вж. параграф 8(в))

А10. Изпълнените алтернативни одиторски процедури могат да са подобни на тези, които са подходящи в случая на липса на отговор, както е посочено в параграфи А18 – А19 на този МОС. Тези процедури биха взели под внимание и резултатите от оценката на одитора в параграф 8(б) от този МОС.

Резултати от процедурите за потвърждения от външни източници

Надеждност на отговорите на искания за потвърждение (вж. параграф 10)

А11. МОС 500 посочва, че дори когато одиторските доказателства са получени от източници, които са външни за предприятието, могат да са налице обстоятелства, които засягат тяхната надеждност[16]. Всички отговори съдържат известен риск от пречки, промяна или измама. Такъв риск съществува независимо дали отговорът е получен на хартиен носител, или в електронна форма или на друг носител. Фактори, които могат да сочат съмнения относно надеждността на отговора, включват, че той:

- е бил получен косвено от одитора; или
- изглежда, че не идва от първоначално предвидената потвърждаваща страна.

А12. Отговорите, получени в електронна форма, например по факс или електронна поща, съдържат рискове относно тяхната надеждност, тъй като доказването на произхода и правомощията на лицето, изпратило отговора, може да се окаже трудно, както може да се окаже трудно и установяването на промени. Процес, който да се използва от одитора и от лицето, предоставящо отговора, който създава сигурна среда за отговорите, получавани по електронен път, може да намали тези рискове. Ако одиторът е удовлетворен, че този процес е сигурен и надлежно контролиран, надеждността на получените по този начин отговори се повишава. Процесът на електронно потвърждение може да включва различни техники за потвърждаване на самоличността на изпращача на информацията в електронна форма, например, чрез използването на кодиране, електронни цифрови подписи и процедури за потвърждение на автентичността на интернет страницата.

[14] МОС 315 (преработен 2019 г.), „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания ”, параграф 37
[15] МОС 240, параграф 25
[16] МОС 500 параграф А35

А13. Ако потвърждаващата страна използва трето лице, за да координира и предоставя отговори на искания за потвърждение, одиторът може да изпълни процедури, за да обхване рисковете, че:

(а) отговорът може да не е от подходящия източник;

(б) лицето, предоставящо отговора, може да не е упълномощено да отговаря; и

(в) целостта на предаването може да е била нарушена.

А14. МОС 500 изисква от одитора да определи дали да модифицира или да добави процедури с цел елиминиране на съмнения относно надеждността на информацията, която ще се използва като одиторско доказателство[17]. Одиторът може да предпочете да потвърди източника и съдържанието на отговора на искането за потвърждение като се свърже с потвърждаващата страна. Например, когато потвърждаващата страна отговори по електронната поща, одиторът може да се обади по телефона на потвърждаващата страна, за да потвърди дали наистина тя е изпратила отговора. Когато отговорът бъде върнат на одитора непряко (например поради факта, че потвърждаващата страна неправилно го е адресирала до предприятието, вместо до одитора), одиторът може да поиска от потвърждаващата страна да отговори в писмена форма директно на него.

А15. От своя страна, устният отговор на искане за потвърждение не отговаря на определението за потвърждение от външен източник, тъй като не представлява директен писмен отговор до одитора. При получаването на устен отговор на искане за потвърждение, обаче, одиторът може, в зависимост от обстоятелствата, да поиска от потвърждаващата страна да отговори в писмена форма директно на него. Ако не бъде получен такъв отговор, одиторът търси други одиторски доказателства в подкрепа на информацията от устния отговор, в съответствие с параграф 12.

А16. Отговорът на искане за потвърждение може да съдържа ограничителен текст относно неговото използване. Не е задължително тези ограничения да обезсилват надеждността на отговора като одиторско доказателство.

Ненадеждни отговори (вж. параграф 11)

А17. Когато одиторът заключи, че отговорът не е надежден, може да се наложи да преработи оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и да модифицира съответно планираните одиторски процедури, в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) [18]. Например,

[17] МОС 500 , параграф 11.
[18] МОС 315 (преработен 2019 г.) , параграф 37.

ненадеждният отговор може да е индикатор за фактор за риск от измама, който налага оценка в съответствие с МОС 240 [19].

Липса на отговори (вж. параграф 12)

А18. Примерите на алтернативни одиторски процедури, които одиторът може да изпълни, включват:

- за салда на сметки за вземания – проверка на конкретни последващи парични постъпления, транспортна документация и продажби, осъществени близо до края на периода;
- за салда на сметки за задължения – проверка на последващи парични плащания или кореспонденция с трети лица, и друга документация, като например протоколи за получени стоки.

А19. Естеството и обхватът на алтернативните одиторски процедури се влияят от съответната сметка и твърдение за вярност. Липсата на отговор на искане за потвърждение може да сочи неустановен преди това риск от съществени неправилни отчитания. В тези ситуации може да се наложи одиторът да коригира оценения риск от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и да модифицира планираните одиторски процедури, в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) [20]. Например, по-малък брой отговори на искания за потвърждение от очаквания брой, или по-голям брой отговори от очаквания брой, може да сочи неустановен преди това фактор за риск от измама, който изисква оценка в съответствие с МОС 240 [21].

Когато отговорът на искане за положително потвърждение е необходим за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства (вж. параграф 13)

А20. При определени обстоятелства одиторът може да идентифицира оценен риск от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, за който е необходим отговор на искане за положително потвърждение, за да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства. Такива обстоятелства могат да включват случаите, при които:

- информацията, която е на разположение, за да потвърди твърдение(я) за вярност на ръководството, е налична само извън предприятието;
- специфични фактори за риск от измама, като например рискът ръководството да заобиколи контролите или рискът от тайно

[19] МОС 240, параграф 25.
[20] МОС 315 (преработен 2019 г.) , параграф 37
[21] МОС 240 , параграф 25.

споразумение, което включва служител(и) и/или ръководството, пречат на одитора да разчита на доказателствата от предприятието.

Изключения (вж. параграф 14)

А21. Изключенията, установени в отговорите на искания за потвърждение, могат да сочат неправилни отчитания или потенциални неправилни отчитания във финансовия отчет. Когато бъде идентифицирано неправилно отчитане, МОС 240 изисква от одитора да оцени дали това неправилно отчитане е индикатор за измама[22]. Изключенията могат да предоставят насоки относно качеството на отговорите от подобни потвърждаващи страни или за подобни сметки. Също така, изключенията може да са индикатор за пропуск, или пропуски, във вътрешния контрол на предприятието върху финансовото отчитане.

А22. Някои изключения не представляват неправилни отчитания. Например, одиторът може да заключи, че разликите в отговорите на искания за потвърждение се дължат на различно време, различни мерни единици или чиновническа грешка в процедурите за потвърждения от външни източници.

Отрицателни потвърждения (вж. параграф 15)

А23. Неполучаването на отговор на искане за отрицателно потвърждение не сочи изрично получаването от съответната потвърждаваща страна на искането за потвърждение, нито представлява изрично потвърждение на точността на информацията, съдържаща се в искането. Поради това, пропускът на потвърждаващата страна да отговори да искане за отрицателно потвърждение осигурява много по-малко убедителни одиторски доказателства, отколкото отговорът на искане за положително потвърждение. Също така, по-вероятно е потвърждаващите страни да отговорят като посочат своето несъгласие с искането за потвърждение, когато информацията в искането не е в тяхна полза, и много по-малко вероятно е да отговорят в обратния случай. Например, притежателите на банкови депозитни сметки е по-вероятно да отговорят, ако според тях салдото в тяхната сметка е подценено в искането за потвърждение, но може да е по-малко вероятно да отговорят, когато смятат, че това салдо е надценено. Поради това, изпращането на искания за отрицателно потвърждение на притежатели на банкови депозитни сметки може да е полезна процедура, когато се разглежда дали тези салда може да са подценени, но е малко вероятно да е ефективно, когато одиторът търси доказателства за надценяване на салдата.

[22] МОС 240 , параграф 36.

Оценяване на получените доказателства (вж. параграф 16)

А24. Когато оценява резултатите от отделни искания за потвърждения от външни източници, одиторът може да категоризира тези резултати по следния начин:

(а) отговор от съответната потвърждаваща страна, който сочи съгласие с информацията, предоставена в искането за потвърждение, или който предоставя поисканата информация без изключение;

(б) отговор, който се счита за ненадежден;

(в) липса на отговор; или

(г) отговор, който сочи изключение.

А25. Оценката на одитора, когато бъде разгледана заедно с други одиторски процедури, които одиторът може да е изпълнил, може да му помогне да достигне до заключение дали са били получени достатъчни и уместни одиторски доказателства или са необходими допълнителни одиторски доказателства, както се изисква от МОС 330 [23].

[23] МОС 330 , параграфи 26 – 27.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 510

ПЪРВОНАЧАЛНИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ОДИТ – НАЧАЛНИ САЛДА

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1

Дата на влизане в сила 2

Цел 3

Определения 4

Изисквания

Одиторски процедури 5-9

Одиторски заключения и издаване на доклад 10-13

Приложение и други пояснителни материали

Одиторски процедури..... A1-A7

Одиторски заключения и издаване на доклад A8-A9

Приложение 1: Примери за одиторски доклади и модифицирани мнения

Международен одиторски стандарт (МОС) 510 „Първоначални одиторски ангажименти – начални салда" трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти".

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора, свързани с началните салда в първоначалния ангажимент за одит. В допълнение към сумите във финансовия отчет, началните салда включват въпроси, които са съществували в началото на периода, налагащи оповестяване, като например условни активи и пасиви и неотменими ангажименти. Когато финансовият отчет включва сравнителна финансова информация, са приложими и изискванията и насоките в МОС 710[1]. МОС 300 [2] включва допълнителни изисквания и насоки относно дейностите преди започването на първоначалния одит.

Дата на влизане в сила

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

Цел

3. При провеждането на първоначален ангажимент за одит целта на одитора по отношение на началните салда е да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за това дали:

(а) началните салда съдържат неправилни отчитания, които биха могли да се отразят съществено на финансовия отчет за текущия период; и

(б) съответните счетоводни политики, приложени в началните салда, са прилагани последователно във финансовия отчет за текущия период, или промените в тях са отчетени счетоводно по подходящ начин и са адекватно представени и оповестени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Определения

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

(а) Първоначален одиторски ангажимент – ангажимент, при който или:

(i) финансовият отчет за предходния период не е одитиран; или

(ii) финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор.

(б) Начални салда - салда по сметките, които съществуват към началото на периода. Началните салда се основават на крайните салда от предходния

[1] МОС 710 "Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети"
[2] МОС 300 "Планиране на одита на финансови отчети"

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

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

Изисквания

Одиторски процедури

Начални салда

5. Одиторът се запознава с най-скорошния предходен финансов отчет, ако има такъв, и с одиторския доклад върху него, издаден от предходния одитор, ако има такъв, за получаване на информация, съществена за началните салда, включително оповестяванията.

6. Одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали началните салда съдържат неправилни отчитания, които съществено повлияват финансовия отчет за текущия период като: (вж. параграф А1-А2)

(а) определи дали крайните салда за предходния период са правилно пренесени в текущия период или са преизчислени, когато това е целесъобразно;

(б) определи дали началните салда отразяват прилагането на подходящи счетоводни политики; и

(в) извърши едно или повече от посочените по-долу: (вж. параграф А3-А7)

(i) когато финансовият отчет за предходната година е одитиран, извършва преглед на работната документация на предходния одитор, за да получи доказателства относно началните салда;

(ii) оценява дали изпълнените в текущия период одиторски процедури предоставят доказателства, съществени за началните салда; или

(iii) изпълнява специфични одиторски процедури за получаване на одиторски доказателства относно началните салда.

7. Ако одиторът получи одиторски доказателства, че началните салда съдържат неправилни отчитания, които биха могли да се отразят съществено върху финансовия отчет за текущия период, той извършва такива допълнителни одиторски процедури, каквито са подходящи при съществуващите обстоятелства, за да определи ефекта върху

финансовия отчет за текущия период. Ако одиторът заключи, че такива неправилни отчитания съществуват във финансовия отчет за текущия период, той комуникира неправилните отчитания с подходящото ниво на ръководство и с лицата, натоварени с общо управление в съответствие с МОС 450[3].

Последователност на счетоводните политики

8. Одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства за това, дали счетоводните политики, приложени в началните салда, са прилагани последователно и във финансовия отчет за текущия период и дали промените в счетоводните политики са надлежно осчетоводени и са подходящо представени и оповестени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Съществена информация в доклада на предходния одитор

9. Ако финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор и е съществувала модификация в изразеното одиторско мнение, при оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет за текущия период одиторът оценява ефекта от въпроса, пораждащ модификацията в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) [4].

Одиторски заключения и издаване на доклад

Начални салда

10. Ако одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда, той изразява квалифицирано мнение или отказва изразяване на мнение за финансовия отчет, каквото се прецени за уместно, в съответствие с МОС 705 (преработен) [5]. (вж. параграф А8)

11. Ако одиторът заключи, че началните салда съдържат неправилно отчитане, което се отразява съществено върху финансовия отчет за текущия период и ефектът от неправилното отчитане не е отчетен по подходящ начин или не е адекватно представен или оповестен, той

[3] МОС 450 "Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита", параграфи 8 и 12.
[4] МОС 315 (преработен 2019 г.) "Идентифициране и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания "
[5] МОС 705 (преработен) "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор".

* Има се предвид представител на държавен орган, еквивалентен на Сметната палата или на ведомствен вътрешен одит (бел. на редактора на българското издание)

изразява квалифицирано мнение или отрицателно мнение, каквото се прецени за уместно, в съответствие с МОС 705 (преработен).

Последователност на счетоводните политики

12. Ако одиторът заключи, че:

(а) счетоводните политики за текущия период не са последователно приложени по отношение на началните салда в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане; или

(б) промяна в счетоводните политики не е отчетена по подходящ начин или не е адекватно представена или оповестена в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане,

той изразява квалифицирано мнение или отрицателно мнение каквото се прецени за уместно в съответствие с МОС 705 (преработен).

Модификация в мнението в доклада на предходния одитор

13. Ако мнението на предходния одитор относно финансовия отчет за предходния период включва модификация в одиторския доклад, която остава валидна и съществена относно финансовия отчет за текущия период, одиторът модифицира мнението си относно финансовия отчет за текущия период в съответствие с МОС 705 (преработен) и МОС 710 . (вж. параграф А9)

***

Приложение и други пояснителни материали

Одиторски процедури

*Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор (*вж. параграф 6)

А1. В публичния сектор може да съществуват законови или нормативни ограничения относно информацията, която текущият одитор може да получи от предходния. Например, ако предприятие в публичния сектор, което преди е било одитирано от одитор назначен от държавни органи (например, Главен одитор или друго подходящо квалифицирано лице, назначено от името на Главния одитор*), бъде приватизирано, степента на достъп до работните книжа или друга информация, която одиторът назначен от държавни органи може да предостави на новоназначения одитор, който функционира в частния сектор, може да е ограничена по силата на закони или нормативни разпоредби за защита на личните данни или за конфиденциалността. В ситуации, при които тези комуникации са ограничени, може да се наложи одиторски доказателства да бъдат получени с други средства и, ако не е възможно да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, следва да се прецени ефекта върху одиторското мнение.

А2. Ако одитор назначен от държавни органи възложи одита на предприятие от публичния сектор на одитор извън своята организация в одиторска фирма от частния сектор*[6] и самият той назначи одиторска фирма, различна от фирмата, която е одитирала финансовия отчет на предприятието от публичния сектор през предходния период, това обичайно не се разглежда като промяна на назначения от държавни органи. В зависимост от характера на договореността за изнасяне на ангажимента, обаче, одиторският ангажимент може да бъде разглеждан като първоначален ангажимент за одит от перспективата на одитора от частния сектор при изпълнение на неговите отговорности и следователно е приложим настоящия МОС.

*Начални салда (*вж. параграф 6(в))

А3. Характерът и обхватът на одиторските процедури, необходими за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда, зависят от такива въпроси като например:

- счетоводната политика, прилагана от предприятието;
- характера на салдата по сметките, класовете сделки и операции и оповестявания, както и рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет за текущия период;
- значението на началните салда по отношение на финансовия отчет за текущия период;
- дали финансовият отчет за предходния период е одитиран и, ако това е така, дали мнението на предходния одитор е модифицирано.

А4. Ако финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор, одиторът може да е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда като извърши преглед на работната документация на предходния одитор. Дали този преглед предоставя достатъчни и уместни одиторски доказателства зависиот професионалната компетентност и независимост на предходния одитор.

А5. Комуникациите на настоящия одитор с предходния одитор се осъществяват при съобразяване със съответните етични и професионални изисквания.

А6. Някои одиторски доказателства за началните салда на текущите активи и пасиви могат да бъдат получени като част от одиторските процедури през текущия период. Например, събирането (плащането) на началните салда на вземанията (задълженията) през текущия период осигуряват одиторски доказателства за тяхното съществуване, права и задължения,

* Има се предвид, така нареченото „аутсорсване" (outsourcing), което представлява възлагане изпълнението на одита по установените от държавата правила на независима външна одиторска фирма. (бел. на редактора на българското издание)

пълнота и оценка в началото на периода. В случая на материалните запаси, обаче, одиторските процедури за текущия период по отношение на крайното салдо на материалните запаси предоставя малко одиторски доказателства за наличните в началото на периода такива. Следователно, може да са необходими допълнителни одиторски процедури и едно или повече от изброените по-долу могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства:

- наблюдение на текущата инвентаризация и равнението ѝ с началните количества на материалните запаси;
- изпълнение на одиторски процедури за оценка на началните позиции материални запаси;
- изпълнение на одиторски процедури за брутната печалба и отграничаването на отчетните периоди.

А7. За нетекущи активи и пасиви, като например имоти, машини и съоръжения, инвестиции и дългосрочен дълг, определени одиторски доказателства могат да бъдат получени чрез проверка на счетоводната документация и друга информация, залегнала в началните салда. В определени случаи одиторът може да е в състояние да получи определени одиторски доказателства за началните салда чрез потвърждение от трети страни, например, за дългосрочния дълг и инвестициите. В други случаи може да се наложи одиторът да изпълни допълнителни одиторски процедури.

Одиторски заключения и издаване на доклад

Начални салда (вж. параграф 10)

А8. МОС 705 (преработен) установява изискванията и предоставя насоки за обстоятелства, които могат да доведат до модификация в одиторското мнение върху финансовия отчет, вида на мнението, което е подходящо при съществуващите обстоятелства и съдържанието на одиторския доклад, когато се модифицира одиторското мнение. Невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда може да доведе до една или повече модификации в мнението, изразено в одиторския доклад:

(а) квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение, както това е целесъобразно при съществуващите обстоятелства; или

(б) освен ако не е забранено със закон или нормативна разпоредба, квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение, каквото се прецени за уместно, относно резултатите от дейността и паричните потоци, където е подходящо, и немодифицирано мнение относно финансовото състояние.

Приложението включва примери за одиторски доклади.

Модификации в мнението, изразено в одиторския доклад на предходния одитор (вж. параграф 13)

А9. При определени ситуации дадена модификация в мнението на предходния одитор може да не е уместна и съществена за мнението върху финансовия отчет за текущия период. Това може да е така, когато, например, съществува ограничение в обхвата в предходния период, но въпросът, пораждащ ограничението, е разрешен в текущия период.

Приложение

(вж. параграф А8)

Примери за одиторски доклади с изразени модифицирани мнения

Пример 1:

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен)[1] не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС) (рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210[2].**
- **Одиторът не е наблюдавал инвентаризацията на материалните запаси в началото на текущия период и не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните им салда.**
- **Възможните ефекти от неспособността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда на материалните запаси се считат за съществени, но не и всеобхватни по отношение финансовите резултати на предприятието и неговите парични потоци[3].**
- **Финансовото състояние в края на годината е представено достоверно.**
- **В конкретната юрисдикция закон и регулаторни изисквания забраняват на одитора да изрази мнение, което е квалифицирано по отношение на финансовите резултати и паричните потоци и не**

[1] МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

[2] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*

[3] Ако съгласно преценката на одитора възможните ефекти се считат за съществени и всеобхватни по отношение на финансовите резултати и паричните потоци на предприятието, одиторът може да издаде отказ от изразяване на мнение върху финансовите резултати и парични потоци.

е модифицирано по отношение на финансовото състояние.

- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен)[4].**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701[5].**
- **Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.**
- **Представени са съответстващи данни, а финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор. Законодателството или нормативна разпоредба не забранява на одитора да се позовава на доклада на предходния одитор по отношение на съответстващите данни и одиторът е решил да постъпи по този начин.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[6]

Квалифицирано мнение

[4] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

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

[6] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията"), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти

База за изразяване на квалифицирано мнение

Ние бяхме назначени за одитори на компанията на 30 юни 20X1 г. и поради това не сме наблюдавали инвентаризацията на материалните запаси в началото на годината. Ние не бяхме в състояние да се уверим в достатъчна степен чрез алтернативни способи в количествата на материалните запаси, налични към 31 декември 20X0 г. Тъй като началното салдо на материалните запаси се взема предвид при определянето на финансовите резултати и паричните потоци, ние не бяхме в състояние да определим дали биха могли да са необходими корекции по отношение на печалбата за годината, включена в отчета за всеобхватния доход и нетните парични потоци от основна дейност, включени в отчета за паричните потоци.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС) Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано мнение.

Други въпроси

Финансовият отчет на компанията за годината, завършваща на 31 декември 20X0 г. е одитиран от друг одитор, който е изразил немодифицирано мнение относно този отчет на 31 март 20X1 г.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)*.]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет[7]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен)*[8] *– вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) –вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) –вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

Пример 2:

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).**

[7] Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство" и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

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

- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС (рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **Одиторът не е наблюдавал инвентаризацията на материалните запаси в началото на текущия период и не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните им салда.**
- **Възможните ефекти от неспособността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда на материалните запаси се считат за съществени, но не и всеобхватни по отношение финансовите резултати на предприятието и неговите парични потоци[9]**
- **Финансовото състояние в края на годината е представено достоверно.**
- **При съществуващите обстоятелства се счита за уместно издаването на мнение, което е квалифицирано относно финансовите резултати и паричните потоци, и не е модифицирано относно финансовото състояние.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.**
- **Представени са съответстващи данни, а финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор.**

[9] Ако съгласно преценката на одитора възможните ефекти се считат за съществени и всеобхватни за финансовите резултати и паричните потоци на предприятието, одиторът отказва да изрази мнение относно финансовите резултати и парични потоци.

Законодателството или нормативна разпоредба не забранява на одитора да се позовава на доклада на предходния одитор по отношение на съответстващите данни и одиторът е решил да постъпи по този начин.

- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[10]

Мнения

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компанията ABC („компанията"), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

Квалифицирано мнение относно финансовите резултати от дейността и паричните потоци

По наше мнение, с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният отчет за всеобхватния доход и отчет за паричните потоци представят достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дават вярна и честна представа за*) финансовите резултати от дейността и паричните потоци на компанията за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС).

Мнение относно финансовото състояние

[10] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет" не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания" не е приложимо.

По наше мнение, приложеният отчет за финансовото състояние представя достоверно, във всички съществени аспекти (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС.

База за изразяване на мнения, включително база за квалифицирано мнение относно финансовите резултати от дейността и паричните потоци

Ние бяхме назначени за одитори на компанията на 30 юни 20X1 г. и поради това не сме наблюдавали инвентаризацията на материалните запаси в началото на годината. Ние не бяхме в състояние да се уверим в достатъчна степен чрез алтернативни способи в количествата на материалните запаси, налични към 31 декември 20X0 г. Тъй като началното салдо на материалните запаси се взема предвид при определянето на финансовите резултати и паричните потоци, ние не бяхме в състояние да определим дали биха могли да са необходими корекции по отношение на печалбата за годината, включена в отчета за всеобхватния доход и нетните парични потоци от основна дейност, включени в отчета за паричните потоци.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето немодифицирано мнение относно финансовото състояние и нашето квалифицирано одиторско мнение относно финансовите резултати от дейността и паричните потоци.

Други въпроси

Финансовият отчет на компанията за годината, завършваща на 31 декември 20X0 г. е одитиран от друг одитор, който е изразил немодифицирано мнение относно този отчет на 31 март 20X1 г.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет[11]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) –вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) –вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[11] Или други термини, които са подходящи в контекста на правната рамка на съответната юрисдикция

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 520

АНАЛИТИЧНИ ПРОЦЕДУРИ

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1

Дата на влизане в сила 2

Цели 3

Определение 4

Изисквания

Аналитични процедури по същество 5

Аналитични процедури, които подпомагат формирането на цялостно заключение 6

Проучване на резултатите от аналитичните процедури 7

Приложение и други пояснителни материали

Определение за аналитичните процедури A1-A3

Аналитични процедури по същество A4-A16

Аналитични процедури, които подпомагат формирането на цялостно заключение A17-A19

Проучване на резултатите от аналитичните процедури A20-A21

Международен одиторски стандарт (МОС) 520 „Аналитични процедури" трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти".

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда използването от страна на одитора на аналитични процедури като процедури по същество ("аналитични процедури по същество"). Той разглежда също така отговорността на одитора да извършва аналитични процедури към края на одита, които подпомагат одитора при формирането на цялостно заключение относно финансовия отчет. МОС 315 (преработен 2019 г.)[1] разглежда използването на аналитични процедури като процедури за оценка на риска. МОС 330 включва изисквания и насоки относно характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури в отговор на оценените рискове; тези одиторски процедури могат да включват аналитични процедури по същество[2].

Дата на влизане в сила

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

Цели

3. Целите на одитора включват:

(а) получаване на съответстващи и надеждни одиторски доказателства, когато се прилагат аналитични процедури по същество; и

(б) разработване и изпълнение на аналитични процедури към края на одита, които подпомагат одитора при формирането на цялостно заключение относно това дали финансовият отчет е в съответствие с разбирането му за предприятието.

Определение

4. За целите на МОС терминът "аналитични процедури" означава оценки на финансова информация чрез анализ на правдоподобни взаимовръзки между, както финансовите, така и нефинансовите данни. Аналитичните процедури обхващат и необходимото проучване на идентифицираните колебания или взаимовръзките, които са несъвместими с другата съответстваща информация или се отклоняват съществено от очакваните стойности. (вж.: параграф А1-А3)

Изисквания

[1] МОС 315 (преработен 2019 г.) "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания", параграф 14(б).

[2] МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове", параграфи 6 и 18

Аналитични процедури по същество

5. Когато разработва и изпълнява аналитични процедури по същество като процедури по същество в съответствие с МОС 330 [3], независимо дали самостоятелно или в комбинация с тестове на детайли, одиторът : (вж.: параграф А4-А5)

(а) определя уместността на конкретните аналитични процедури по същество за определени твърдения за вярност, като взема под внимание оценените рискове от съществени неправилни отчитания и тестовете на детайли за тези твърдения за вярност, ако има такива; (вж.: параграф А6-А11)

(б) оценява надеждността на данните, въз основа на които са формирани очакванията на одитора за отразените суми или съотношения, като взема предвид източника, сравнимостта, естеството и съответствието на наличната информация, и контролите върху нейното изготвяне; (вж.: параграф А12-А14)

(в) разработва очакване за отчетените суми или съотношения и оценява дали това очакване е достатъчно точно за идентифициране на неправилно отчитане, което, индивидуално или взето заедно с други неправилни отчитания, може да породи съществено неправилно отчитане във финансовия отчет; и (вж.: параграф А15)

(г)определя сумата на каквато и да било разлика в отчетените суми спрямо очакваните стойности, която е приемлива без допълнително проучване, както това се изисква от параграф 7. (вж.: параграф А16)

Аналитични процедури, които подпомагат формирането на цялостно заключение

6. Към края на одита одиторът разработва и изпълнява аналитични процедури, които му помагат да формира цялостното си заключение относно това дали финансовият отчет е в съответствие с разбирането на одитора за предприятието. (вж.: параграф А17-А19)

Проучване на резултатите от аналитичните процедури

7. Ако аналитичните процедури, изпълнени в съответствие с настоящия МОС, идентифицират колебания или съотношения, които не са съвместими с другата съответстваща информация, или които се различават съществено от очакваните стойности, одиторът проучва тези различия като:

(а) отправя проучващи запитвания към ръководството и получава уместни одиторски доказателства, съответстващи на отговорите на ръководството; и

(б) изпълнява други одиторски процедури както това е необходимо при съществуващите обстоятелства. (вж.: параграф А20-А21)

[3] МОС 330, параграф 18

***

Приложение и други пояснителни материали

Определение за аналитичните процедури (вж.: параграф 4)

А1. Аналитичните процедури включват сравнение на финансовата информация на предприятието например със:

- съпоставима информация за предходни периоди;
- очаквани резултати на предприятието, като например бюджети или прогнози, или пък очаквания на одитора, например - приблизителна оценка на амортизацията;
- подобна информация за отрасъла, като например, сравнение на съотношението между приходите от продажбите и вземанията на предприятието със средните за отрасъла или с други предприятия от същия отрасъл с подобен размер.

А2. Аналитичните процедури включват и разглеждане на взаимовръзките, например:

- между елементите на финансовата информация, която се очаква да съответства на предвиждания модел, базиран на опита на предприятието, като например коефициентите на брутната печалба;
- между финансовата информация и свързаната с нея нефинансова информация, като например разходи за заплати към брой служители.

А3. При извършването на аналитичните процедури могат да се използват различни методи. Те варират от опростени сравнения до комплексни анализи, при които се прилагат сложни статистически методи. Аналитичните процедури могат да се прилагат по отношение на консолидирани финансови отчети, компоненти и към отделни елементи от финансова информация.

Аналитични процедури по същество (вж.: параграф 5)

А4. Процедурите по същество, изпълнявани от одитора, на ниво твърдение за вярност могат да представляват тестове на детайли, аналитични процедури по същество или комбинация от двете. Решението относно това кои одиторски процедури да се ползват, включително дали да се използват аналитични процедури по същество, се базира на преценката на одитора за очакваната ефективност и ефикасност на наличните одиторски процедури за намаляване до приемливо ниско ниво на одиторския риск на ниво твърдение за вярност.

А5. Обичайно одиторът може да отправи проучващо запитване към ръководството по отношение на наличието и надеждността на необходимата информация за прилагане на аналитични процедури по

същество и за резултатите от всякакви такива аналитични процедури, извършени от предприятието. Може да е ефикасно да се използва аналитична информация, изготвена от ръководството, при условие, че одиторът е удовлетворен, че тази информация е изготвена по подходящ начин.

Уместност на конкретни аналитични процедури спрямо определени твърдения за вярност (вж.: параграф 5 (а))

А6. Аналитичните процедури по същество обичайно са по-приложими по отношение на големи обеми сделки и операции, които имат тенденция да бъдат предсказуеми във времето. Приложението на планирани аналитични процедури се базира на очакването, че съществуват определени взаимозависимости между данните и те продължават при липсата на известни условия в полза на противното. Но уместността на конкретна аналитична процедури зависи от оценката на одитора за това колко ефективна ще бъде тя при разкриването на неправилно отчитане, което, индивидуално или взето заедно с други неправилни отчитания, може да породи съществени неправилни отчитания във финансовия отчет.

А7. В някои случаи дори прост модел за предвиждане може да бъде ефективен като аналитична процедура. Например, когато предприятието има известен брой служители с фиксирани възнаграждения през периода, за одитора е възможно да използва тези данни, за да определи приблизително общите разходи за възнаграждения за периода с висока степен на точност, като по този начин осигурява одиторски доказателства за съществен обект във финансовия отчет и намалява необходимостта от изпълнение на тестове на детайлите, свързани с възнагражденията на персонала. Използването на общоприети търговски съотношения (като например, маржове на печалбата за различни видове предприятия за търговия на дребно) могат често да се използват ефективно в аналитичните процедури по същество, за да осигурят доказателства в подкрепа на разумността на отразените суми.

А8. Различните видове аналитични процедури осигуряват различни нива на сигурност. Аналитични процедури, включващи например прогнозиране на общите приходи от наеми за сграда, която е разделена на апартаменти, като се вземат предвид наемните ставки, броя на апартаментите, процентите на незаетост, могат да осигурят убеждаващи доказателства и могат да елиминират необходимостта от допълнително потвърждение чрез тестове на детайлите, при условие, че елементите са потвърдени по подходящ начин. Обратното, изчислението и сравнението на брутните маржове като средство за потвърждение на сумата на приходите може да предостави недостатъчно убеждаващи доказателства, но може да е полезно като подкрепяща информация, ако се използва в комбинация с други одиторски процедури.

А9. Определянето на уместността на конкретни аналитични процедури по същество се повлиява от естеството на твърдението за вярност и оценката на одитора за риска от съществени неправилни отчитания. Например, ако контролите върху обработката на поръчките за продажби са недостатъчни, одиторът може да се позове в по-голяма степен на тестовете на детайли вместо на аналитичните процедури по същество за твърденията за вярност, свързани с вземанията.

А10. Конкретни аналитични процедури по същество могат също да се приемат за подходящи, когато се извършват тестове на детайли за същото твърдение за вярност. Например, когато се получават одиторски доказателства относно твърдението за вярност за оценката на салдата по вземанията, одиторът може да приложи аналитични процедури относно възрастовия анализ на клиентските сметки в допълнение към изпълнението на тестове на детайли към последващите парични постъпления, за да определи събираемостта на вземанията.

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

А11. Взаимовръзката между отделните позиции във финансовия отчет, които традиционно се вземат предвид при одита на стопански предприятия, може не винаги да са уместни при одита на държавни или други нестопански предприятия от публичния сектор; например, в редица предприятия от публичния сектор е възможно да има малка пряка взаимовръзка между приходите и разходите. В допълнение, тъй като разходите за придобиване на активи може да не бъдат капитализирани, може да не съществува взаимовръзка между разходите, например, за материалните запаси и дълготрайните активи и сумите на тези активи, отразени във финансовия отчет. Възможно е също да няма налични данни или статистическа информация за отрасъла за целите на сравнението в публичния сектор. Но могат да бъдат подходящи и други взаимовръзки, като например отклоненията в разходите на километър за изграждане на път или броя на придобитите превозни средства в сравнение с изваденитe от употреба.

*Надеждност на данните (*вж.: параграф 5(б))

А12. Надеждността на данните се влияе от техния източник и от естеството им, и зависи от обстоятелствата, при които те са получени. Съответно, при определянето дали данните са надеждни за целите на разработване на аналитични процедури по същество одиторът взема под внимание следното:

(а) Източникът на наличната информация. Например, информацията може да е по-надеждна, ако е получена от независими източници извън предприятието[4].

(б) Сравнимостта на наличната информация. Например, данните, които са обобщени на ниво отрасъл, може да се наложи да бъдат допълнени, за да станат сравними с тези на конкретното предприятие, което произвежда и продава специализирана продукция.

(в) Характерът и уместността на наличната информация. Например, дали бюджетите са били разработени по-скоро от гледна точка на резултатите, които се очакват, отколкото като цели, които да бъдат постигнати.

(г) Контролите върху изготвянето на информацията, които са разработени с цел гарантиране на нейната пълнота, точност и валидност. Например, контролите върху изготвянето, прегледа и поддържането на бюджетите.

А13. Одиторът обмисля тестването на оперативната ефективност на контролите, ако има такива, върху изготвянето от страна на предприятието на информацията, ползвана от него при приложението на аналитичните процедури по същество в отговор на оценените рискове. Когато тези контроли са ефективни, одиторът възлага по-голямо доверие на надеждността на информацията и следователно, на резултатите от аналитичните процедури. Оперативната ефективност на контролите върху нефинансовата информация често могат да бъдат тествани във връзка с други тестове на контролите. Например, при установяването на контроли върху обработката на фактурите за продажби предприятието може да включи контроли върху отразяването на единичните продажби. При тези обстоятелства одиторът може да извърши тест на оперативната ефективност на контролите върху регистрирането на единичните продажби във връзка с тестовете на оперативната ефективност на контролите върху обработката на фактурите за продажби. Алтернативно, одиторът може да обмисли дали информацията е била подложена на тестване при одита. МОС 500 установява изискванията и предоставя насоки за определянето на одиторските процедури, които следва да бъдат изпълнени по отношение на информацията, която ще се ползва за целите на аналитичните процедури по същество[5].

А14. Въпросите, дискутирани в параграфи А12(а)-А12(г) са уместни независимо от това дали одиторът изпълнява аналитични процедури по същество върху финансовия отчет на предприятието към края на периода, или върху междинни данни и дали планира да изпълни аналитични процедури по същество за останалия период. МОС 330 установява изискванията и предоставя насоки за процедурите по същество, изпълнявани на междинна дата[6].

---

[4] МОС 500 "Одиторски доказателства", параграф А35

[5] МОС 500 , параграф 10

[6] МОС 330, параграфи 22-23

*Оценка за това дали очакванията са достатъчно точни (*вж.: параграф 5(в))

А15. Въпросите, които са уместни при оценката от страна на одитора дали очакването може да бъде разработено достатъчно точно, за да се идентифицира неправилно отчитане, което, индивидуално или взето заедно с други неправилни отчитания, може да породи съществено неправилно отчитане във финансовия отчет, включват:

- Точността, с която могат да бъдат предвидени очакваните резултати от аналитичните процедури по същество. Например, одиторът може да очаква по-голяма степен на последователност при сравнението на брутните маржове на печалбата в различните периоди, отколкото при сравняването на разходи по усмотрение на предприятието, като например разходи за изследователска дейност или реклама.
- Степента, до която информацията може да бъде детайлизирана. Например, аналитичните процедури по същество могат да бъдат по-ефективни, когато се прилагат към финансова информация за отделни елементи от дейност или за финансови отчети на компоненти на едно диверсифицирано предприятие, отколкото когато се прилагат за финансовия отчет на предприятието като цяло.
- Наличието на информация, както финансова така и нефинансова. Например, одиторът преценява дали такава финансова информация като бюджети или прогнози и нефинансова информация като брой на произведените или продадени единици е на разположение за разработване на аналитични процедури по същество. Ако информацията е на разположение, одиторът преценява също нейната надеждност, както това е изложено в параграфи А12-А13 по-горе.

*Сума на приемливата разлика между отчетените суми и очакваните стойности (*вж.: параграф 5(г))

А16. Определянето от страна на одитора на сумата на разликата от очакванията, която може да бъде приета без допълнително проучване, се повлиява от нивото на същественост[7] и съответствието с желаното ниво на сигурност, като се вземе под внимание възможността за неправилно отчитане, което индивидуално или взето заедно с други неправилни отчитания, може да породи съществени неправилни отчитания във финансовия отчет. МОС 330 изисква одиторът да получи толкова повече убеждаващи одиторски доказателства, колкото по-висока е оценката му за риска[8]. Съответно, с увеличаването на оценения риск, сумата на разликите, която се счита за приемлива без допълнително проучване, намалява, за да се постигне желаното ниво на убеждаващи доказателства[9].

[7] МОС 320, "Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита", параграф А14
[8] МОС 330, параграф 7(б)
[9] МОС 330, параграф А19

Аналитични процедури, които подпомагат формирането на цялостно заключение (вж.: параграф 6)

A17. Заключенията, направени въз основа на резултатите от разработените и изпълнени аналитични процедури в съответствие с параграф 6, са предвидени да подкрепят заключенията, формирани по време на одита на индивидуалните компоненти или елементи на финансовия отчет. Това помага на одитора да направи разумни заключения, на които да базира одиторското мнение.

A18. Резултатите от тези аналитични процедури могат да идентифицират риск от съществени неправилни отчитания, който не е бил отчетен по-рано. При такива обстоятелства МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква от одитора да преразгледа оценката си за рисковете от съществени неправилни отчитания и да модифицира по подходящ начин планираните допълнителни одиторски процедури[10].

A19. Аналитичните процедури, изпълнени в съответствие с параграф 6, могат да бъдат сходни с тези, които биха били използвани като процедури за оценка на риска.

Проучване на резултатите от аналитичните процедури (вж.: параграф 7)

A20. Одиторските доказателства, свързани с отговорите на ръководството, могат да бъдат получени чрез оценка на тези отговори, като се вземе под внимание разбирането на одитора за предприятието и неговата среда и други одиторски доказателства, получени в процеса на одита.

A21. Необходимостта от изпълнение на други одиторски процедури може да възникне, когато например, ръководството не е в състояние да даде обяснение или обяснението, взето заедно с получените одиторските доказателства, свързани с отговора на ръководството, не се счита за адекватно.

[10] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 37

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 530

ОДИТОРСКИ ИЗВАДКИ

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

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1-2
Дата на влизане в сила	3
Цел	4
Определения	5
Изисквания	
Проектиране на извадки, размер и избор на обекти за тестване	6-8
Изпълнение на одиторски процедури	9-11
Характер и причина за отклонения и неправилни отчитания	12-13
Проектиране на неправилни отчитания	14
Оценяване на резултатите от одиторските извадки	15
Приложение и друг пояснителен материал	
Определения	A1-A3
Проектиране на извадки, размер и избор на обекти за тестване	A4-A13
Изпълнение на одиторски процедури	A14-A16
Характер и причина за отклонения и неправилни отчитания	A17
Проектиране на неправилни отчитания	A18-A20
Оценяване на резултатите от одиторските извадки	A21-A23
Приложение 1: Стратификация и стойностно претеглен избор	
Приложение 2: Примери на фактори, оказващи влияние върху размера на извадката за тестове на контролите	
Приложение 3: Примери на фактори, оказващи влияние върху размера на извадката за тестове на детайлите	
Приложение 4: Методи за избор на извадка	

Международен одиторски стандарт (МОС) 530 „Одиторски извадки” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Този Международен одиторски стандарт (МОС) се прилага, когато одиторът е решил да използва одиторски извадки при изпълнението на одиторски процедури. Той разглежда използването от страна на одитора на статистически и нестатистически подходи при формирането на извадки за целите на проектирането и избора на одиторската извадка, изпълнението на тестове на контролите и тестове на детайлите, и оценяването на резултатите от извадката.
2. Този МОС допълва МОС 500 [1], който разглежда отговорността на одитора да разработва и изпълнява одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да му позволят да достигне до разумни заключения, върху които да базира одиторското мнение. МОС 500 предоставя насоки относно способите, които са на разположение на одитора при избора на обекти за тестване, като одиторската извадка е едно от тези средства.

Дата на влизане в сила

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

Цел

4. Целта на одитора, когато използва одиторски извадки, е да осигури разумна база за оформяне заключения относно популацията, от която е направена извадката.

Определения

5. За целите на този МОС, посочените по-долу термини имат значението, посочено срещу тях:

(а) „Одиторски извадки" („извадки") - прилагането на одиторски процедури върху по-малко от 100% от обектите в дадена популация които са от одиторско значение, при което всички извадкови единици имат шанс да бъдат избрани, за да се осигури разумна база за одитора за оформяне на заключения за цялата популация.

(б) „Популация" - пълният комплект от данни, от който е избрана проба и за който одиторът желае да направи заключения.

[1] МОС 500 „Одиторски доказателства"

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

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

(ii) в случай на тест на контролите, че контролите не са толкова ефективни, отколкото са в действителност, или, в случай на тест на детайлите, че съществува съществено неправилно отчитане, когато такова не съществува в действителност. Този вид погрешно заключение оказва влияние върху одиторската ефективност, тъй като обикновено води до допълнителна работа за установяване, че първоначалните заключения не са били точни.

(г) „Риск, несвързан с извадка” – рискът, одиторът да достигне до погрешно заключение по причина, която не е свързана с риск на извадката (вж. параграф А1).

(д) „Аномалия” – неправилно отчитане или отклонение, което очевидно не е представително за неправилните отчитания или отклоненията в популацията.

(е) „Извадкова единица” - отделните позиции, съставляващи популацията (вж. параграф А2).

(ж) „Статистическа извадка” - подход към формиране на извадките, който притежава следните характеристики:

(i) произволен избор на обектите в извадката; и

(ii) използване на теорията на вероятностите за оценка на резултатите от извадката, включително за оценка на риска от извадката.

Подходът към формиране на извадки, който не притежава характеристиките, описани в точки (i) и (ii), се счита за нестатистическа извадка.

(з) „Стратификация (групиране)” - процес на разпределяне на популацията на части, всяка от които представлява група от извадкови единици, които имат подобни характеристики (често парична стойност).

(и) „Допустимо неправилно отчитане” – парична сума, определена от одитора, във връзка с която одиторът се опитва да получи подходящо ниво на сигурност, че паричната сума, определена от одитора, не е била

превишена от действителното неправилно отчитане в популацията (вж. параграф А3).

(й) „Допустим процент на отклонение ” – процент на отклонение спрямо установените вътрешни контролни процедури, определени от одитора, във връзка с които одиторът се опитва да получи подходящо ниво на сигурност, че процентът на отклонение, определен от одитора, не е бил превишен от действителния процент на отклонение в популацията.

Изисквания

Проектиране на извадки, размер и избор на обекти за тестване

6. При проектирането на одиторска извадка, одиторът разглежда целта на одиторската процедура и характеристиките на популацията, от която е направена извадката (вж. параграфи А4-А9).

7. Одиторът определя размер на извадката, който е достатъчен за намаляването на риска на извадката до приемливо ниско ниво (вж. параграфи А10-А11).

8. Одиторът избира обекти за извадката по такъв начин, че всяка извадкова единица в популацията да има шанс да бъде избрана (вж. параграфи А12-А13).

Изпълнение на одиторски процедури

9. Одиторът изпълнява одиторски процедури, подходящи за целта, по отношение на всеки избран обект.

10. Ако одиторската процедура не е приложима към избрания обект, одиторът изпълнява процедурата по отношение на заместващ обект (вж. параграф А14).

11. Ако одиторът не е в състояние да приложи проектираните одиторски процедури, или подходящи алтернативни процедури, по отношение на избрания обект, одиторът ги разглежда като отклонение с избраните контроли, в случая на тестове на контролите, или като неправилно отчитане, в случая на тестове на детайлите (вж. параграфи А15-А16).

Характер и причина за отклонения и неправилни отчитания

12. Одиторът проучва характера и причината за всякакви установени отклонения или неправилни отчитания и за оценката на техния възможен ефект върху целта на одиторската процедура и върху други аспекти на одита (вж. параграф А17).

13. В изключително редки обстоятелства, когато одиторът счита, че неправилно отчитане или отклонение, установени в дадена извадка, представляват аномалия, одиторът получава висока степен на сигурност, че това неправилно отчитане или отклонение не са представителни за популацията. Одиторът получава тази степен на сигурност като изпълни допълнителни одиторски процедури за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че неправилното отчитане или отклонението не оказват влияние върху останалата част на популацията.

Проектиране на неправилни отчитания

14. За тестове на детайлите одиторът проектира неправилните отчитания, установени в извадката, спрямо популацията (вж. параграфи А18-А20).

Оценяване на резултатите от одиторските извадки

15. Одиторът оценява:

(а) резултатите от извадката; и (вж. параграфи А21-А22)

(б) дали използването на одиторска извадка е осигурило разумна база за заключения относно тестваната популация (вж. параграф А23).

***

Приложение и друг пояснителен материал

Определения

Риск, който не е свързан с извадките

А1. Примери на риск, който не е свързан с извадките, включват използването на неподходящи одиторски процедури или неправилното тълкуване на одиторски доказателства, както и неспособност да се разпознае неправилно отчитане или отклонение.

Извадкова единица (вж. параграф 5(е))

А2. Извадковите единици могат да бъдат физически обекти (например, описани чекове по депозитни сметки, кредитни записвания по банкови извлечения, фактури по продажби или индивидуални салда по вземания от клиенти) или парични единици.

Допустимо неправилно отчитане (вж. параграф 5(и))

А3. При проектирането на извадка одиторът определя допустимото неправилно отчитане, за да адресира риска, че съвкупността от индивидуално несъществени неправилни отчитания може да доведе до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет, както и за да осигури известен запас за възможни неустановени неправилни отчитания. Допустимото неправилно отчитане е прилагането на ниво на същественост относно представянето, както е определено в МОС 320 [2], към определена извадкова процедура. Допустимото неправилно отчитане може да бъде същата сума или сума, по-ниска от нивото на същественост на представянето.

Проектиране на извадки, размер и избор на обекти за тестване

Проектиране на извадки (вж. параграф 6)

А4. Одиторските извадки дават възможност на одитора да получи и оцени одиторски доказателства относно някои характеристики на избраните обекти, за да оформи или да помогне оформянето на заключение относно популацията, от която е направена извадката. За формирането на одиторските извадки могат да се използват статистически или нестатистически методи.

А5. При проектирането на одиторска извадка, съображенията на одитора включват постигането на конкретна цел и комбинацията от одиторски процедури, за които е вероятно да осигурят по най-добрия начин постигането на тази цел. Разглеждането на характера на търсените одиторски доказателства

[2] МОС 320 „Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита”, параграф 9.

и възможните условия за отклонения или неправилни отчитания, или други характеристики, свързани с тези одиторски доказателства, ще помогнат на одитора да дефинира какво представлява неправилно отчитане или отклонение, и каква популация да използва за формирането на извадка. При изпълнението на изискването на параграф 8 от МОС 500 , когато формира одиторска извадка одиторът изпълнява одиторски процедури, за да получи доказателства, че популацията, от която е направена одиторската извадка, е пълна.

А6. Разглеждането на целта на одиторската процедура от страна на одитора, съгласно изискванията на параграф 6, включва ясно разбиране за това, какво представлява отклонение или неправилно отчитане, така че всички, и само, тези условия, които имат отношение към целта на одиторската процедура, да бъдат включени в оценката на отклоненията или проектирането на неправилните отчитания. Например, при тестове на детайлите, свързани с наличието на търговски вземания, като потвърждение, плащанията, направени от клиента преди датата на потвърждението, но получени малко след тази дата от клиента, не се считат за неправилно отчитане. Също така, неправилното разнасяне по сметките на клиентите не се отразява върху общото салдо на търговските вземания. Поради това, може да не е подходящо това да се разглежда като неправилно отчитане при оценката на резултатите от извадката по тази конкретна одиторска процедура, въпреки че може да има важно отражение върху други области на одита, като например оценката на риска от измама или адекватността на провизията за трудносъбираеми вземания.

А7. При разглеждането на характеристиките на дадена популация, за тестовете на контролите, одиторът прави оценка на очаквания процент отклонение на базата на одиторското разбиране за контролите или въз основа на проверката на малък брой обекти от популацията. Тази оценка се прави, за да се проектира одиторската извадка и да се определи нейният размер. Например, ако очаквания процент на отклонение е неприемливо висок, одиторът обикновено ще реши да не извършва тестове на контролите. По подобен начин, одиторът прави оценка на очакваното неправилно отчитане в популацията за тестове на детайлите. Ако очакваното неправилно отчитане е високо, при изпълнението на тестове на детайлите може да се окаже подходяща 100% проверка или използването на по-голям обем извадка.

А8. При разглеждането на характеристиките на популацията, от която ще се направи извадката, одиторът може да определи, че са подходящи стратификация или стойностно претеглен избор. Приложение 1 разглежда стратификацията и стойностно претегленият избор в детайли.

А9. Решението дали да се използва статистическият или нестатистическият подход за формиране на извадка е въпрос на преценка на одитора; размерът на извадката обаче не е валиден критерий за разграничаване на статистическия или нестатистическия подход.

Размер на извадката (вж. параграф 7)

А10. Нивото на риск на извадката, което одиторът е склонен да приеме, се отразява върху необходимия размер на извадката. Колкото по-нисък риск е склонен да приеме одиторът, толкова по-голям ще трябва да бъде размерът на извадката.

А11. Размерът на извадката може да се определи чрез прилагането на статистическа формула или посредством извършването на професионална преценка. Приложения 2 и 3 посочват влиянията, които различни фактори обичайно оказват върху определянето на размера на извадката. При подобни обстоятелства ефектът върху размера на извадката на фактори като тези, посочени в Приложения 2 и 3, ще бъде подобен, независимо дали е избран статистически или нестатистически подход.

Избор на обекти за тестване (вж. параграф 8)

А12. При статистическия подход за формиране на извадки, извадковите обекти се избират по такъв начин, че всяка извадкова единица да има известна вероятност да бъде избрана. При нестатистическия подход за формиране на извадки се използва преценка за избор на извадкови обекти. Тъй като целта на извадката е да осигури разумна база за одитора, върху която той да направи заключения относно популацията, от която е избрана извадката, важно е одиторът да формира представителна извадка, за да избегне предубеденост, като избере извадкови обекти, притежаващи характеристики, типични за популацията.

А13. Основните методи за избор на извадки са използването на случаен избор, систематичен избор и рисков избор. Всеки един от тези методи е разгледан в Приложение 4.

Изпълнение на одиторски процедури (вж. параграфи 10-11)

А14. Пример на случай, при който е необходимо процедурата да бъде изпълнена върху заместващ обект, е когато например при тестването на доказателствата за одобряване на плащане е бил избран анулиран чек. Ако одиторът е удовлетворен, че чекът е бил анулиран по надлежния начин така, че да не представлява отклонение, се прави проверка на подходящо избран заместващ обект.

А15. Пример на случай, при който одиторът не е в състояние да приложи проектираните одиторски процедури спрямо избран обект, е когато свързаната с този обект документация е била загубена.

А16. Пример на подходяща алтернативна процедура би могла да бъде проверката на достатъчно касови бележки, заедно с доказателства за техния източник и обектите, които те са предназначени да уредят, когато не е бил получен отговор на положително искане за потвърждение.

Характер и причина за отклонения и неправилни отчитания (вж. параграф 12)

А17. При анализа на установените отклонения и неправилни отчитания, одиторът може да установи, че много от тях имат общи характеристики, например, вид на сделката, местоположение, продуктова линия или период от време. В тези случаи одиторът може да реши да установи всички обекти в популацията, които притежават общата характеристика, и да разшири одиторските процедури, за да обхване тези обекти. Нещо повече, тези отклонения или неправилни отчитания могат да бъдат умишлени и могат да сочат възможна измама.

Предвиждане на неправилните отчитания

А18. От одитора се изисква да направи предвиждане за неправилните отчитания спрямо популацията, за да получи по-широк поглед върху мащаба на неправилните отчитания, но това предвиждане може да се окаже недостатъчно, за да определи сумата, която да бъде документирана.

А19. Когато неправилното отчитане бъде определено като аномалия, то може да бъде изключено при предвиждането на неправилните отчитания спрямо популацията. Ефектът от всяко такова неправилно отчитане обаче, ако остане некоригирано, въпреки това трябва да бъде взет под внимание в допълнение към предвиждането на неправилните отчитания, които не представляват аномалии.

А20. За тестовете на контролите не е необходимо изричното предвиждане на отклоненията, тъй като процентът на отклонение на извадката представлява и предвиден процент на отклонение за популацията като цяло. МОС 330 [3] предоставя насоки за случаите, при които са установени отклонения спрямо контролите, върху които одиторът има намерение да разчита.

Оценяване на резултатите от одиторските извадки (вж. параграф 15)

А21. За тестове на контролите, неочаквано висок процент на отклонение на извадката може да доведе до увеличаване на оценения риск от съществени неправилни отчитания, освен ако не бъдат получени допълнителни одиторски доказателства, подкрепящи първоначалната оценка. За тестове на детайлите, неочаквано висок процент на неправилни отчитания на извадката може да накара одитора да вярва, че класът сделки или салда по сметки съдържат съществени неправилни отчитания, при отсъствието на допълнителни одиторски доказателства, че не е налице съществено неправилно отчитане.

[3]МОС 330 „Одиторски процедури в отговор на оценените рискове”, параграф 17

А22. В случай на тестове на детайлите, предвиденото неправилно отчитане плюс аномалното неправилно отчитане, ако има такова, представлява най-добрата приблизителна оценка на одитора за неправилното отчитане в популацията. Когато предвиденото неправилно отчитане плюс аномалното неправилно отчитане, ако има такова, превиши допустимото неправилно отчитане, извадката не осигурява разумна база за заключения относно популацията, предмет на тестването. Колкото по-близко е предвиденото неправилно отчитане плюс аномалното неправилно отчитане, ако има такова, до допустимото неправилно отчитане, толкова по-вероятно е действителното неправилно отчитане в популацията да превиши допустимото неправилно отчитане. Също така, ако предвиденото неправилно отчитане е по-високо от очакванията на одитора за неправилното отчитане, използвано при определянето на размера на извадката, одиторът може да заключи, че е налице неприемлив риск на извадката, че действителното неправилно отчитане в популацията ще превиши допустимото неправилно отчитане. Вземането под внимание на резултатите от останалите одиторски процедури ще помогне на одитора да оцени риска дали действителното неправилно отчитане в популацията ще превиши допустимото неправилно отчитане, като този риск може да бъде намален, ако бъдат получени допълнителни одиторски доказателства.

А23. Ако одиторът заключи, че одиторската извадка не предоставя разумна база за заключения относно популацията, предмет на тестването, одиторът може:

- да поиска от ръководството на проучи установените неправилни отчитания и възможността за допълнителни неправилни отчитания, както и да извърши необходимите корекции; или
- да обвърже характера, времето на провеждане и обхвата на допълнителните одиторски процедури, за да постигне по най-добрия начин изискваното ниво на сигурност. Например, в случай на тестове на контролите, одиторът би могъл да разшири размера на извадката, да тества алтернативен контрол или да модифицира съответните процедури по същество.

Приложение 1

(вж. параграф А8)

Стратификация и стойностно претеглен избор

При разглеждането на характеристиките на популацията, от която ще бъде направена извадката, одиторът може да определи, че са подходящи стратификация или стойностно претеглен избор. Настоящото Приложение предоставя насоки за одитора относно използването на техники за стратификация или стойностно претеглен избор на извадка.

Стратификация

1. Ефикасността на одита може да се подобри, ако одиторът стратифицира популацията чрез разделянето ѝ на отделни суб-популации, които имат определяща обща характеристика. Целта на стратификацията е да се намали променливостта на обектите в рамките на всяка една част (страта), което да позволи намаляването на размера на извадката, без пропорционално увеличаване на риска на извадката.

2. Често при извършването на тестове на детайлите, популацията се стратифицира по парична стойност. Това позволява насочването на по-големи одиторски усилия към обекти с по-висока стойност, които могат да съдържат най-голям потенциал за неправилно отчитане, в смисъла на надценяване. По подобен начин, популацията може да бъде стратифицирана според определени характеристики, които посочват по-висок риск от неправилно отчитане, например, когато се тества провизията за трудносъбираеми вземания при оценката на вземанията салдата могат да бъдат стратифицирани по възраст.

3. Резултатите от одиторските процедури, приложени по отношение на единиците на извадката в рамките на частта (стратата) могат единствено да бъдат проектирани по отношение на обектите, които изграждат тази част. За да направи заключение по отношение на цялата популация, одиторът ще трябва да вземе под внимание риска от съществени неправилни отчитания в зависимост от това, дали друга част доизгражда цялата популация. Например, 20% от обектите в популацията могат да съставляват 90% от стойността на салдото по сметката. Одиторът може да реши да провери извадка от тези обекти. Одиторът оценява резултатите от тази извадка и достига до заключение за 90% от стойността, отделно от оставащите 10% (за които ще се използва допълнителна извадка или други способи за набавяне на доказателства, или които може да се считат за несъществени).

4. Ако клас от сделки или салда по сметки са били разделени на части (страти), неправилното отчитане се проектира спрямо всяка част поотделно. Проектираните неправилни отчитания за всяка част след това се комбинират при разглеждането на възможния ефект на неправилните отчитания върху общия клас от сделки или салда по сметки.

Стойностно претеглен избор

5. Често при извършването на тестове на детайлите може да се окаже ефикасно извадковата единица да се определи от отделни парични единици, които съставят популацията. След избирането на конкретни парични единици от популацията, например салдото по вземанията, одиторът проверява тези конкретни обекти, например индивидуалните салда, които съдържат тези парични единици. Едно от предимствата на този подход за определяне на извадковата единица е, че одиторските усилия са насочени към обекти с по-висока стойност, тъй като има по-голяма вероятност те да бъдат избрани, което води до по-малки размери на извадката. Този подход може да бъде използван съвместно със систематичния метод за избор на извадка (описан в Приложение 4) и е най-ефикасен, когато се прави избор чрез използването случайна извадка.

Приложение 2

(вж. параграф А11)

Примери на фактори, оказващи влияние върху размера на извадката за тестовете на контролите

По-долу са описани факторите, които одиторът следва да вземе под внимание при определяне размера на извадката за тест на контролите. Тези фактори, които трябва да бъдат разгледани заедно, допускат, че одиторът не променя характера или времето на провеждане на тестовете на контролите, или не променя по друг начин подхода към процедурите по същество в отговор на оценените рискове.

ФАКТОР	**ЕФЕКТ ВЪРХУ РАЗМЕРА НА ИЗВАДКАТА**	
1. Нарастване на степента, до която оценката на риска от одитора взема под внимание плановете за тестване на оперативната ефективност на контролите	Увеличение	Колкото по-висока степен на сигурност одиторът възнамерява да получи от оперативната ефективност на контролите, толкова по-ниска ще бъде оценката на одитора на риска от съществени неправилни отчитания, и съответно толкова по-голям ще трябва да бъде размерът на извадката. Когато оценката на одитора на риска от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение на вярност включва очакване за оперативната ефективност на контролите, от одитора се изисква да изпълни тестове на контролите.

ФАКТОР	**ЕФЕКТ ВЪРХУ РАЗМЕРА НА ИЗВАДКАТА**	
		При равни други условия, колкото повече одиторът разчита на оперативната ефективност на контролите при оценката на риска, толкова по-голям е обхватът на тестовете на контролите на одитора (и оттам, размерът на извадката се увеличава).
2. Увеличение на допустимия процент на отклонение	Намаление	Колкото по-нисък е допустимият процент на отклонение, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката.
3. Увеличение на очаквания процент на отклонение на тестваната популация	Увеличение	Колкото по-висок е очакваният процент на отклонение, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката, за да бъде одиторът в положение да направи разумна приблизителна оценка на действителния процент на отклонение. Факторите, имащи отношение към разглеждането от одитора на очаквания процент на отклонение, включват разбирането

ФАКТОР	**ЕФЕКТ ВЪРХУ РАЗМЕРА НА ИЗВАДКАТА**	
		разбирането на одитора за бизнеса (и по-конкретно, процедурите за оценка на риска, които са изпълнени с цел получаване на разбиране за вътрешния контрол), промените в персонала или във вътрешния контрол, резултатите от одиторските процедури, приложени в предходни периоди и резултатите от други одиторски процедури. Високите очаквани проценти на отклонение в контрола обикновено гарантират малко, ако изобщо има някакво, намаление на оценения риск от съществено неправилно отчитане.
4. Повишаване на желаното ниво на сигурност на одитора, че допустимият процент на отклонение не е бил превишен от действителния процент на отклонение в популацията	Увеличение	Колкото по-високо е желаното от одитора ниво на сигурност, че резултатите от извадката на практика са показателни за действителното наличие на отклонение в популацията, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката.

ФАКТОР	**ЕФЕКТ ВЪРХУ РАЗМЕРА НА ИЗВАДКАТА**	
5. Увеличение на броя на единиците на извадката в популацията	Несъществен ефект	За големи популации, действителният размер на популацията има малко, ако изобщо има някакво, влияние върху размера на извадката. За малки популации обаче, одиторската извадка не е достатъчно ефикасна като алтернативен способ за получаване на подходящи одиторски доказателства.

Пример 3

(вж. параграф 11)

Примери на фактори, влияещи върху размера на извадката за тестове на детайлите

По-долу са описани фактори, които одиторът взема под внимание когато определя размера на извадката за тестове на детайлите. Тези фактори е необходимо да се разглеждат заедно, като се допуска, че одиторът не променя подхода към тестовете на контролите или не променя по друг начин характера и времето на провеждане на процедурите по същество в отговор на оценените рискове.

ФАКТОР	**ЕФЕКТ ВЪРХУ РАЗМЕРА НА ИЗВАДКАТА**	
1. Повишаване на оценката на одитора за риска от съществени неправилни отчитания	Увеличение	Колкото по-висока е оценката на одитора на риска от съществени неправилни отчитания, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката. Оценката на одитора на риска от съществени неправилни отчитания се влияе от вътрешноприсъщия риск и риска на контрола. Например, ако одиторът не изпълни тестове на контролите, оценката на риска на одитора не може да бъде намалена от ефективното функциониране на вътрешните контроли във връзка с определено твърдение за вярност.

ФАКТОР	**ЕФЕКТ ВЪРХУ РАЗМЕРА НА ИЗВАДКАТА**	
		Поради това, за да намали одиторския риск до приемливо ниско ниво, одиторът се нуждае от нисък риск на разкритията и трябва да разчита повече на процедурите по същество. Колкото повече одиторски доказателства са получени от тестовете на детайлите (т.е. колкото по-нисък е рискът на разкритията), толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката.
2. Увеличение на използването на други процедури по същество, насочени към същото твърдение за вярност	Намаление	Колкото повече одиторът разчита на други процедури по същество (тестове на детайлите или аналитични процедури по същество) за намаляване до приемливо ниво на риска на разкритията относно конкретна популация, толкова по-ниска степен на доверие ще изисква от извадката и следователно, нейният размер може да бъде по-малък.

ФАКТОР	**ЕФЕКТ ВЪРХУ РАЗМЕРА НА ИЗВАДКАТА**	
3. Повишаване на желаното ниво на сигурност на одитора, че допустимото неправилно отчитане не е било превишено от действителното неправилно отчитане в популацията	Увеличение	Колкото по-голяма е степента на сигурност, която одиторът изисква, че резултатите от извадката са на практика показателни за действителното неправилно отчитане в популацията, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката.
4. Увеличение на допустимото неправилно отчитане	Намаление	Колкото по-ниско е допустимото неправилно отчитане, толкова по-голяма трябва да бъде извадката.
5. Увеличение в размера на неправилното отчитане, което одиторът очаква да открие в популацията	Увеличение	Колкото по-голям е размерът на неправилното отчитане, което одиторът очаква да открие в популацията, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката, така че да може да се направи разумна приблизителна оценка за действителния размер на неправилно отчитане в популацията. Факторите, уместни за преценката на одитора за очакваното ниво на неправилно отчитане, включват степента, до която стойностите на обектите се определят субективно, резултатите от процедурите за

		оценка на риска, резултатите от
ФАКТОР	**ЕФЕКТ ВЪРХУ РАЗМЕРА НА ИЗВАДКАТА**	
		тестовете на контролите, резултатите от приложените в предходни периоди одиторски процедури и резултатите от други процедури по същество.
6. Стратификация на популацията, където е уместно	Намаление	Когато съществува широк обхват (променливост) в паричния размер на обектите в популацията може да бъде полезно популацията да се стратифицира. Когато популацията може да бъде стратифицирана по подходящ начин, съвкупността от размерите на извадките от съответната част (страта) обикновено ще бъде по-малка от размера на извадката, който би бил необходим за получаване на определено ниво на риск на извадката, ако една извадка би била извлечена от цялата популация.
7. Брой на единиците на извадката в популацията	Незначителен ефект	За големи популации, действителният размер на популацията има малко, ако изобщо има някакво, влияние върху размера на извадката.

ФАКТОР	**ЕФЕКТ ВЪРХУ РАЗМЕРА НА ИЗВАДКАТА**	
		Следователно за малки популации одиторската извадка често не е достатъчно ефикасна като алтернативен способ за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства. (Когато обаче се използват парични единици на извадката, увеличаването на паричната стойност на популацията увеличава и размера на извадката, освен ако това не се компенсира чрез увеличаване на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (и ако е уместно, нивото или нивата на същественост за конкретни класове от сделки, салда по сметки или оповестявания.)

Приложение 4
(вж. параграф А13)

Методи за избор на извадка
Има много методи за избор на извадка. Основните методи са следните:

(а) случаен избор (използване на генератори на случайни числа, например, таблици със случайни числа).

(б) систематичен избор, в който броят на единиците на извадката от популацията е разделен на размера на извадката, за да се определи интервал на извадката, например 50, и като се определи началната точка в рамките на първите 50, след това се избира всяка 50-та извадкова единица. Въпреки, че началната точка може да се определи случайно, извадката е по-вероятно да бъде наистина случайна, ако е определена чрез използването на компютъризиран генератор на случайни числа или на таблици със случайни числа. Когато се използва систематичен избор, одиторът следва да се увери, че единиците на извадката в рамките на популацията не са структурирани по такъв начин, че интервалът на извадката да съответства на определен модел в популацията.

(в) формирането на извадка от парични единици е вид стойностно претеглен избор (както е описан в Приложение 1), при който размерът на извадката, изборът и резултатите от оценката са изразени в парични суми.

(г) случаен избор, при който одиторът избира извадка без да следва структурирана техника. Въпреки, че не се използва структурирана техника, независимо от това одиторът ще избягва внимателно всякаква предубеденост или предвидимост (например, да избягва трудни за локализиране обекти, или винаги да избира или избягва първите или последните записвания на страницата), като по този начин се опита да гарантира, че всички обекти в популацията имат шанс да бъдат избрани. Случайният избор не е подходящ при използването на статистическия подход за формиране на извадка.

(д) изборът на пакет включва избора на пакет(и) от съседни обекти в рамките на популацията. Обикновено изборът на пакет не може да се използва при одиторската извадка, тъй като повечето популации са структурирани по такъв начин, че може да се очаква последователните обекти да притежават подобни характеристики помежду си, но различни характеристики от обектите в останалите части на популацията. Въпреки, че при някои обстоятелства може да бъде подходяща одиторска процедура за проверка на пакет от обекти, тя рядко ще бъде подходяща техника за формиране на извадка, когато одиторът

възнамерява да достигне до валидни заключения относно цялата популация на база на извадката.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 540 (ПРЕРАБОТЕН)
ОДИТ НА ПРИБЛИЗИТЕЛНИ СЧЕТОВОДНИ ОЦЕНКИ И СВЪРЗАНИТЕ С ТЯХ ОПОВЕСТЯВАНИЯ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2019 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Естество на приблизителните счетоводни оценки	2–3
Ключови концепции в настоящия МОС	4–9
Дата на влизане в сила	10
Цел	**11**
Дефиниции	**12**
Изисквания	
Процедури за оценяване на риска и свързани с това дейности	13–15
Идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане	16–17
Отговори на оценените рискове от съществено неправилно отчитане	18–30
Оповестявания, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки	31
Индикатори за възможна предубеденост на ръководството	32
Цялостна оценка на базата на изпълнените одиторски процедури	33–36
Писмени изявления	37
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление, ръководството или други уместни страни	38
Документация	39
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Естество на приблизителните счетоводни оценки	A1–A7
Ключови концепции в настоящия МОС	A8–A13
Дефиниции	A14–A18

Процедури за оценяване на риска и свързани с тях дейности A19–A63

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане A64–A80

Отговори на оценените рискове от съществено неправилно отчитане A81–A132

Индикатори за възможна предубеденост на ръководството A133–A136
Цялостна оценка на базата на изпълнените одиторски процедури ... A137–A144

Писмени изявления A145

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление, ръководството или други уместни страни A146–A148

Документация A149–A152

Приложение 1: Фактори за вътрешноприсъщ риск

Приложение 2: Комуникации с лицата, натоварени с общо управление

Международен одиторски стандарт (МОС) 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*, трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания при одита на финансови отчети. По-конкретно, стандартът съдържа изисквания и насоки, които се отнасят до, или излагат по-подробно, начина, по който МОС 315 (преработен 2019 г.),[1] МОС 330,[2] МОС 450,[3] МОС 500[4] и други уместни МОС трябва да бъдат прилагани във връзка с приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания. Стандартът съдържа също така изисквания и насоки относно оценяването на неправилните отчитания на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, както и индикатори за възможна предубеденост на ръководството.

Естество на приблизителните счетоводни оценки

2. Приблизителните счетоводни оценки варират в широки граници по своето естество, като се изисква те да бъдат изготвяни от ръководството, когато паричните суми не могат да бъдат пряко наблюдавани. Оценяването на тези парични суми е обект на несигурност на приблизителното оценяване, която отразява вътрешноприсъщите ограничения в познанията или данните. Тези ограничения пораждат вътрешноприсъща субективност и вариране на резултатите от оценяването. Процесът по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки включва избор и прилагане на метод с помощта на предположения и данни, което изисква преценка от страна на ръководството и може да породи сложност в оценяването. Ефектът от сложността, субективността или други фактори за вътрешноприсъщ риск върху оценяването на тези парични суми оказва влияние върху тяхната податливост на неправилно отчитане. (Вж. параграфи А1–А6, Приложение 1)

3. Макар настоящият МОС да е приложим по отношение на всички приблизителни счетоводни оценки, степента, в която дадена приблизителна счетоводна оценка е обект на несигурност на приблизителното оценяване, ще варира в значителни граници.

---

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

2 МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

3 МОС 450, *Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита*

4 МОС 500, *Одиторски доказателства*

Естеството, времето на изпълнение и обхватът на оценката на риска и допълнителните одиторски процедури, изисквани от настоящия МОС, ще варират във връзка с несигурността на приблизителното оценяване и оценката на свързаните с това рискове от съществено неправилно отчитане. По отношение на определени приблизителни счетоводни оценки, несигурността на приблизителното оценяване може да е много ниска, на базата на тяхното естество, като сложността и субективността при тяхното изготвяне също може да са много ниски. По отношение на такива приблизителни счетоводни оценки не се очаква процедурите за оценяване на риска и допълнителните одиторски процедури, изисквани от настоящия МОС, да бъдат широкообхватни. Когато несигурността на приблизителното оценяване, сложността или субективността са много високи, ще се очаква тези процедури да бъдат много по-обширни. Настоящият МОС съдържа насоки относно това как изискванията на този МОС могат да бъдат съразмерно пригодени към съответната степен на несигурност. (Вж. параграф А7)

Ключови концепции в настоящия МОС

4. МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква отделно оценяване на вътрешноприсъщия риск за идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност[5]. В контекста на МОС 540 (преработен) и в зависимост от естеството на конкретната приблизителна счетоводна оценка, податливостта на дадено твърдение за вярност на неправилно отчитане, което би могло да е съществено, може да е подложена на, или засегната от, несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск и взаимодействието между тях. Съответно, оценката на вътрешноприсъщия риск зависи от степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск влияят върху вероятността или величината на неправилното отчитане и варира по скала, която е наречена спектър на вътрешноприсъщия риск. (Вж. параграфи А8–А9, А65–А66, Приложение 1)

5. Настоящият МОС препраща към приложимите изисквания в МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 330 и предоставя свързани с тези изисквания насоки, за да подчертае важното значение на решенията на одитора относно контролите, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, включително решенията относно това дали:

   - съществуват контроли, които се изисква от МОС 315 (преработен 2019 г.) да бъдат идентифицирани и за които от одитора се изисква да оцени тяхното разработване и да определи дали те са били внедрени.

[5] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 31

- да тества оперативната ефективност на съответните контроли.

6. МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква също така и отделно оценяване на риска на контрола при оценяване рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност. При оценяване риска на контрола одиторът взема под внимание дали допълнителните му одиторски процедури предвиждат планирано разчитане на оперативната ефективност на контролите. Ако одиторът не планира да тества оперативната ефективност на контролите или не възнамерява да разчита на оперативната ефективност на контролите, оценката на одитора за риска на контрола е такава, че оценката на риска от съществено неправилно отчитане съвпада с оценката на вътрешноприсъщия риск. (Вж. параграф А10)

7. Настоящият МОС подчертава, че допълнителните одиторски процедури на одитора (включително, когато това е целесъобразно, тестовете на контролите) трябва да са в отговор на причините за оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, вземайки под внимание ефекта от един или повече фактори за вътрешноприсъщ риск и оценката на одитора за риска на контрола.

8. Упражняването на професионален скептицизъм във връзка с приблизителните счетоводни оценки се влияе от разгледаните от одитора фактори за вътрешноприсъщ риск, като значението на професионалния скептицизъм се повишава, когато приблизителните счетоводни оценки са подложени на по-голяма степен на несигурност на приблизителното оценяване или са засегнати в по-голяма степен от сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск. Аналогично, упражняването на професионален скептицизъм е важно, когато е налице по-голяма податливост на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск. (Вж. параграф А11)

9. Настоящият МОС изисква одиторът да оцени, на базата на изпълнените одиторски процедури и получените одиторски доказателства, дали приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са разумни[6] в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане или са неправилно отчетени. За целите на настоящия МОС, разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане означава, че уместните изисквания на приложимата рамка за финансово отчитане са приложени по подходящ начин, включително тези, които разглеждат: (Вж. параграфи А12–А13, А139–А144)

---

[6] Виж също МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, параграф 13(в).

- изготвянето на приблизителната счетоводна оценка, включително избора на метод, предположения и данни с оглед естеството на приблизителната счетоводна оценка и фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието;
- избора на точкова приблизителна оценка на ръководството; и
- оповестяванията относно приблизителната счетоводна оценка, включително оповестяванията относно начина, по който приблизителната счетоводна оценка е разработена, и такива, които обясняват естеството, обхвата и източниците на несигурност на приблизителното оценяване.

Дата на влизане в сила

10. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2019 г.

Цел

11. Целта на одитора е да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания във финансовия отчет са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.

Дефиниции

12. За целите на МОС следните термини имат посоченото по-долу значение:

(а) Приблизителна счетоводна оценка – Парична сума, по отношение на която оценяването в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане е обект на несигурност на приблизителното оценяване. (Вж. параграф А14)

(б) Точкова или интервална приблизителна оценка на одитора – Сума или респективно границите на вариране на сумите, определени от одитора при оценяване на точковата приблизителна оценка на ръководството. (Вж. параграф А15)

(в) Несигурност на приблизителното оценяване – Податливост на вътрешноприсъща липса на точност при оценяването. (Вж. параграф А16, Приложение 1)

(г) Предубеденост на ръководството– Липса на неутралност у ръководството при изготвянето на информацията. (Вж. параграф А17)

(д) Точкова приблизителна оценка на ръководството – Сумата, избрана от ръководството за признаване или оповестяване във финансовия отчет като приблизителна счетоводна оценка.

(е) Резултат на приблизителна счетоводна оценка – Реалната парична сума, която е резултат от осъществяването на сделката(ките), събитието(ята) или условието(ята), разгледани в приблизителната счетоводна оценка. (Вж. параграф А18)

Изисквания

Процедури за оценяване на риска и свързани с това дейности

13. При получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол, съгласно изискваното от МОС 315 (преработен 2019 г.),[7] одиторът следва да получи разбиране за следните въпроси, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки на предприятието. Процедурите на одитора за получаване на това разбиране следва да бъдат изпълнени в степента, необходима за получаване на одиторски доказателства, които да осигурят подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. (Вж. параграфи А19–А22)

Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане

(а) Сделките на предприятието и другите събития или условия, които биха могли да породят необходимост от приблизителни счетоводни оценки или промени в тях, които да бъдат признати или оповестени във финансовия отчет. (Вж. параграф А23)

(б) Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки (включително критерии за признаване, бази за оценяване и свързаните с тях изисквания за представяне и оповестяване); и как те са приложими в контекста на естеството и обстоятелствата, свързани с предприятието и средата, в която то функционира, включително как факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания на твърденията за вярност. (Вж. параграфи А24–А25)

(в) Регулаторните фактори, имащи отношение към приблизителните счетоводни оценки на предприятието, включително, когато това е приложимо, регулаторните рамки, свързани с пруденциалния надзор. (Вж. параграф А26)

(г) Естеството на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които одиторът очаква да бъдат включени във

[7] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 19-27

финансовия отчет на предприятието, на базата на разбирането на одитора за въпросите в параграф 13(а)–(в) по-горе. (Вж. параграф А27)

Получаване на разбиране за системата на предприятието за вътрешен контрол

(д) Естеството и обхватът на надзора и общото управление, които предприятието е въвело в действие по отношение процеса на финансово отчитане на ръководството, имащ отношение към приблизителните счетоводни оценки. (Вж. параграфи А28–А30).

(е) Как предприятието идентифицира необходимостта и как прилага специализираните умения и познания, свързани с приблизителните счетоводни оценки, включително по отношение използването на експерт на ръководството. (Вж. параграф А31)

(ж) Как процесът на предприятието по оценяване на риска идентифицира и оценява рисковете, свързани с приблизителните счетоводни оценки. (Вж. параграфи А32–А33)

(з) Информационната система на предприятието, доколкото тя е свързана с приблизителните счетоводни оценки, включително:

(i) как информацията, отнасяща се до приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания по отношение на значимите класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания протича през информационната система на предприятието; и (Вж. параграфи А34–А35)

(ii) по отношение на такива приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, как ръководството:

а. идентифицира подходящите методи, предположения или източници на данни, както и необходимостта от промени в тях, които да са целесъобразни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, включително как ръководството: (вж. параграфи А36–А37)

i. избира или разработва и прилага използваните методи, включително използването на модели; (вж. параграфи А38–А39)

ii. избира предположенията, които ще бъдат използвани, включително разглеждането на алтернативи, и идентифицира съществените предположения; и (вж. параграфи А40–А43)

iii. избира данните, които ще бъдат използвани; (вж. параграф А44)

б. разбира степента на несигурност на приблизителното оценяване, включително като взема под внимание диапазона на възможните резултати от оценяването; и (Вж. параграф А45)

в. адресира несигурността на приблизителното оценяване, включително при избора на точкова приблизителна оценка и свързаните с това оповестявания, които да бъдат включени във финансовия отчет. (Вж. параграфи А46–А49)

(и) Идентифицираните контроли в компонента контролни дейности[8] над процеса на ръководството по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, съгласно описаното в параграф 13(з)(ii). (Вж. параграфи А50–А54)

(й) Как ръководството извършва преглед на резултата или резултатите от предходни приблизителни счетоводни оценки и как отговаря на резултатите от този преглед.

14. Одиторът следва да извърши преглед на резултата от предходни приблизителни счетоводни оценки или когато това е приложимо, тяхното последващо повторно приблизително оценяване, за да подпомогне идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане в текущия период. При определяне естеството и обхвата на този преглед одиторът следва да вземе под внимание характеристиките на приблизителните счетоводни оценки. Прегледът няма за цел да постави под съмнение преценките относно приблизителните счетоводни оценки от предходния период, които са били подходящи на базата на информацията, налична към момента, когато са били изготвени. (Вж. параграфи А55–А60)

15. По отношение на приблизителните счетоводни оценки, одиторът следва да определи дали екипът по ангажимента изисква специализирани умения или познания, за да изпълни процедурите по оценяване на риска, да идентифицира и оцени рисковете от съществено неправилно отчитане, да разработи и изпълни одиторските процедури в отговор на тези рискове или да оцени получените одиторски доказателства. (Вж. параграфи А61–А63)

[8] МОС 315 (преработен 2019 г. г.), параграфи 26(а)(i)–(iv)

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане

16. При идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до приблизителна счетоводна оценка и свързаните с нея оповестявания на ниво твърдение за вярност, включително отделното оценяване на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола на ниво твърдение за вярност, съгласно изискването от МОС 315 (преработен 2019 г.)[9] одиторът следва да вземе предвид следното при идентифициране на рисковете от съществено неправилно отчитане и оценяване на вътрешноприсъщия риск: (Вж. параграфи А64–А71)

    (а) степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на несигурност на приблизителното оценяване; и (вж. параграфи А72–А75)

    (б) степента, в която посоченото по-долу е засегнато от сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск: (вж. параграфи А76–А79)

        (i) изборът и прилагането на метод, предположения и данни при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка; или

        (ii) изборът на точкова приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания за включване във финансовия отчет.

17. Одиторът следва да определи дали някои от рисковете от съществено неправилно отчитане, идентифицирани и оценени в съответствие с параграф 16, представляват според преценката на одитора съществен риск.[10] Ако одиторът е определил, че е налице съществен риск, одиторът следва да идентифицира контролите, които адресират този риск,[11] да оцени дали тези контроли са били разработени ефективно и да определи дали са били внедрени[12] (Вж. параграф А80)

Отговори на оценените рискове от съществено неправилно отчитане

18. Съгласно изискването от МОС 330,[13] допълнителните одиторски процедури на одитора следва да са в отговор на оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност,[14]

---

9 МОС 315 (преработен 2019 г. г.), параграфи 31 и 34

10 МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 32

11 МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(а)(i)

12 МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(г)

13 МОС 330, параграфи 6–15 и 18

14 МОС 330, параграфи 6–7 и 21

вземайки под внимание причините за оценката, дадена на тези рискове. Допълнителните одиторски процедури на одитора следва да включват един или повече от следните подходи:

(а) Получаване на одиторски доказателства от събития, възникнали до датата на одиторския доклад (виж параграф 21);

(б) Тестване как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка (виж параграфи 22–27); или

(в) Разработване на точкова или интервална приблизителна оценка на одитора (виж параграфи 28–29).

Допълнителните одиторски процедури на одитора следва да вземат под внимание, че колкото по-висок е оцененият риск от съществено неправилно отчитане, толкова по-убедителни трябва да бъдат одиторските доказателства.[15] Одиторът следва да разработи и изпълни допълнителните одиторски процедури по начин, който да не проявява предубеденост в посока получаване на одиторски доказателства, които биха могли да са потвърждаващи, или в посока изключване на одиторски доказателства, които биха могли да са противоречащи. (Вж. параграфи А81–А84)

19. Съгласно изискването от МОС 330,[16] одиторът следва да разработи и изпълни тестове, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на контролите, ако:

(а) оценката на одитора на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност включва очакване, че контролите функционират ефективно; или

(б) процедурите по същество, взети самостоятелно, не могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност.

По отношение на приблизителните счетоводни оценки тестовете на одитора на такива контроли следва да са в отговор на причините за оценката, дадена на рисковете от съществено неправилно отчитане. При разработването и изпълнението на тестовете на контролите одиторът следва да получи толкова по-убедителни одиторски доказателства, в колкото по-голяма степен одиторът разчита на ефективността на даден контрол.[17] (Вж. параграфи А85–А89)

---

15 МОС 330, параграф 7(б)

16 МОС 330, параграф 8

17 МОС 330, параграф 9

20. По отношение на съществен риск, свързан с приблизителна счетоводна оценка, допълнителните одиторски процедури на одитора следва да включват тестове на контролите в текущия период, в случай че одиторът планира да разчита на тези контроли. Когато подходът спрямо съществен риск се състои единствено от процедури по същество, тези процедури следва да включват тестове на детайлите.[18] (Вж. параграф А90)

Получаване на одиторски доказателства от събития, настъпили до датата на одиторския доклад

21. Когато допълнителните одиторски процедури на одитора включват получаване на одиторски доказателства от събития, настъпили до датата на одиторския доклад, одиторът следва да оцени дали тези одиторски доказателства са достатъчни и уместни, за да адресират рисковете от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до приблизителна счетоводна оценка, вземайки под внимание, че промени в обстоятелствата и други имащи отношение към въпроса условия между събитието и датата на оценяване може да окажат влияние върху уместността на тези одиторски доказателства в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане. (Вж. параграфи А91–А93)

Тестване как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка

22. Когато тества как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка, допълнителните одиторски процедури на одитора следва да включват процедури, разработени и изпълнени в съответствие с параграфи 23–26, за да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства относно рисковете от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до: (Вж. параграф А94)

    (а) избора и прилагането на методите, съществените предположения и данните, използвани от ръководството при изготвянето на приблизителната счетоводна оценка; и

    (б) това как ръководството е избрало точковата приблизителна оценка и е разработило свързаните с нея оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване.

Методи

23. При прилагане изискванията на параграф 22, по отношение на методите, допълнителните одиторски процедури на одитора следва да адресират:

    (а) дали избраният метод е подходящ в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане и, ако това е приложимо, дали

[18] МОС 330, параграфи 15 и 21

промените в сравнение с използвания в предходни периоди метод са целесъобразни; (вж. параграфи А95, А97)

(б) дали направените при избора на метод преценки пораждат индикатори за възможна предубеденост на ръководството; (вж. параграф А96)

(в) дали изчисленията са извършени в съответствие с метода и дали са математически точни;

(г) когато използването от страна на ръководството на метода включва сложно моделиране, дали преценките са приложени последователно и дали, когато това е приложимо: (вж. параграфи А98–А100)

(i) разработването на модела удовлетворява целта на оценяването съгласно приложимата рамка за финансово отчитане, дали е подходящо при конкретните обстоятелства, и, ако е приложимо, дали промените в сравнение с модела от предходните периоди са целесъобразни при съответните обстоятелства; и

(ii) корекциите в резултата от прилагането на модела са в съответствие с целта на оценяването съгласно приложимата рамка за финансово отчитане и са целесъобразни при конкретните обстоятелства; и

(д) дали при прилагане на метода е запазен интегритетът на съществените предположения и данните. (Вж. параграф А101)

Съществени предположения

24. При прилагане изискванията на параграф 22, по отношение на съществените предположения, допълнителните одиторски процедури на одитора следва да адресират:

(а) дали съществените предположения са подходящи в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане и, ако това е приложимо, дали промените в сравнение с предходните периоди са целесъобразни; (вж. параграфи А95, А102–А103)

(б) дали направените при избора на съществени предположения преценки пораждат индикатори за възможна предубеденост на ръководството; (вж. параграф А96)

(в) дали съществените преценки са в съответствие помежду си и с тези, използвани при други приблизителни счетоводни оценки, или със съответните предположения, използвани в други области на бизнес дейността на предприятието, на базата на познанията на одитора, придобити по време на одита; и (вж. параграф А104)

(г) когато това е приложимо, дали ръководството има намерение да предприеме определен курс на действие и дали е в състояние да го реализира. (Вж. параграф А105)

Данни

25. При прилагане изискванията на параграф 22, по отношение на данните, допълнителните одиторски процедури на одитора следва да адресират:

(а) дали данните са подходящи в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане и, ако това е приложимо, дали промените в сравнение с предходните периоди са целесъобразни (вж. параграфи А95, А106);

(б) дали направените при избора на данни преценки пораждат индикатори за възможна предубеденост на ръководството; (вж. параграф А96)

(в) дали данните са уместни и надеждни при конкретните обстоятелства; и (вж. параграф А107)

(г) дали данните са били подходящо разбрани или изтълкувани от ръководството, включително по отношение на договорните условия. (Вж. параграф А108)

Избор от страна на ръководството на точкова приблизителна оценка и свързаните с нея оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване

26. При прилагане изискванията на параграф 22, допълнителните одиторски процедури на одитора следва да адресират това дали, в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, ръководството е предприело подходящите стъпки, за да:

(а) разбере несигурността на приблизителното оценяване; и (вж. параграф А109)

(б) адресира несигурността на приблизителното оценяване, като избере подходяща точкова приблизителна оценка и като разработи свързаните с нея оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване. (Вж. параграфи А110–А114)

27. Когато съгласно преценката на одитора, на базата на получените одиторски доказателства, ръководството не е предприело подходящите стъпки, за да разбере или адресира несигурността на приблизителното оценяване, одиторът следва: (вж. параграфи А115–А117)

(а) да изиска ръководството да изпълни допълнителни процедури, за да разбере несигурността на приблизителното оценяване или да я адресира, като преразгледа избора на точкова приблизителна

оценка на ръководството или като обмисли предоставянето на допълнителни оповестявания, отнасящи се до несигурността на приблизителното оценяване, и да оцени отговора(ите) на ръководството в съответствие с параграф 26;

(б) ако одиторът определи, че отговорът на ръководството на искането на одитора не адресира в достатъчна степен несигурността на приблизителното оценяване, в степента, в която това е практически осъществимо, да разработи точкова или интервална приблизителна оценка на одитора в съответствие с параграфи 28–29; и

(в) да оцени дали е налице недостатък във вътрешния контрол и ако това е така, да комуникира в съответствие с МОС 265.[19]

Разработване на точкова или интервална приблизителна оценка на одитора

28. Когато одиторът разработва точкова или интервална приблизителна оценка, за да оцени точковата приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване, включително когато това се изисква от параграф 27(б), допълнителните одиторски процедури на одитора следва да включват процедури за оценяване дали използваните методи, предположения или данни са подходящи в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане. Независимо от това дали одиторът използва методите на ръководството или свои собствени методи, предположения или данни, тези допълнителни одиторски процедури следва да бъдат разработени и изпълнени, за да адресират въпросите в параграфи 23–25. (Вж. параграфи А118–А123)

29. В случай че одиторът разработва своя интервална приблизителна оценка, одиторът следва:

(а) да определи, че интервалът съдържа единствено суми, които са подкрепени от достатъчни и уместни одиторски доказателства и са били оценени от одитора като разумни в контекста на целите на оценяването и останалите изисквания на приложимата рамка за финансово отчитане; и (вж. параграфи А124–А125)

(б) да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оценените рискове от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до оповестяванията във финансовия отчет, които описват несигурността на приблизителното оценяване.

---

[19] МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*

Други съображения, отнасящи се до одиторските доказателства

30. При получаването на одиторски доказателства относно рисковете от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до приблизителните счетоводни оценки, независимо от източника на информация, който ще бъде използван като одиторски доказателства, одиторът следва да спази приложимите изисквания на МОС 500.

    Когато се използва работата на експерт на ръководството, изискванията в параграфи 21–29 от настоящия МОС биха могли да подпомогнат одитора при оценяване уместността на работата на експерта като одиторски доказателства по отношение на съответното твърдение за вярност в съответствие с параграф 8(в) от МОС 500. При оценяване работата на експерта на ръководството, естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури се влияят от оценката на одитора относно компетентността, способностите и обективността на експерта, разбирането на одитора за естеството на работата, извършена от експерта и от това доколко одиторът е запознат със сферата на експертни знания и умения на експерта. (Вж. параграфи А126–А132)

Оповестявания, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки

31. Одиторът следва да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност по отношение на оповестяванията, отнасящи се до приблизителна счетоводна оценка, освен тези, свързани с несигурността на приблизителното оценяване, разгледани в параграфи 26(б) и 29(б).

Индикатори за възможна предубеденост на ръководството

32. Одиторът следва да оцени дали преценките и решенията, взети от ръководството при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, включени във финансовия отчет, дори те, взети самостоятелно, да са разумни, представляват индикатори за възможна предубеденост на ръководството. Когато бъдат идентифицирани индикатори за възможна предубеденост на ръководството, одиторът следва да оцени последствията за одита. Когато е налице намерение за въвеждане в заблуждение, предубедеността на ръководството по своята същност цели измама. (Вж. параграфи А133–А136)

Цялостна оценка на базата на изпълнените одиторски процедури

33. При прилагане на МОС 330 по отношение на приблизителните счетоводни оценки,[20] одиторът следва да оцени, на базата на изпълнените

[20] МОС 330, параграфи 25–26

одиторски процедури и получените одиторски доказателства, дали: (вж: параграфи А137–А138)

(а) оценките на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност остават подходящи, включително когато са били идентифицирани индикатори за възможна предубеденост на ръководството;

(б) решенията на ръководството, отнасящи се до признаването, оценяването, представянето и оповестяването на тези приблизителни счетоводни оценки във финансовия отчет са в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане; и

(в) са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства.

34. При извършване на оценяването, изисквано от параграф 33(в), одиторът следва да вземе под внимание всички получени уместни одиторски доказателства, независимо дали потвърждаващи или противоречащи.[21] В случай че одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да оцени последствията за одита или одиторското мнение относно финансовия отчет в съответствие с МОС 705 (преработен).[22]

Определяне дали приблизителните счетоводни оценки са разумни или съдържат неправилно отчитане

35. Одиторът следва да определи дали приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане или съдържат неправилно отчитане. МОС 450[23] предоставя насоки относно начина, по който одиторът може да разграничи неправилните отчитания (независимо дали става въпрос за неправилно отчитане във фактите, преценките или прогнозите) за оценяването от страна на одитора на ефекта от некоригираните неправилни отчитания върху финансовия отчет. (Вж. параграфи А12–А13, А139–А144)

36. По отношение на приблизителните счетоводни оценки одиторът следва да оцени:

(а) в случай на рамка за достоверно представяне, дали ръководството е включило оповестявания, надхвърлящи тези, конкретно

[21] МОС 500, параграф 11

[22] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

[23] МОС 450, параграф А6

изисквани от съответната рамка, които са необходими за постигане на достоверно представяне на финансовия отчет като цяло;[24] или

(б) в случай на рамка за съответствие, дали оповестяванията са тези, които са необходими, за да може финансовият отчет да не бъде подвеждащ.[25]

Писмени изявления

37. Одиторът следва да изиска писмени изявления от ръководството[26] и, когато това е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, относно това дали методите, съществените предположения и данните, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, са подходящи за постигането на признаване, оценяване или оповестяване, което да е в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Одиторът следва да прецени също така и необходимостта от получаване на изявления относно конкретни приблизителни счетоводни оценки, включително във връзка с използваните методи, предположения или данни. (Вж. параграф А145)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление, ръководството или други уместни страни

38. При прилагането на МОС 260 (преработен)[27] и МОС 265[28] от одитора са изисква да комуникира с лицата, натоварени с общо управление или с ръководството относно определени въпроси, включително съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието и съответно съществени недостатъци във вътрешния контрол. При това комуникиране одиторът следва да разгледа въпроси, ако има такива, които да комуникира във връзка с приблизителните счетоводни оценки и да вземе под внимание дали причините за рисковете от съществено неправилно отчитане се отнасят до несигурността на приблизителното оценяване или до ефекта от сложността, субективността или други фактори за вътрешноприсъщ риск при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания. В допълнение, при някои обстоятелства от одитора се изисква съгласно закон или нормативна разпоредба да комуникира относно определени въпроси с

---

[24] Виж също МОС 700 (преработен), параграф 14.

[25] Виж също МОС 700 (преработен), параграф 19.

[26] МОС 580, *Писмени изявления*

[27] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 16(а)

[28] МОС 265, параграф 9

други уместни страни, като например регулаторни органи или органи за пруденциален надзор. (Вж. параграфи А146–А148)

Документация

39. Одиторът следва да включи в одиторската документация:[29] (вж. параграфи А149–А152)

(а) ключови елементи от разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, включително вътрешния контрол на предприятието, имащ отношение към неговите приблизителни счетоводни оценки;

(б) обвързването на допълнителните одиторски процедури на одитора с оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност,[30] вземайки под внимание причините (независимо дали отнасящи се до вътрешноприсъщия риск или риска на контрола) за оценката, дадена на тези рискове;

(в) отговора или отговорите на одитора, когато ръководството не е предприело подходящи стъпки, за да разбере и адресира несигурността на приблизителното оценяване;

(г) индикаторите, ако има такива, за възможна предубеденост на ръководството, отнасяща се до приблизителни счетоводни оценки, и оценяването от страна на одитора на последствията за одита, съгласно изискваното от параграф 32; и

(д) съществените преценки, свързани с решението на одитора относно това дали приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане или съдържат неправилно отчитане.

* * *

Материали за приложение и други пояснителни материали

Естество на приблизителните счетоводни оценки (Вж. параграф 2)

Примери за приблизителни счетоводни оценки

А1. Примерите за приблизителни счетоводни оценки, отнасящи се до класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания включват:

- Морално остаряване на материалните запаси.
- Амортизация на имоти и съоръжения.

---

[29] МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11, А6, А7 и А10

[30] МОС 330, параграф 28(б)

- Оценяване на инфраструктурни активи.
- Оценяване на финансови инструменти.
- Резултат от неприключени съдебни процеси.
- Провизия за очаквани кредитни загуби.
- Оценяване на задължения по застрахователни договори.
- Задължения по гаранции.
- Задължения за доходи при пенсиониране на наети лица.
- Плащания на базата на акции.
- Справедлива стойност на активи или пасиви, придобити в бизнес комбинация, включително определяне на репутация и нематериални активи.
- Обезценка на дълготрайни активи или имоти и оборудване, държани за освобождаване от тях.
- Непарична размяна на активи или пасиви между независими страни.
- Признаване на приходи по дългосрочни договори.

Методи

А2. Методът представлява техника за оценяване, използвана от ръководството за изготвяне на приблизителна счетоводна оценка в съответствие с изискваната база за оценяване. Така например, един признат метод, използван за изготвяне на приблизителни счетоводни оценки, отнасящи се до сделки с плащане на базата на акции, е определянето на теоретична цена за закупуване (кол цена) на опция с помощта на формулата на Блек-Шоулс за оценяване на опции. Методът се прилага, използвайки изчислителен инструмент или процес, понякога наричан модел, и включва използването на предположения и данни и вземането под внимание на набор от взаимоотношения между тях.

Предположения и данни

А3. Предположенията включват преценки, базирани на наличната информация относно въпроси, като например, избора на лихвен процент, дисконтов процент или преценки относно бъдещи условия или събития. Предположението може да бъде избрано от ръководството сред определен кръг от подходящи алтернативи. Предположенията, които може да са изготвени или идентифицирани от експерт на ръководството стават предположения на ръководството, когато се използват от ръководството при изготвянето на приблизителна счетоводна оценка.

A4. За целите на настоящия МОС, данните представляват информация, която може да бъде получена посредством пряко наблюдение или от страна, външна за предприятието. Информация, получена чрез прилагане на аналитични или интерпретативни техники спрямо данни, се нарича извлечени данни, когато тези техники имат добре установена теоретична база и следователно по-малка необходимост от преценка от страна на ръководството. В противен случай, такава информация представлява предположение.

A5. Примерите за данни включват:

- Цени, договорени в пазарни сделки;
- Продължителност на работата или количество продукция от производствена машина;
- Исторически цени или други условия, включени в договори, като например, договорен лихвен процент, график за плащания или условия, включени в договор за кредит;
- Прогнозна информация, като например, икономически прогнози или прогнози за печалбата, получени от външен информационен източник, или
- Бъдещ лихвен процент, определен с помощта на техники за интерполация от форуърдни лихвени проценти (извлечени данни).

A6. Възможно е данните да произхождат от широк кръг източници. Така например, данните могат да бъдат:

- генерирани в рамките на организацията или външно генерирани;
- получени от система, която е или в рамките или извън главната книга или аналитичните счетоводни сметки;
- достъпни за наблюдение в договори; или
- достъпни за наблюдение в законодателни или регулаторни нормативни документи.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (Вж. параграф 3)

A7. Примерите за параграфи, които съдържат насоки относно начина, по който изискванията в настоящия МОС могат да бъдат съразмерно пригодени към съответния мащаб включват параграфи A20–A22, A63, A67 и A84.

Ключови концепции в настоящия МОС

Фактори за вътрешноприсъщ риск (Вж. параграф 4)

А8. Факторите за вътрешноприсъщ риск представляват характеристики на събития или условия, които оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на дадено твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване преди вземане под внимание на контролите[31].Приложение 1 допълнително пояснява естеството на тези фактори за вътрешноприсъщ риск, както и тяхното взаимодействие, в контекста на изготвяне на приблизителни счетоводни оценки и тяхното представяне във финансовия отчет.

А9. При оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност,[32] в допълнение към несигурността на приблизителното оценяване, сложността и субективността, одиторът взема под внимание и степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск, включени МОС 315 (преработен 2019 г.), (различни от несигурността на приблизителното оценяване, сложността и субективността), оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания относно приблизителната счетоводна оценка. Такива допълнителни фактори за вътрешноприсъщ риск включват:

- промяна в естеството или обстоятелствата на съответните позиции във финансовия отчет или изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, които може да породят необходимост от промени в методите, предположенията или данните, използвани за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка.
- податливост на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството, или други фактори за риск от измама доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск, при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка.
- несигурност, различна от несигурността при приблизителното оценяване.

Риск на контрола (Вж. параграф 6)

А10. При оценяване на риска на контрола на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.), одиторът взема под внимание дали планира да тества оперативната ефективност на контролите. Когато одиторът обмисля дали да тества оперативната

[31] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 12(е)

[32] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 31

ефективност на контролите, оценката на одитора, че контролите са разработени ефективно и са внедрени подкрепя очакването на одитора за оперативна ефективност на контролите при установяване на плана за тяхното тестване.

Професионален скептицизъм (Вж. параграф 8)

А11. Параграфи А60, А95, А96, А137 и А139 са примери за параграфи, които описват начини, по които одиторът може да упражни професионален скептицизъм. Параграф А152 предоставя насоки за начините, по които упражненият от одитора професионален скептицизъм може да бъде документиран и включва примери за конкретни параграфи в настоящия МОС, по отношение на които документирането може да предостави доказателства за упражнен професионален скептицизъм.

Концепция за „разумност“ (Вж. параграф 9, 35)

А12. Други съображения, които може да са уместни за преценката на одитора относно това дали приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, включват това дали:

- данните и предположенията, използвани при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, са в съответствие помежду си и с тези, използвани в други приблизителни счетоводни оценки или области на бизнес дейността на предприятието; и
- приблизителната счетоводна оценка взема под внимание подходящата информация съгласно изискваното от приложимата рамка за финансово отчитане.

А13. Изразът „приложени по подходящ начин“, използван в параграф 9, означава по начин, който не само спазва изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, но при това отразява преценки, които са в съответствие с базата за оценяване в тази рамка.

Дефиниции

Приблизителна счетоводна оценка (Вж. параграф 12(а))

А14. Приблизителните счетоводни оценки са парични суми, които може да се отнасят до класове сделки и операции или салда по сметки, признати или оповестени във финансовия отчет. Приблизителните счетоводни оценки включват също така и парични суми, съдържащи се в оповестяванията или използвани за преценки относно признаване или оповестяване, отнасящо се до клас сделки и операции или салдо по сметка.

Точкова приблизителна оценка на одитора или интервална приблизителна оценка на одитора (Вж. параграф 12(б))

А15. Точковата или интервална приблизителна оценка на одитора може да бъде използвана за пряко (например, провизия за обезценка или справедлива стойност на различни видове финансови инструменти) или непряко (например, сума, която ще бъде използвана като съществено предположение по отношение на приблизителна счетоводна оценка) оценяване на приблизителна счетоводна оценка. Сходен подход може да бъде предприет от одитора при разработване на величина или диапазон от величини при оценяване на непарични данни или предположения (например, приблизително оценен полезен живот на актив).

Несигурност на приблизителното оценяване (Вж. параграф 12(в))

А16. Не всички приблизителни счетоводни оценки са подложени на висока степен на несигурност на приблизителното оценяване. Така например, някои позиции във финансовия отчет може да имат активен и открит пазар, който да предоставя лесно достъпна и надеждна информация за цените, при които се осъществява действителна размяна. От друга страна, несигурност на приблизителното оценяване може да е налице дори когато методът за оценяване и данните са добре дефинирани. Така например, оценката на ценни книжа, котирани на активен и открит пазар по регистрираната на пазара цена може да изисква корекция, в случай че притежаваният обем е значителен или е обект на ограничения от гледна точка на ликвидността. В допълнение, общите икономически условия, съществуващи към даден момент от време, например, неликвидност на конкретен пазар, биха могли да оказват влияние върху несигурността на приблизителното оценяване.

Предубеденост на ръководството (Вж. параграф 12(г))

А17. Често рамките за финансово отчитане предполагат необходимост от неутралност, т.е., липса на предубеденост. Несигурността на приблизителното оценяване поражда субективност при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка. Наличието на субективност поражда необходимост от преценка от страна на ръководството и податливост на преднамерена или непреднамерена предубеденост на ръководството (например, в резултат на мотивация за постигане на желана целева величина на печалбата или коефициент на капиталова адекватност). Податливостта на дадена приблизителна счетоводна оценка на предубеденост на ръководството се увеличава със степента, в която при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка е налице субективност.

Резултат на приблизителната счетоводна оценка (Вж. параграф 12(е))

A18. Някои приблизителни счетоводни оценки, по своето естество, нямат резултат, който да има отношение към одиторската работа, изпълнявана в съответствие с настоящия МОС. Така например, приблизителната счетоводна оценка може да се базира на възприятията на пазарните участници към даден момент. Съответно, цената, реализирана, когато активът бъде продаден или пасивът прехвърлен, може да се различава от съответната приблизителна счетоводна оценка, изготвена към отчетната дата, тъй като с изминаване на времето възприятията на пазарните участници за стойността са се променили.

Процедури за оценяване на риска и свързани с тях дейности

Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол (Вж. параграф 13)

A19. Параграфи 19–27 от МОС 315 (преработен 2019 г.) изискват одиторът да получи разбиране за определени въпроси относно предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол. Изискванията в параграф 13 от настоящия МОС се отнасят по-конкретно до приблизителните счетоводни оценки и надграждат над по-общите изисквания в МОС 315 (преработен 2019 г.).

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите

A20. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на одиторските процедури за получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата му за вътрешен контрол, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки на предприятието, може да зависят, в по-голяма или по-малка степен, от степента, в която отделният въпрос или въпроси са приложими при конкретните обстоятелства. Така например, възможно е предприятието да има малко на брой сделки или други събития или условия, пораждащи необходимост от приблизителни счетоводни оценки, приложимата рамка за финансово отчитане може да е проста за прилагане, като е възможно и да липсват имащи отношение към въпроса регулаторни фактори. Освен това, възможно е приблизителните счетоводни оценки да не изискват съществени преценки, а процесът по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки да е по-малко сложен. При такива обстоятелства, възможно е приблизителните счетоводни оценки да са подложени на, или засегнати от, несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск в по-малка степен и е възможно да има по-малко идентифицирани контроли в компонента контролни дейности. Ако

това е така, вероятно процедурите на одитора за идентифициране и оценяване на риска ще са по-малко всеобхватни и може да бъдат получавани основно посредством проучващи запитвания до ръководството с подходящи отговорности за финансовите отчети, като например обикновено проследяване на процеса на ръководството по изготвяне на приблизителната счетоводна оценка (включително при оценяване дали идентифицираните контроли в този процес са разработени ефективно и при определяне дали контролите са внедрени).

А21. И обратно, приблизителните счетоводни оценки може да изискват съществени преценки от страна на ръководството, а процесът по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки може да е сложен и да включва използването на сложни модели. В допълнение, предприятието може да има по-сложна информационна система, както и по-всеобхватни контроли върху приблизителните счетоводни оценки. При такива обстоятелства, приблизителните счетоводни оценки може да са подложени на, или засегнати от, несигурност на приблизителното оценяване, субективност, сложност или други фактори за вътрешноприсъщ риск в по-голяма степен. Ако това е така, естеството или времето за изпълнение на процедурите на одитора за оценяване на риска вероятно ще бъдат различни или ще бъдат по-всеобхватни, отколкото при обстоятелствата, описани в параграф А20.

А22. Следните съображения може да са уместни по отношение на предприятия, имащи само прости стопански дейности, които е възможно да включват множество по-малки предприятия:

- Процесите, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки може да не са сложни, тъй като бизнес дейностите са прости или изискваните приблизителни оценки може да имат по-малка степен на несигурност на приблизителното оценяване.
- Приблизителните счетоводни оценки може да са генерирани извън главната книга или аналитичните счетоводни сметки, контролите над тяхното разработване може да са ограничени, а собственикът-управител може да има значително влияние върху тяхното определяне. Ролята на собственика-управител при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки може да трябва да бъде взета под внимание от одитора, както когато идентифицира рисковете от съществено неправилно отчитане, така и когато преценява риска от предубеденост на ръководството.

Предприятието и средата, в която то функционира

Сделките, други събития или условия на предприятието (Вж. параграф 13(а))

А23. Промените в обстоятелствата, които биха могли да породят необходимост от приблизителни счетоводни оценки или от промени в тях, може да включват, например, това дали:

- предприятието се е ангажирало с нови видове сделки;
- условията на сделките са се променили; или
- са възникнали нови събития или условия.

Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане (Вж. параграф 13(б))

А24. Получаването на разбиране за изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане предоставя на одитора база за обсъждане с ръководството и когато това е приложимо, с лицата, натоварени с общо управление, относно това как ръководството е приложило изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, имащи отношение към приблизителните счетоводни оценки, и относно решението на одитора дали те са били приложени по подходящ начин. Това разбиране може да подпомогне също така одитора при комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, когато одиторът счита че съществена счетоводна практика, която е приемлива съгласно приложимата рамка за финансово отчитане, не е най-подходящата при конкретните обстоятелства, свързани с предприятието.[33]

А25. При получаване на това разбиране одиторът може да се опита да разбере дали:

- приложимата рамка за финансово отчитане:
  - предписва определени критерии за признаване или методи за оценяване на приблизителните счетоводни оценки;
  - посочва определени критерии, които позволяват или изискват оценяване по справедлива стойност, например, правейки препратка към намеренията на ръководството да предприеме определен курс на действие по отношение на даден актив или пасив; или
  - посочва задължителни или препоръчителни оповестявания, включително оповестявания относно преценки, предположения или други източници на несигурност на

[33] МОС 260 (преработен), параграф 16(а)

приблизителното оценяване, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки; и

- промени в приложимата рамка за финансово отчитане изискват промени в счетоводните политики на предприятието, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки.

Регулаторни фактори (Вж. параграф 13(в))

A26. Получаването на разбиране за регулаторните фактори, ако има такива, които имат отношение към приблизителните счетоводни оценки, може да подпомогне одитора при идентифициране на приложимите регулаторни рамки (например, регулаторни рамки, установени от органите за пруденциален надзор в банковия или застрахователния сектор) и при определяне дали такава регулаторна рамка или рамки:

- разглеждат условия за признаването или методи за оценяването на приблизителни счетоводни оценки или предоставят свързани с това насоки;
- посочват или предоставят насоки относно оповестявания в допълнение към изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане;
- предоставят индикации за области, по отношение на които може да съществува потенциал за предубеденост на ръководството с цел удовлетворяване на регулаторните изисквания; или
- съдържат изисквания за регулаторни цели, които не са в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, което може да сочи за потенциални рискове от съществено неправилно отчитане. Така например, възможно е някои регулаторни органи да се стремят да окажат влияние върху минималните нива на провизиите за очаквани кредитни загуби, които да надвишават тези, изисквани от приложимата рамка за финансово отчитане.

Естеството на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които одиторът очаква да бъдат включени във финансовия отчет (Вж. параграф 13(г))

A27. Получаването на разбиране за естеството на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които одиторът очаква да бъдат включени във финансовия отчет на предприятието, подпомага одитора при разбирането на базата за оценяване на такива приблизителни счетоводни оценки и естеството и обхвата на оповестяванията, които биха могли да бъдат уместни. Това разбиране предоставя на одитора база за обсъждане с ръководството на начина, по който ръководството изготвя приблизителните счетоводни оценки.

Системата на предприятието за вътрешен контрол

Естеството и обхватът на надзора и общото управление (Вж. параграф 13(д))

А28. При прилагането на МОС 315 (преработен 2019 г.),[34] разбирането на одитора за естеството и обхвата на надзора и общото управление, които предприятието е въвело в действие по отношение на процеса на ръководството по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, може да е важно за изискваното от одитора оценяване на това дали:

- ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, е създало и поддържа култура на честност и етично поведение;
- контролната среда осигурява подходящ фундамент за останалите компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол, имайки предвид естеството и размера на предприятието; и
- недостатъците на контрола, идентифицирани в контролната среда, отслабват другите компоненти на системата за вътрешен контрол.

А29. Одиторът може да получи разбиране дали лицата, натоварени с общо управление:

- разполагат с уменията и познанията за разбирането на характеристиките на конкретен метод или модел, за да изготвят приблизителните счетоводни оценки, или на рисковете, свързани с приблизителна счетоводна оценка, например, рисковете, отнасящи се до метода или информационните технологии, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки;
- разполагат с уменията и познанията, за да разберат дали ръководството е изготвило приблизителните счетоводни оценки в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане;
- са независими от ръководството, разполагат с информацията, необходима, за да оценят своевременно начина, по който ръководството е изготвило приблизителните счетоводни оценки, както и авторитета да поставят под съмнение действията на ръководството, когато тези действия изглежда да са неадекватни или неподходящи;
- осъществяват надзор върху процеса на ръководството по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, включително използването на модели; или
- осъществяват надзор върху дейностите по текущо наблюдение, предприемани от ръководството. Това може да включва процедури

[34] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 21(а)

за надзор или преглед, разработени за разкриване и коригиране на недостатъци в проектирането или оперативната ефективност на контролите над приблизителните счетоводни оценки.

А30. Получаването на разбиране за надзора, осъществяван от лицата, натоварени с общо управление, може да е важно, когато има приблизителни счетоводни оценки, които:

- изискват съществена преценка от страна на ръководството, за да се адресира субективността;
- се отличават с висока несигурност на приблизителното оценяване;
- са сложни за изготвяне, например, поради разширеното използване на информационни технологии, големите обеми данни или използването на множество източници на данни или предположения със сложни взаимовръзки;
- са били обект или е трябвало да бъдат обект на промени в метода, предположенията или данните в сравнение с предходни периоди; или
- включват съществени предположения.

Използване от страна на ръководството на специализирани умения или познания, включително използването на експерти на ръководството (Вж. параграф 13(е))

А31. Одиторът може да вземе под внимание дали посочените по-долу обстоятелства повишават вероятността ръководството да трябва да ангажира експерт:[35]

- Специализираното естество на въпроса, изискващ приблизително оценяване, например, приблизителната счетоводна оценка може да включва оценяване на запаси от полезни изкопаеми или въглеводороди в добивната промишленост или оценяване на вероятния резултат от прилагането на сложни договорни условия.
- Сложното естество на моделите, необходими за прилагане на съответните изисквания на приложимата рамка за финансово отчитане, какъвто може да е случаят при определени оценки, като например, справедливи стойности на ниво 3.[36]
- Необичайното или рядко срещано естество на условие, сделка или събитие, изискващо приблизителна счетоводна оценка.

---

[35] МОС 500, параграф 8

[36] Виж, например, Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 13, *Оценяване по справедлива стойност.*

Процесът на предприятието по оценяване на риска (Вж. параграф 13(ж))

А32. Разбирането как процесът на предприятието по оценяване на риска идентифицира и разглежда рисковете, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, може да подпомогне одитора, когато взема под внимание промени в:

- изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки;
- достъпността или естеството на източниците на данни, които имат отношение към изготвянето на приблизителните счетоводни оценки или които могат да окажат влияние върху надеждността на използваните данни;
- информационната система или ИТ средата на предприятието; и
- ключовия персонал.

А33. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаване на разбиране за начина, по който ръководството идентифицира и адресира податливостта на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството или измама, при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, включват това дали и ако да, как, ръководството:

- обръща специално внимание на избора и прилагането на методите, предположенията и данните, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.
- наблюдава текущо ключовите показатели за резултатите от дейността, които биха могли да дадат индикация за неочаквани или непоследователни резултати от дейността, в сравнение с историческите или предвидените в бюджета резултати или с други известни фактори.
- идентифицира финансови или други стимули, които биха могли да представляват мотивация за предубеденост.
- наблюдава текущо необходимостта от промени в методите, съществените предположения или данните, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.
- установява подходящ надзор или преглед на моделите, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.
- изисква документиране на логическата обосновка или независим преглед на съществените преценки, направени при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.

Информационната система на предприятието, имаща отношение към приблизителните счетоводни оценки (Вж. параграф 13(з)(i))

А34. Значимите класове сделки, събитията и условията, попадащи в обхвата на параграф 13(з), са същите, както значимите класове сделки, събитията и условията, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които са обект на параграф 25(а) от МОС 315 (преработен 2019 г.). При получаване на разбиране за информационната система на предприятието, доколкото тя се отнася до приблизителните счетоводни оценки, одиторът може да вземе под внимание:

- дали приблизителните счетоводни оценки произтичат от документирането на рутинни или повтарящи се сделки и операции или произтичат от еднократни или необичайни сделки и операции.
- как информационната система адресира пълнотата на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, в частност във връзка с приблизителните счетоводни оценки, отнасящи се до пасивите.

А35. По време на одита одиторът може да идентифицира класове сделки, събития или условия, пораждащи необходимост от приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които ръководството не е идентифицирало. МОС 315 (преработен 2019 г.) разглежда обстоятелствата, при които одиторът идентифицира рискове от съществено неправилно отчитане, които ръководството не е идентифицирало, включително преценката на последствията за оценката на одитора относно процеса на предприятието за оценяване на риска.[37]

Идентифициране от страна на ръководството на подходящите методи, предположения и източници на данни (Вж. параграф 13(з)(ii)(а))

А36. В случай че ръководството е променило метода за изготвяне на приблизителна счетоводна оценка, съображенията може да включват например това дали новият метод е по-подходящ, дали сам по себе си той представлява отговор на промени в средата или обстоятелствата, оказващи влияние върху предприятието, или на промени в изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане или регулаторната среда, както и дали ръководството има друга основателна причина.

А37. Ако ръководството не е променило метода за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, съображенията може да включват това дали продължаващото използване на предишните методи, предположения и данни е подходящо с оглед на настоящата среда или обстоятелства.

[37] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 25(б)

Методи (Вж. параграф 13(з)(ii)(а)(i))

А38. Приложимата рамка за финансово отчитане може да предписва метода, който да се използва при изготвяне на приблизителна счетоводна оценка. В много случаи обаче приложимата рамка за финансово отчитане не предписва един единствен метод или изискваната база за оценяване предписва или позволява използването на алтернативни методи.

Модели

А39. Ръководството може да разработи и внедри специфични контроли във връзка с моделите, използвани за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, независимо дали става въпрос за собствен модел на ръководството, или за външен модел. Когато самият модел се характеризира с повишено ниво на сложност или субективност, като например модел на очакваните кредитни загуби или модел на справедлива стойност, използващ входящи данни на ниво 3, е вероятно да има контроли, които адресират тази сложност или субективност. Когато е налице сложност във връзка с моделите, по-вероятно е също така контролите по отношение интегритета на данните да са идентифицирани контроли в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.). Факторите, които може да е целесъобразно одиторът да вземе под внимание при получаване на разбиране за моделите и свързаните с тях идентифицирани контроли включват следното:

- как ръководството определя уместността и точността на модела;
- валидирането или бек-тестването (тестване въз основа на исторически данни) на модела, включително дали моделът е валидиран преди използването му и валидиран повторно на регулярни интервали, за да се определи дали остава подходящ за предвидената употреба. Валидирането на модела от страна на предприятието може да включва оценяване на:
  - теоретичната надеждност на модела;
  - математическия интегритет на модела; и
  - точността и пълнотата на данните и уместността на данните и предположенията, използвани в модела;
- как моделът своевременно се изменя или коригира по подходящ начин, за да отрази промени в пазарните или други условия и дали по отношение на модела са налице подходящи политики за контрол на промяната;
- дали в резултата от модела се извършват корекции, наричани също така в някои отрасли корекции за препокриване, и дали тези корекции са подходящи при конкретните обстоятелства в

съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане. Когато корекциите не са подходящи, такива корекции може да представляват индикатори за възможна предубеденост на ръководството; и

- дали моделът е адекватно документиран, включително предвидените му приложения, ограничения, ключови параметри, необходими данни и предположения, резултатите от проведено валидиране на модела и естеството и основанието за корекции, направени в резултата от модела.

Предположения (Вж. параграф 13(з)(ii)(а)(ii))

А40. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаване на разбиране за начина, по който ръководството е избрало предположенията, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, включват, например:

- базата за избора от страна на ръководството на съответното предположение и документацията, подкрепяща този избор. Възможно е приложимата рамка за финансово отчитане да предоставя критерии или насоки, които да бъдат използвани при избора на предположение.
- как ръководството преценява дали предположенията са уместни и пълни.
- когато това е приложимо, как ръководството определя, че предположенията са в съответствие помежду си, с тези, използвани в други приблизителни счетоводни оценки или области на бизнес дейността на предприятието, или с други въпроси, които са:
  - под контрола на ръководството (например, предположения относно програми за поддръжка, които биха могли да окажат влияние върху приблизителното оценяване на полезния живот на даден актив) и дали те са в съответствие с бизнес плановете на предприятието и външната среда; и
  - извън контрола на ръководството (например, предположения относно лихвени проценти, смъртност или потенциални съдебни или регулаторни действия).
- изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, отнасящи се до оповестяване на предположенията.

А41. По отношение на приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, предположенията варират от гледна точка на източниците на данни и базата за преценките в тяхна подкрепа, както следва:

(а) предположения, отразяващи това, което пазарните участници биха използвали при определяне цената на актив или пасив, разработени на базата на пазарни данни, получени от източници, независими от отчитащото се предприятие;

(б) предположения, отразяващи собствените преценки на предприятието относно това какви предположения пазарните участници биха използвали при определяне цената на актива или пасива, разработени на базата на най-добрите данни, налични при конкретните обстоятелства.

На практика обаче разграничението между (а) и (б) по-горе може не винаги да е очевидно, като разграничаването между тях зависи от разбирането на източниците на данни и базата за преценките, които подкрепят предположението. Освен това, може да е необходимо ръководството да избира измежду редица различни предположения, използвани от различните пазарни участници.

А42. Предположенията, използвани при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, са наричани в настоящия МОС съществени предположения, ако разумно вариране на предположението би оказало съществен ефект върху оценяването на приблизителната счетоводна оценка. Анализ на чувствителността може да е от полза при демонстриране на степента, в която оценката варира на базата на едно или повече предположения, използвани при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка.

Неактивни или неликвидни пазари

А43. Когато пазарите са неактивни или неликвидни, разбирането на одитора за начина, по който ръководството избира предположенията, може да включва разбиране за това дали ръководството:

- е внедрило подходящи политики за адаптиране приложението на метода при такива обстоятелства. Това адаптиране може да включва извършване на корекции в модела или разработване на нови модели, които да са подходящи при конкретните обстоятелства;
- разполага с ресурси с необходимите умения или знания, за да адаптират или разработят модел, ако е необходимо в спешен порядък, включително избор на техника за оценяване, която да е подходяща при такива обстоятелства;
- разполага с ресурси, за да се определи диапазонът на резултати, имайки предвид съответната несигурност, например, чрез извършване на анализ на чувствителността;

- разполага със средства, за да се оцени как, когато това е приложимо, влошаването на пазарните условия се е отразило върху оперативната дейност на предприятието, средата и съответните бизнес рискове, както и последствията за приблизителните счетоводни оценки на предприятието при такива обстоятелства; и
- има подходящо разбиране за това как данните за цените, както и тяхната уместност, от конкретни външни информационни източници може да варират при такива обстоятелства.

Данни (Вж. параграф 13(з)(ii)(а)(iii))

А44. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаване на разбиране за начина, по който ръководството избира данните, върху които се базират приблизителните счетоводни оценки, включват:

- естеството и източникът на данните, включително информацията, получена от външен информационен източник.
- как ръководството оценява дали данните са подходящи.
- точността и пълнотата на данните.
- съответствието на използваните данни с данните, използвани в предходни периоди.
- сложността на ИТ приложенията или други аспекти на ИТ средата на предприятието, използвани за получаване и обработка на данните, включително когато това предполага обработката на големи обеми данни.
- как данните се получават, предават и обработват и как се запазва техният интегритет.

Как ръководството разбира и адресира несигурността на приблизителното оценяване (Вж. параграфи 13(з)(ii)(б)–13(з)(ii)(в))

А45. Въпросите, които може да е целесъобразно одиторът да вземе под внимание във връзка с това дали и как ръководството разбира степента на несигурност на приблизителното оценяване включват, например:

- дали и ако да, как, ръководството е идентифицирало алтернативни методи, съществени предположения или източници на данни, които да са подходящи в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.
- дали и ако да, как, ръководството е разгледало алтернативни резултати, например като е извършило анализ на чувствителността, за да определи ефекта от промени в

съществените предположения или данните, използвани за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка.

А46. Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане може да посочват подхода за избор на точкова приблизителна оценка на ръководството сред разумно възможните резултати от оценяването. Рамките за финансово отчитане може да приемат, че подходящата сума е тази, която е избрана по подходящ начин сред разумно възможните резултати от оценяването, като в някои случаи е възможно да посочват, че най-уместната сума може да е централната част на този интервал.

А47. Така например, когато става въпрос за приблизителни оценки по справедлива стойност, МСФО 13[38] посочва, че ако за оценяване на справедливата стойност се използват няколко метода за оценяване, резултатите (т.е., съответните индикатори на справедливата стойност) следва да бъдат оценени, вземайки под внимание логичността на интервала от стойности, посочен от тези резултати. Оценката по справедлива стойност е точката в рамките на този интервал, която е най-представителна за справедливата стойност при дадените обстоятелства. В други случаи приложимата рамка за финансово отчитане може да посочва използването на средна стойност, претеглена с оглед вероятностното разпределение на разумно възможните резултати от оценяването или оценъчната сума, която е най-вероятна или която е по-вероятна, отколкото не.

А48. Приложимата рамка за финансово отчитане може да предписва оповестявания или цели на оповестяването, отнасящо се до приблизителните счетоводни оценки, като някои предприятия може да изберат да оповестяват допълнителна информация. Тези оповестявания или цели на оповестяването може да разглеждат, например:

- използвания метод за приблизително оценяване, включително приложимия модел и базата за неговия избор.
- информацията, която е била получена от моделите или от други изчисления, използвани за определяне на приблизителните оценки, признати или оповестени във финансовия отчет, включително информацията, отнасяща се до стоящите в основата данни и предположения, използвани в тези модели, като например:
  - вътрешно разработени предположения; или
  - данни, например лихвени проценти, които се влияят от фактори извън контрола на предприятието.

[38] МСФО 13, *Оценяване по справедлива стойност*, параграф 63

- ефекта от промени в метода за приблизително оценяване в сравнение с предходния период.
- източниците на несигурност на приблизителното оценяване.
- информацията за справедливите стойности.
- информацията относно анализите на чувствителността, извлечена от финансови модели, която показва, че ръководството е разгледало алтернативни предположения.

А49. В някои случаи приложимата рамка за финансово отчитане може да изисква специфични оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване, например:

- оповестяване на информация относно направените по отношение на бъдещето предположения и други важни източници на несигурност на приблизителното оценяване, които пораждат по-висока вероятност от, или по-голяма величана на, съществена корекция в балансовите стойности на активи и пасиви след края на периода. Такива изисквания може да бъдат описани с помощта на термини като „ключови източници на несигурност на приблизителното оценяване“ или „критично важни приблизителни счетоводни оценки“. Възможно е те да се отнасят до приблизителни счетоводни оценки, които изискват най-трудните, субективни или сложни преценки от страна на ръководството. Такива преценки може да са по-субективни и сложни, като съответно потенциалът за последваща съществена корекция в балансовите стойности на активите и пасивите може да се увеличи с броя позиции данни и предположения, оказващи влияние върху възможното бъдещо разрешаване на несигурността на приблизителното оценяване. Информацията, която би могла да бъде оповестена включва:
  - естеството на предположенията или други източници на несигурност на приблизителното оценяване;
  - чувствителността на балансовите стойности на използваните методи и предположения, включително причините за тази чувствителност;
  - очакваното разрешаване на несигурността и диапазона на разумно възмогни резултати по отношение на балансовите стойности на засегнатите активи и пасиви; и
  - обяснение за промените, направени в минали предположения, отнасящи се до тези активи и пасиви, в случай че несигурността остава неразрешена.

- оповестяване на интервала от възможни резултати и предположенията, използвани за определяне на този интервал.
- оповестяване на специфична информация, например:
  - информация относно значимостта на приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност за финансовото състояние и резултатите от дейността на предприятието; и
  - оповестявания относно пазарна неактивност или неликвидност.
- качествени оповестявания, като например, експозициите към риск и как те възникват, целите, политиките и процедурите на предприятието за управление на този риск и методите, използвани за оценяване на риска, както и промени в сравнение с предходния период на тези качествени концепции.
- количествени оповестявания, като например, степента, в която предприятието е изложено на риск, на базата на информация, предоставяна вътрешно до ключовия управленски персонал на предприятието, включително кредитен риск, ликвиден риск и пазарен риск.

Идентифицирани контроли над процеса на ръководството по изготвяне на приблизителни счетоводни оценки (Вж. параграф 13(и))

A50. Преценката на одитора при идентифициране на контролите в компонента контролни дейности и следователно необходимостта от оценяване разработването на тези контроли и определяне дали те са били внедрени, се отнася до процеса на ръководството, описан в параграф 13(з)(ii). Възможно е одиторът да не идентифицира контроли във връзка с всички аспекти на параграф 13(з)(ii).

A51. Като част от идентифицирането на контролите, оценяване на тяхното разработване и определяне дали са внедрени, одиторът може да вземе под внимание:

- как ръководството определя уместността на данните, използвани за разработване на приблизителните счетоводни оценки, включително когато ръководството използва външен информационен източник или данни извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки.
- прегледа и одобрението на приблизителните счетоводни оценки, включително предположенията и данните, използвани в тяхното разработване, от страна на подходящите нива на ръководството и когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление.

- разделянето на отговорностите между лицата, носещи отговорност за изготвянето на приблизителните счетоводни оценки и лицата, ангажиращи предприятието със съответните сделки и операции, включително дали възлагането на отговорностите взема под внимание по подходящ начин естеството на предприятието и неговите продукти или услуги. Така например, когато става въпрос за голяма финансова институция, уместното разделяне на отговорностите може да включва независимо функционално звено, носещо отговорност за приблизителното оценяване и валидиране на определянето на справедливите стойности на финансовите продукти на предприятието, обезпечено кадрово с лица, чието възнаграждение не е обвързано с тези продукти.

- ефективността на разработване на контролите. По принцип, възможно е за ръководството да е по-трудно да разработи контроли, които да адресират субективността и несигурността на приблизителното оценяване по начин, който ефективно да предотвратява, или да разкрива и коригира, съществени неправилни отчитания, отколкото да разработи контроли, които да адресират сложността. Контролите, които адресират субективността и несигурността на приблизителното оценяване може да трябва да включват повече ръчни елементи, които може да са по-малко надеждни от автоматизираните контроли, тъй като могат по-лесно да бъдат заобиколени, пренебрегнати или неспазени от ръководството. Проектираната ефективност на контролите, адресиращи сложността, може да варира в зависимост от причината за тази сложност и нейното естество. Така например, може да е по-лесно да бъдат разработени по-ефективни контроли, отнасящи се до метод, който се използва рутинно или контроли над интегритета на данните.

А52. Когато при изготвяне на приблизителна счетоводна оценка ръководството използва в голяма степен информационни технологии, вероятно идентифицираните контроли в компонента контролни дейности ще включват общи ИТ контроли и контроли върху обработката на информацията. Такива контроли може да адресират рисковете, отнасящи се до:

- • това дали ИТ приложенията или други аспекти на ИТ средата притежават способността и са подходящо конфигурирани, за да обработват големи обеми данни;

- • сложни изчисления при прилагането на метода. Когато за обработката на сложни сделки и операции се изискват разнообразни ИТ приложения, между тези ИТ приложения се извършват регулярни равнения, по-специално, когато ИТ

приложенията нямат автоматизиран интерфейс или е възможно да са обект на ръчни интервенции;

- това дали разработването и калибрирането на моделите периодично се оценява;
- пълното и точно извличане на данни относно приблизителните счетоводни оценки от регистрите на предприятието или от външни информационни източници;
- данните, включително пълното и точно движение на данните през информационната система на предприятието, целесъобразността на измененията в данните, използвани за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, поддържането на интегритета и сигурността на данните;
- когато се използват външни информационни източници, рисковете, отнасящи се до обработката или регистрирането на данните;
- това дали ръководството разполага с контроли, свързани с достъпа, промяната и поддържането на отделните модели, с цел запазване на надеждна одиторска следа на официално признатите като съответстващи на съществуващите норми версии на моделите и предотвратяване на неразрешен достъп или изменения в тези модели; и
- това дали съществуват подходящи контроли над прехвърлянето на информация, отнасяща се до приблизителните счетоводни оценки, в главната книга, включително подходящи контроли над счетоводните записвания.

A53. В някои отрасли, като банкова и застрахователна дейност, терминът „общо управление" може да се използва за описание на дейности в рамките на контролната среда, процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол и други компоненти на системата за вътрешен контрол, както е описано в МОС 315 (преработен 2019 г.).[39]

A54. По отношение на предприятия със звено „вътрешен одит", работата на това звено може да е особено полезна за одитора при получаване на разбиране за:

- степента и обхвата на използването от страна на ръководството на приблизителни счетоводни оценки;

[39] МОС 315 (преработен 2019 г.) Приложение 3

- разработването и внедряването на контроли, които адресират рисковете, отнасящи се до данните, предположенията и моделите, използвани за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки;
- аспектите на информационната система на предприятието, която генерира данните, върху които се базират приблизителните счетоводни оценки; и
- как новите рискове, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки биват идентифицирани, оценявани и управлявани.

Преглед на резултата или повторно оценяване на предходни приблизителни счетоводни оценки (Вж. параграф 14)

A55. Прегледът на резултата или повторното оценяване на предходни приблизителни счетоводни оценки (ретроспективен преглед) помага за идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане, когато предходните приблизителни счетоводни оценки имат резултат, получен чрез прехвърляне или реализация на актив или пасив в текущия период или са обект на повторно приблизително оценяване за целите на текущия период. Извършвайки ретроспективен преглед, одиторът може да получи:

- информация относно ефективността на предходния процес по приблизително оценяване на ръководството, от която одиторът може да получи одиторски доказателства относно вероятната ефективност на текущия процес на ръководството.
- одиторски доказателства за въпроси, като например, причините за промени, които може да се изисква да бъдат оповестени във финансовия отчет.
- информация относно сложността или несигурността на приблизителното оценяване, отнасяща се до приблизителните счетоводни оценки.
- информация относно податливостта на приблизителните счетоводни оценки на възможна предубеденост на ръководството или информация, която може да е индикатор за такава предубеденост. Професионалният скептицизъм на одитора помага при идентифициране на такива обстоятелства или условия и при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

A56. Ретроспективният преглед може да предостави одиторски доказателства, които да подкрепят идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане в текущия период. Такъв ретроспективен преглед може да бъде извършен по отношение на приблизителните счетоводни оценки, изготвени за финансовия отчет през

предходния период, или да бъде извършен по отношение на няколко периода или на по-кратък период (например, на полугодие или тримесечие). В някои случаи, ретроспективният преглед по отношение на няколко периода може да е подходящ, когато резултатът на приблизителната счетоводна оценка бива определен в рамките на по-дълъг период.

A57. Ретроспективният преглед на преценките и предположенията на ръководството, свързани със съществените приблизителни счетоводни оценки, се изисква от МОС 240.[40] Като практическо улеснение, прегледът, който одиторът извършва по отношение на предходните приблизителни счетоводни оценки в качеството на процедура за оценяване на риска в съответствие с настоящия МОС, може да бъде изпълнен заедно с прегледа, изискван от МОС 240.

A58. На базата на предходната оценка на одитора относно рисковете от съществено неправилно отчитане, например, ако вътрешноприсъщият риск е оценен като по-висок по отношение на един или повече рискове от съществено неправилно отчитане, одиторът може да прецени, че е необходим по-подробен ретроспективен преглед. Като част от подробния ретроспективен преглед, одиторът може да обърне специално внимание, когато това е практически осъществимо, на ефекта от данните и съществените предположения, използвани при изготвяне на предходните приблизителни счетоводни оценки. От друга страна, например, по отношение на приблизителни счетоводни оценки, които произтичат от документирането на рутинни или повтарящи се сделки и операции, одиторът може да прецени, че прилагането на аналитични процедури в качеството на процедури за оценяване на риска е достатъчно за целите на този преглед.

A59. Целта на оценяването по отношение на приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност и други приблизителни счетоводни оценки, базирани на условия, актуални към датата на оценяване, борави с разбирания за стойността към даден момент във времето, която може да се променя съществено и бързо с промени в средата, в която предприятието функционира. Следователно одиторът може да фокусира прегледа върху получаването на информация, която би могла да е уместна за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане. Така например, в някои случаи, получаването на разбиране за промените в предположенията на пазарните участници, които са оказали влияние върху резултата на приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност от предходния период, може да е малко вероятно да осигури уместни одиторски доказателства. В този случай,

[40] МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*, параграф 33(б)(ii)

одиторски доказателства биха могли да бъдат получени чрез разбиране на резултатите от предположенията (например, прогнози за паричните потоци) и разбиране на ефективността на предходния процес по приблизително оценяване на ръководството, който подкрепя идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане в текущия период.

A60. Различие между резултата от дадена приблизителна счетоводна оценка и сумата, призната във финансовия отчет за предходния период, не представлява по необходимост неправилно отчитане във финансовия отчет за предходния период. Такова различие обаче може да представлява неправилно отчитане, ако например, различието произтича от информация, която е била на разположение на ръководството по време на финализирането на финансовия отчет за предходния период или която може разумно да се очаква да е била получена и взета под внимание в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.[41] Такова различие може да постави под съмнение процеса на ръководството по вземане предвид на информацията при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка. В резултат, одиторът може да подложи на повторно оценяване евентуалния план за тестване на съответните контроли и съответното оценяване на риска на контрола или да реши, че относно този въпрос трябва да бъдат получени по-убедителни одиторски доказателства. Много рамки за финансово отчитане съдържат насоки относно разграничаването между промени в приблизителните счетоводни оценки, които представляват неправилно отчитане и промени, които не представляват неправилно отчитане, както и счетоводното третиране, което се изисква да бъде следвано във всеки един случай.

Специализирани умения или познания (Вж. параграф 15)

A61. Въпросите, които биха могли да окажат влияние върху решението на одитора относно това дали екипът по ангажимента се нуждае от специализирани умения или познания, включват, например:[42]

- естеството на приблизителните счетоводни оценки в конкретен бизнес или отрасъл (например, залежи от полезни изкопаеми, селскостопански активи, сложни финансови инструменти, задължения по застрахователни договори).
- степента на несигурност на приблизителното оценяване.
- сложността на използвания метод или модел.

---

41 МОС 560, *Последващи събития*, параграф 14

42 МОС 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, параграфи 25-26 и МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*, параграф 8(д)

- сложността на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, имащи отношение към приблизителните счетоводни оценки, включително дали са налице области, за които е известно, че са обект на различаващи се тълкувания или практики, или области, в които съществуват несъответствия в начина, по който се изготвят приблизителните счетоводни оценки.

- процедурите, които одиторът възнамерява да изпълни в отговор на оценените рискове от съществено неправилно отчитане.

- необходимостта от преценка относно въпроси, които не са конкретно посочени от приложимата рамка за финансово отчитане.

- степента на преценка, необходима за избор на данни и предположения.

- сложността и обхватът на използването от страна на предприятието на информационни технологии при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.

Естеството, времето на изпълнение и обхватът на участието на лица със специализирани умения и познания може да варира в рамките на целия одит.

A62. Възможно е одиторът да не притежава необходимите специализирани умения или познания, когато въпросът, за който става дума, е от област, различна от счетоводството или одита (например, умения в областта на изготвянето на оценки), като може да е необходимо да се използва експерт на одитора.[43]

A63. Множество приблизителни счетоводни оценки не изискват прилагането на специализирани умения или познания. Така например, специализирани умения и познания може да не са необходими за просто изчисляване на моралното остаряване на материални запаси. От друга страна обаче, по отношение например на очаквани кредитни загуби на банкова институция или задължение по застрахователен договор на застрахователно предприятие, одиторът вероятно ще достигне до заключение, че е необходимо да бъдат използвани специализирани умения или познания.

[43] МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане (Вж. параграфи 4, 16)

A64. Идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, отнасящо се до приблизителни счетоводни оценки, е важно за всички приблизителни счетоводни оценки, включително не само за тези, които са признати във финансовия отчет, но също и за такива, които са включени в пояснителните приложения към него.

A65. Параграф А42 от МОС 200 посочва, че обикновено МОС разглеждат "рисковете от съществени неправилни отчитания", а не вътрешноприсъщия риск и риска на контрола поотделно. МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква отделно оценяване на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола, за да се осигури база за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури в отговор на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност,[44] включително съществените рискове в съответствие с МОС 330.

A66. При идентифициране на рисковете от съществено неправилно отчитане и оценяване на вътрешноприсъщия риск по отношение на приблизителните счетоводни оценки в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.)[45], от одитора се изисква да вземе под внимание факторите за вътрешноприсъщ риск, които оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания на твърденията за вярност и начина, по който те оказват това влияние. Разглеждането от страна на одитора на факторите за вътрешноприсъщ риск може да предостави също така и информация, която да бъде използвана при:

- оценяване вероятността и величината на неправилното отчитане (т.е., къде се намира оценката на вътрешноприсъщия риск в рамките на спектъра на вътрешноприсъщия риск); и
- определяне причините за оценката, дадена на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, и че допълнителните одиторски процедури на одитора в съответствие с параграф 18 са в отговор на тези причини.

Взаимодействието между факторите за вътрешноприсъщ риск е обяснено допълнително в Приложение 1.

A67. Причините за оценката на одитора за вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност може да е резултат от действието на един или повече от факторите за вътрешноприсъщ риск на несигурност на

[44] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 31 и 34

[45] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 31(а)

приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск. Така например:

(а) Вероятно приблизителните счетоводни оценки на очакваните кредитни загуби ще бъдат сложни, тъй като очакваните кредитни загуби не могат да бъдат наблюдавани пряко и е възможно да изискват използването на сложен модел. Този модел може да използва сложен набор от исторически данни и предположения относно бъдещи събития в разнообразни, специфични за съответното предприятие, сценарии, които може да са трудни за прогнозиране. Приблизителните счетоводни оценки по отношение на очакваните кредитни загуби вероятно ще бъдат обект също така и на висока несигурност на приблизителното оценяване и съществена субективност при изготвяне на преценки за бъдещи събития или условия. Сходни съображения са приложими и спрямо задълженията по застрахователни договори.

(б) Приблизителната счетоводна оценка по отношение на провизия за морално остаряване при предприятие с широк кръг различни видове материални запаси може да изисква сложни системи и процеси, но е възможно да включва ниска степен на субективност и степента на несигурност на приблизителното оценяване може да е ниска в зависимост от естеството на тези материални запаси.

(в) Други приблизителни счетоводни оценки може да не са сложни за изготвяне, но да се отличават с висока несигурност на приблизителното оценяване и да изискват съществена преценка, например, приблизителна счетоводна оценка, която изисква една единствена критично важна преценка относно пасив, сумата на който зависи от изхода на съдебен процес.

A68. Уместността и значимостта на факторите за вътрешноприсъщ риск може да варират при различните приблизителни оценки. Съответно, факторите за вътрешноприсъщ риск биха могли, самостоятелно или в комбинация, да оказват в по-малка степен влияние върху простите приблизителни счетоводни оценки, като одиторът може да идентифицира по-малко на брой рискове или да оцени вътрешноприсъщия риск близо до долния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск.

A69. И обратно, факторите за вътрешноприсъщ риск биха могли, самостоятелно или в комбинация, да оказват в по-голяма степен влияние върху сложни приблизителни счетоводни оценки, като могат да накарат одитора да оцени вътрешноприсъщия риск в горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск. По отношение на тези приблизителни счетоводни оценки, преценката на одитора за ефекта от факторите за вътрешноприсъщ риск вероятно ще окаже пряко влияние върху броя и естеството на идентифицираните рискове от съществено неправилно

отчитане, оценката на тези рискове и в крайна сметка убедителността на одиторските доказателства, необходими, за да се отговори на оценените рискове. Наред с това, по отношение на тези приблизителни счетоводни оценки, прилагането от страна на одитора на професионален скептицизъм може да е особено важно.

А70. Събитията, възникнали след датата на финансовия отчет, биха могли да предоставят допълнителна информация, имаща отношение към оценката на одитора за рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност. Така например, по време на одита може да стане известен резултатът от приблизителна счетоводна оценка. В такива случаи, одиторът може да оцени или да преразгледа оценката за рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност,[46] независимо от това как факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания, свързани с приблизителната счетоводна оценка. Събитията, възникнали след датата на финансовия отчет, биха могли също така да окажат влияние върху избора на одитора на подход за тестване на приблизителната счетоводна оценка в съответствие с параграф 18. Така например, по отношение на просто начисляване на бонуси, което се базира на ясен и точен процент на възнаграждение за избрани служители, одиторът може да достигне до заключение, че при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка е налице относително малка сложност или субективност и следователно може да оцени вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност в близо до долния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск. Изплащането на бонусите след края на периода може да предостави достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност.

А71. Оценяването от страна на одитора на риска на контрола може да бъде извършено по различни начини в зависимост от предпочитаните одиторски техники или методологии. Оценката на риска на контрола може да бъде изразена с помощта на качествени категории (например, риск на контрола, оценен като максимален, умерен или минимален) или от гледна точка на очакването на одитора за това доколко ефективен е контролът или контролите при адресиране на идентифицирания риск, т.е., планираното разчитане на оперативната ефективност на контролите. Така например, в случай че рискът на контрола е оценен като максимален, одиторът не предвижда да разчита на ефективното функциониране на контролите. В случай че рискът на контрола е оценен на ниво, по-ниско от максималното, одиторът предвижда да разчита на ефективното функциониране на контролите.

[46] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 37

Несигурност на приблизителното оценяване (Вж. параграф 16(а))

А72. При вземане предвид на степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на несигурност на приблизителното оценяване, одиторът може да вземе под внимание:

- Дали приложимата рамка за финансово отчитане изисква:
  - използването на метод за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, който по своята същност се отличава с високо ниво на несигурност на приблизителното оценяване. Така например, рамката за финансово отчитане може да изисква използването на ненаблюдаеми входящи данни.
  - използването на предположения, които по своята същност се отличават с високо ниво на несигурност на приблизителното оценяване, например, предположения с дълъг прогнозен период, предположения, базирани на данни, които са ненаблюдаеми и следователно трудни за разработване от страна на ръководството, или използването на разнообразни предположения, които са взаимосвързани помежду си.
  - оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване.
- Бизнес средата. Възможно е предприятието да е активно на пазар, който изпитва сътресения или възможна дестабилизация (например, от значителни колебания на валутата или неактивни пазари,) като в резултат на това е възможно приблизителната счетоводна оценка да зависи от данни, които не са лесно достъпни за наблюдение.
- Дали за ръководството е възможно (или практически осъществимо, доколкото това е разрешено от приложимата рамка за финансово отчитане):
  - да изготви точна и надеждна прогноза относно бъдещата реализация на минала сделка (например, сумата, която ще бъде платена съгласно договорна клауза под условие) или относно честотата на проявление и въздействието на бъдещи събития или условия (например, сумата на бъдеща кредитна загуба или сумата, с която ще бъде уреден застрахователен иск и момента на уреждане на иска); или
  - да получи точна и пълна информация относно настоящо условие (например, информация относно оценъчни характеристики, които биха отразили гледната точка на пазарните участници към датата на финансовия отчет, за да

бъде разработена приблизителна оценка по справедлива стойност).

А73. Размерът на сумата, призната или оповестена във финансовия отчет за приблизителна счетоводна оценка, не представлява сам по себе си индикатор за нейната податливост на неправилно отчитане, тъй като приблизителната счетоводна оценка може например да е подценена.

А74. При някои обстоятелства несигурността на приблизителното оценяване може да е толкова висока, че да не може да бъде изготвена приблизителна счетоводна оценка. Приложимата рамка за финансово отчитане може да не позволява признаване на позиция във финансовия отчет или нейното оценяване по справедлива стойност. В такива случаи, може да са налице рискове от съществено неправилно отчитане, които да се отнасят не само до това дали приблизителната счетоводна оценка следва да бъде призната или да бъде оценена по справедлива стойност, но също и до разумността на оповестяванията. По отношение на такива приблизителни счетоводни оценки приложимата рамка за финансово отчитане може да изисква оповестяване на приблизителните счетоводни оценки и на свързаната с тях несигурност на приблизителното оценяване (виж параграфи А112–А113, А143–А144).

А75. В някои случаи несигурността на приблизителното оценяване, отнасяща се до приблизителна счетоводна оценка, може да породи значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. МОС 570 (преработен)[47] установява изисквания и предоставя насоки при такива обстоятелства.

Сложност или субективност (Вж. параграф 16(б))

Степента, в която сложността оказва влияние върху избора и прилагането на метода

А76. Когато взема предвид степента, в която изборът и прилагането на метода, използван при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, са повлияни от сложност, одиторът може да вземе под внимание:

- необходимостта от специализирани умения или познания на ръководството, която може да е индикация, че методът, използван за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, по самата си същност е сложен и следователно приблизителната счетоводна оценка може да се отличава с по-голяма податливост на съществено неправилно отчитане. По-голяма податливост на съществено неправилно отчитане може да е налице, когато ръководството е разработило модела вътрешно, а има относително малък опит в това отношение, или използва модел, прилагащ

[47] МОС 570, (преработен), *Действащо предприятие*

метод, който не е установен или широко използван в конкретния отрасъл или среда.

- естеството на базата за оценяване, изисквана от приложимата рамка за финансово отчитане, която може да води в резултат до необходимост от сложен метод, изискващ множество източници на исторически или прогнозни данни или предположения с множество взаимовръзки и взаимодействия между тях. Така например, провизия за очаквани кредитни загуби може да изисква преценки относно бъдещи погашения по кредити и други парични потоци, базирани на разглеждане на данни за исторически опит и прилагане на прогнозни предположения. Аналогично, оценяването на задължение по застрахователен договор може да изисква преценки относно бъдещи плащания по застрахователния договор, които да бъдат прогнозирани на базата на историческия опит, както и на настоящи и предположени бъдещи тенденции.

Степента, в която сложността оказва влияние върху избора и прилагането на данните

А77. Когато взема предвид степента, в която изборът и прилагането на данните, използвани при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, са повлияни от сложност, одиторът може да вземе под внимание:

- сложността на процеса по извличане на данните, вземайки под внимание уместността и надеждността на източника на данни. Данните от определени източници може да са по-надеждни, отколкото от други. Също така, поради причини, свързани с конфиденциалност или служебна фирмена информация, някои външни информационни източници няма да разкрият (или ще разкрият само частично) информация, която би могла да е уместна при преценяване надеждността на данните, които те предоставят, като например източниците на стоящите в основата данни, които те са използвали или как тези данни са били натрупани и обработени.

- вътрешноприсъщата сложност при поддържане интегритета на данните. Когато става въпрос за голям обем данни и множество източници на тези данни, може да е налице вътрешноприсъща сложност при поддържане интегритета на данните, които са използвани за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка.

- необходимостта от интерпретиране на сложни договорни условия. Така например, определянето на входящи или изходящи парични потоци, произтичащи от отстъпки по търговски сделки с доставчици или клиенти, може да зависи от много сложни

договорни условия, които изискват специфичен опит или компетентност, за да бъдат разбрани или интерпретирани.

Степента, в която субективността оказва влияние върху избора и прилагането на метода, предположенията и данните

А78. Когато взема предвид степента, в която изборът и прилагането на метода, предположенията и данните са повлияни от субективност, одиторът може да вземе под внимание:

- степента, в която приложимата рамка за финансово отчитане не посочва подходите за оценяване, концепциите, техниките и факторите, които да бъдат използвани при метода за приблизително оценяване.
- несигурността относно сумата или момента във времето, включително продължителността на прогнозния период. Сумата и моментът са източник на вътрешноприсъща несигурност на приблизителното оценяване и пораждат необходимост от преценка на ръководството при избора на точкова приблизителна оценка, което на свой ред създава възможност за предубеденост на ръководството. Така например, приблизителна счетоводна оценка, която включва прогнозни предположения, може да се отличава с висока степен на субективност, която е възможно да е податлива на предубеденост на ръководството.

Други фактори за вътрешноприсъщ риск (Вж. параграф 16(б))

А79. Степента на субективност, свързана с приблизителната счетоводна оценка оказва влияние върху податливостта на тази приблизителна счетоводна оценка на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск. Така например, когато приблизителната счетоводна оценка е подложена на висока степен на субективност, вероятно тази приблизителна счетоводна оценка ще бъде по-податлива на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството или измама и това може да доведе в резултат до широк интервал от възможни резултати от оценяването. Възможно е ръководството да избере точкова приблизителна оценка сред този интервал, която да е неподходяща при конкретните обстоятелства или която да е повлияна по неправомерен начин от непреднамерена или преднамерена предубеденост на ръководството и която вследствие на това да съдържа неправилно отчитане. По отношение на продължаващи одити, индикаторите за възможна предубеденост на ръководството, идентифицирани по време на одита за предходни периоди, може да окажат влияние върху планирането и процедурите по оценяване на риска в текущия период.

Съществени рискове (Вж. параграф 17)

А80. Оценката на одитора за вътрешноприсъщия риск, която взема под внимание степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на, или засегната от, несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск, подпомага одитора при определяне дали някои от идентифицираните и оценени рискове от съществено неправилно отчитане представляват съществен риск.

Отговори на оценените рискове от съществено неправилно отчитане

Допълнителните одиторски процедури на одитора (Вж. параграф 18)

А81. При разработване и изпълнение на допълнителните одиторски процедури одиторът може да използва (самостоятелно или в комбинация) всеки един от трите подхода за тестване, посочени в параграф 18. Така например, когато за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка са използвани няколко предположения, одиторът може да реши да използва различен подход за тестване по отношение на всяко едно тествано предположение.

Получаване на уместни одиторски доказателства, независимо дали потвърждаващи или противоречащи

А82. Одиторските доказателства обхващат както информация, която е в подкрепа и потвърждение на твърденията за вярност на ръководството, така и каквато и да било информация, която противоречи на тези твърдения за вярност.[48] Получаването на одиторски доказателства по непредубеден начин може да включва получаването на доказателства от няколко източника в рамките на предприятието и извън него. От одитора

[48] МОС 500, параграф А5

обаче не се изисква да извършва изчерпателно търсене, за да идентифицира всички възможни източници на одиторски доказателства.

A83. МОС 330 изисква одиторът да получи толкова по-убедителни одиторски доказателства, колкото по-висока е оценката на одитора за риска.[49] Ето защо, вземането под внимание на естеството или количеството на одиторските доказателства може да е по-важно, когато вътрешноприсъщите рискове, отнасящи се до приблизителната счетоводна оценка, са оценени в горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите

A84. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури се влияят, например, от:

- оценените рискове от съществено неправилно отчитане, които оказват влияние върху необходимата убедителност на одиторските доказателства и подхода, който одиторът избира, за да одитира приблизителната счетоводна оценка. Така например, оценените рискове от съществено неправилно отчитане, отнасящи се до твърдения за вярност относно наличието или оценяването може да са по-ниски по отношение на простото начисляване на бонуси, които се изплащат на служителите скоро след края на периода. При такава ситуация за одитора може да е по-практично да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства чрез оценяване на събития, настъпили до датата на одиторския доклад, отколкото посредством други подходи за тестване.
- причините за оценените рискове от съществено неправилно отчитане.

Когато одиторът възнамерява да разчита на оперативната ефективност на контролите (Вж: параграф 19)

A85. Тестването на оперативната ефективност на контролите може да е подходящо, когато вътрешноприсъщият риск е оценен като по-висок по спектъра на вътрешноприсъщия риск, включително по отношение на съществените рискове. Случаят може да е такъв, когато приблизителната счетоводна оценка е подложена на, или засегната от, висока степен на сложност. Когато приблизителната счетоводна оценка е засегната от висока степен на субективност и поради това изисква съществена преценка от страна на ръководството, вътрешноприсъщите ограничения в ефективността на разработването на контролите може да накара одитора да се фокусира в по-голяма степен върху процедурите по

[49] МОС 330, параграфи7(б) и A19

същество, отколкото върху тестване на оперативната ефективност на контролите.

A86. При определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на тестване на оперативната ефективност на контролите, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, одиторът може да вземе под внимание фактори, като:

- естеството, честотата и обема на сделките и операциите;
- ефективността на разработване на контролите, включително дали контролите са подходящо разработени, за да отговорят на оценения вътрешноприсъщ риск, както и надеждността на общото управление;
- значението на конкретни контроли за общите цели на контрола и въведените в действие в предприятието процеси, включително сложността на информационната система в подкрепа на сделките и операциите;
- текущото наблюдение на контролите и идентифицираните недостатъци във вътрешния контрол;
- естеството на рисковете, които контролите са предвидени да адресират, например, контроли, отнасящи се до упражняването на преценка в сравнение с контроли над първичните данни;
- компетентността на лицата, участващи в контролните дейности;
- честотата на изпълнение на контролните дейности; и
- доказателствата за изпълнение на контролните дейности.

Процедурите по същество, взети самостоятелно, не могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства

A87. В някои отрасли, например в сектора на финансовите услуги, за да осъществява стопанската дейност ръководството използва ИТ в много голяма степен. Следователно може да е по-вероятно да са налице рискове, отнасящи се до определени приблизителни счетоводни оценки, по отношение на които процедурите по същество, взети самостоятелно, не могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства.

A88. Обстоятелствата, при които може да са налице рискове, по отношение на които процедурите по същество, взети самостоятелно, не могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност, включват:

- когато контролите са необходими за смекчаване на рисковете, отнасящи се до създаване, регистриране, обработка или

докладване на информация, получена извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки.

- информацията, подкрепяща едно или повече твърдения за вярност, се създава, регистрира, обработва или докладва по електронен път. Случаят вероятно ще е такъв, когато става въпрос за голям обем сделки или данни, или когато се използва сложен модел, изискващ мащабно използване на информационни технологии, за да се гарантира точността и пълнотата на информацията. Сложна провизия за очаквани кредитни загуби може да се изисква в случая на финансова институция или предприятие за комунални услуги. Така например, когато става въпрос за предприятие за комунални услуги, данните, използвани за разработване на провизията за очаквани кредитни загуби може да обхващат множество малки салда, произтичащи от голям обем сделки. При такива обстоятелства одиторът може да достигне до заключение, че достатъчни и уместни одиторски доказателства не могат да бъдат получени без тестване на контролите, свързани с модела, използван за разработване на провизията за очаквани кредитни загуби.

В такива случаи, достатъчността и уместността на одиторските доказателства може да зависи от ефективността на контролите над точността и пълнотата на информацията.

А89. Като част от одита на финансовите отчети на определени предприятия (като например, банка или застрахователно дружество), от одитора може да се изисква също така по силата на закон или нормативна разпоредба да изпълни допълнителни процедури по отношение на вътрешния контрол или да предостави заключение за изразяване на сигурност по отношение на този контрол. При тези и други сходни обстоятелства одиторът може да е в състояние да използва информацията, получена при изпълнението на тези процедури, в качеството на одиторски доказателства, при условие че определи дали са настъпили последващи промени, които биха могли да засегнат уместността на тази информация за одита.

Съществени рискове (Вж. параграф 20)

А90. Когато допълнителните одиторски процедури на одитора в отговор на съществен риск се състоят единствено от процедури по същество, МОС 330[50] изисква тези процедури да включват тестове на детайлите. Такива тестове на детайлите могат да бъдат разработени и изпълнени съгласно всеки един от подходите, описани в параграф 18 от настоящия МОС на базата на професионалната преценка на одитора при конкретните обстоятелства. Примери за тестове на детайлите по отношение на съществени рискове, отнасящи се до приблизителните счетоводни, оценки включват:

- проучване, например, проучване на договори с цел потвърждение на условия или предположения.
- повторно изчисляване, например, проверка и потвърждение на математическата точност на модела.
- сравняване и съгласуване на използваните предположения с подкрепящата ги документация, например, информация, публикувана от трета страна.

Получаване на одиторски доказателства от събития, настъпили до датата на одиторския доклад (Вж. параграф 21)

А91. При някои обстоятелства, получаването на одиторски доказателства от събития, настъпили до датата на одиторския доклад, може да предостави достатъчни и уместни одиторски доказателства за адресиране на рисковете от съществено неправилно отчитане. Така например, цялостната продажба на материалните запаси от продукт, чието производство е преустановено, скоро след края на периода, може да

[50] МОС 330, параграф 21

предостави достатъчни и уместни одиторски доказателства относно приблизителната оценка на нетната реализируема стойност на материалните запаси към края на периода. В други случаи, може да е необходимо този подход за тестване да се използва заедно с друг подход съгласно параграф 18.

A92. По отношение на някои приблизителни счетоводни оценки е малко вероятно събитията, настъпили до датата на одиторския доклад, да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства относно приблизителната счетоводна оценка. Така например, условията или събитията, отнасящи се до някои приблизителни счетоводни оценки се разгръщат единствено в течение на дълъг период от време. Освен това, поради целта на оценяването на приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, информацията след края на периода може да не отразява съществуващите към датата на баланса събития или условия и следователно може да не е уместна за оценяването на приблизителната счетоводна оценка по справедлива стойност.

A93. Дори одиторът да реши да не използва този подход за тестване по отношение на конкретни приблизителни счетоводни оценки, от одитора се изисква да спазва МОС 560. МОС 560 изисква одиторът да изпълни одиторски процедури, разработени за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че всички събития, възникнали между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад, които изискват корекция или оповестяване във финансовия отчет,[51] са били идентифицирани и подходящо отразени във финансовия отчет.[52] Доколкото оценяването на множество приблизителни счетоводни оценки, различни от приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, обикновено зависи от резултата от бъдещи условия, сделки или събития, работата на одитора съгласно МОС 560 е особено важна.

Тестване как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка (Вж. параграф 22)

A94. Тестване как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка може да е подходящият подход, когато например:

- прегледът, извършен от одитора на сходни приблизителни счетоводни оценки, изготвени във финансовия отчет за предходния период, подсказва, че процесът на ръководството в текущия период е подходящ.

[51] МОС 560, параграф 6

[52] МОС 560, параграф 8

- приблизителната счетоводна оценка се базира на голяма популация обекти със сходно естество, които взети самостоятелно не са съществени.
- приложимата рамка за финансово отчитане посочва как от ръководството се очаква да изготви приблизителната счетоводна оценка. Така например, случаят може да е такъв по отношение на провизия за очаквани кредитни загуби.
- приблизителната счетоводна оценка е извлечена от рутинната обработка на данни.

Тестване как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка може да е подходящият подход и когато нито един от останалите подходи за тестване не е практически изпълним или може да бъде подходящ подход в комбинация с един от останалите подходи за тестване.

Промени в методите, съществените предположения и данните в сравнение с предходните периоди (Вж. параграфи 23(а), 24(а), 25(а))

A95. Когато промяна в сравнение с предходни периоди в метода, съществените предположения или данните не се базира на нови обстоятелства или нова информация или когато съществените предположения не са в съответствие помежду си и с тези, използвани при други приблизителни счетоводни оценки, или със свързани с тях предположения, използвани в други области на бизнес дейността на предприятието, може да е необходимо одиторът да проведе допълнителни обсъждания с ръководството относно обстоятелствата, като при това подложи на критична оценка действията на ръководството във връзка с уместността на използваните предположения.

Индикатори за предубеденост на ръководството (Вж. параграфи 23(б), 24(б), 25(б))

А96. Когато одиторът идентифицира индикатори за възможна предубеденост на ръководството, може да е необходимо одиторът да проведе допълнителни обсъждания с ръководството и да прецени отново дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, че използваният метод, предположения и данни са подходящи и в състояние да бъдат подкрепени при конкретните обстоятелства. Пример за индикатор за възможна предубеденост на ръководството по отношение на конкретна приблизителна счетоводна оценка може да е случаят, когато ръководството е разработило подходящ интервал за няколко различни предположения и във всеки един случай използваното предположение се намира в този край на интервал, който води до най-благоприятния резултат от оценяването.

Методи

Избор на метод (Вж. параграф 23(а))

А97. Уместните съображения на одитора относно целесъобразността на метода, избран в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, и в случай че е приложимо, целесъобразността на промените в сравнение с предходния период, може да включват:

- дали логическата обосновка на ръководството за избрания метод е уместна;
- дали методът е подходящ при конкретните обстоятелства, имайки предвид естеството на приблизителната счетоводна оценка, изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, други налични концепции или техники за оценяване, регулаторни изисквания, както и бизнеса, отрасъла и средата, в която предприятието осъществява дейността си;
- когато ръководството е определило, че различните методи водят в резултат до диапазон от значително различаващи се приблизителни оценки, как ръководството е разследвало причините за тези различия; и
- дали промяната се базира на нови обстоятелства или нова информация. Когато случаят не е такъв, промяната може да не е разумна или да не е в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане. Произволните промени водят в резултат до непоследователни с течение на времето финансови отчети и биха могли да породят неправилни отчитания във финансовия отчет или да са индикатор за възможна предубеденост на ръководството. (Виж също параграфи А133–А136)

Тези въпроси са важни, когато приложимата рамка за финансово отчитане не предписва метода за оценяване или позволява няколко метода.

Сложно моделиране (Вж. параграф 23(г))

A98. Моделът и свързаният с него метод е по-вероятно да са сложни, когато:

- разбирането и прилагането на метода, включително разработването на модела и изборът и използването на подходящи данни и предположения, изискват специализирани умения или познания;
- получаването на данни, които е необходимо да бъдат използвани в модела, е затруднено, тъй като съществуват ограничения върху наличието или наблюдаемостта на данните или достъпа до тях; или
- поддържането на интегритета (например, точността, последователността или пълнотата) на данните и предположенията при използване на модела е затруднено поради множество оценъчни характеристики, множество взаимодействия между тях или множество стадии на изчисленията.

A99. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание, когато ръководството използва сложен модел, включват, например, това дали:

- моделът е валидиран преди използване или когато е имало промяна в него, с периодични прегледи, за да се гарантира, че той продължава да бъде пригоден за предвидената употреба. Процесът на предприятието по валидиране може да включва оценка на:
  - теоретичната надеждност на модела;
  - математическия интегритет на модела;
  - точността и пълнотата на данните и предположенията в модела; и
  - резултата от модела, сравнен с действителните сделки и операции.
- съществуват подходящи политики и процедури за контрол на промяната.
- при използването на модела ръководството прилага подходящи умения и знания.

Тези съображения биха могли да са от полза и по отношение на метод, който не включва сложно моделиране.

A100. За да изпълни изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, ръководството може да направи корекции в резултата от модела. В някои отрасли тези корекции са известни като корекции за препокриване. Когато става въпрос за приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, може да е уместно да се прецени дали корекциите в резултата от модела, ако има такива, отразяват предположенията, които пазарните участници биха използвали при сходни обстоятелства.

Поддържане на интегритета на съществените предположения и данните, използвани при прилагане на метода (Вж. параграф 23(д))

A101. Поддържането на интегритета на съществените предположения и данните, използвани при прилагане на метода, се отнася до поддържане на точността и пълнотата на данните и предположенията по време на всички етапи на обработка на информацията. Неуспехът при поддържане на този интегритет може да доведе в резултат до нарушаване целостта на данните и предположенията и да породи неправилни отчитания. В тази връзка, уместните съображения за одитора може да включват това дали данните и предположенията са обект на всички промени, предвидени от ръководството, без да са подложени на непредвидени промени, по време на изпълнението на дейности, като осигуряване на входящи данни, съхранение, извличане, предаване или обработка.

Съществени предположения (Вж. параграф 24)

A102. Уместните съображения на одитора относно целесъобразността на съществените предположения в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, и в случай че е приложимо, целесъобразността на промените в сравнение с предходния период, може да включват:

- логическата обосновка на ръководството за избора на това предположение;
- дали предположението е уместно при конкретните обстоятелства, имайки предвид естеството на приблизителната счетоводна оценка, изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, както и бизнеса, отрасъла и средата, в която предприятието осъществява дейността си; и
- дали промяната в сравнение с предходния период при избора на предположение се базира на нови обстоятелства или нова информация. Когато случаят не е такъв, промяната може да не е разумна или да не е в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане. Произволните промени в приблизителна счетоводна оценка биха могли да породят неправилни отчитания във финансовите отчети или да са

индикатор за възможна предубеденост на ръководството (виж параграфи А133–А136).

А103. Ръководството може да оцени алтернативни предположения или резултати от приблизителните счетоводни оценки, което би могло да бъде осъществено посредством редица подходи в зависимост от конкретните обстоятелства. Един възможен подход е анализът на чувствителността. Това би могло да включва определяне как паричната сума на приблизителна счетоводна оценка варира с различните предположения. Дори по отношение на приблизителни счетоводни оценки, оценявани по справедлива стойност, може да е налице вариране, тъй като различните пазарни участници ще използват различни предположения. Анализът на чувствителността може да доведе до разработване на редица сценарии за резултатите, понякога характеризирани от ръководството като интервал от резултати, и включващи „песимистични“ и „оптимистични“ сценарии.

А104. Посредством познанията, придобити при провеждане на одита, одиторът може да узнае или да придобие разбиране за предположения, използвани в други области на бизнеса на предприятието. Такива въпроси може да включват, например, очаквания за бизнеса, предположения в документи, посветени на стратегията на предприятието, и бъдещи парични потоци. Също така, ако съдружникът, отговорен за ангажимента, е изпълнявал други ангажименти за предприятието, МОС 315 (преработен 2019 г.)[53] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да прецени дали информацията, получена от тези други ангажименти, е уместна за идентифицирането на рисковете от съществено неправилно отчитане. Възможно е също така да е от полза тази информация да бъде взета под внимание при адресиране на въпроса дали съществените предположения са в съответствие помежду си и с тези, използвани в други приблизителни счетоводни оценки.

[53] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 15(б)

A105. Уместността на съществените предположения в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане може да зависи от намерението и способността на ръководството да осъществи определен курс на действие. Ръководството често документира планове и намерения, имащи отношение към конкретни активи или пасиви, а приложимата рамка за финансово отчитане може да изисква ръководството да постъпи по тази начин. Естеството и обхватът на одиторските доказателства, които да бъдат получени относно намерението и способността на ръководството е въпрос на професионална преценка. Когато е приложимо, одиторските процедури може да включват следното:

- преглед на историята на ръководството от гледна точка на осъществяване на заявените от него намерения.
- фактическа проверка на писмени планове и други документи, включително когато това е приложимо, официално одобрени бюджети, разрешения или протоколи от заседания и паметни бележки.
- проучващи запитвания до ръководството относно основанията му за предприемане на определен курс на действие.
- преглед на събитията, настъпили след датата на финансовия отчет до датата на одиторския доклад.
- оценяване на способността на предприятието да осъществи определен курс на действие, имайки предвид икономическите обстоятелства, свързани с предприятието, включително последствията от неговите настоящи ангажименти и законовите, регулаторни или договорни ограничения, които биха могли да окажат влияние върху практическата осъществимост на действията на ръководството.
- преценка дали ръководството е изпълнило съответните изисквания за документиране, ако има такива, на приложимата рамка за финансово отчитане.

Определени рамки за финансово отчитане, обаче, може да не разрешават намеренията на ръководството да бъдат вземани под внимание при изготвянето на приблизителната счетоводна оценка. Често случаят е такъв по отношение на приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, тъй като целта на тяхното оценяване изисква съществените предположения да отразяват тези, използвани от пазарните участници.

Данни (Вж. параграф 25(а))

А106. Уместните съображения на одитора относно целесъобразността на данните, избрани за използване в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, и в случай че е приложимо, целесъобразността на промените в сравнение с предходния период, може да включват:

- логическата обосновка на ръководството за избора на тези данни;
- дали данните са уместни при конкретните обстоятелства, имайки предвид естеството на приблизителната счетоводна оценка, изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, както и бизнеса, отрасъла и средата, в която предприятието осъществява дейността си; и
- дали промяната в сравнение с предходните периоди в избраните източници на данни или в избраните данни се базира на нови обстоятелства или нова информация. Когато случаят не е такъв, малко вероятно е данните да са разумни или в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Произволните промени в приблизителна счетоводна оценка водят в резултат до непоследователни с течение на времето финансови отчети и биха могли да породят неправилни отчитания във финансовия отчет или да са индикатор за възможна предубеденост на ръководството (виж параграфи А133–А136).

Уместност и надеждност на данните (Вж. параграф 25(в))

А107. Когато използва изготвена от предприятието информация, МОС 500 изисква одиторът да оцени дали тази информация е достатъчно надеждна за целите на одитора, включително когато това е необходимо при конкретните обстоятелства, да получи одиторски доказателства относно точността и пълнотата на информацията и да оцени дали информацията е достатъчно прецизна и подробна за целите на одитора.[54]

Сложни правни или договорни условия (Вж. параграф 25(г))

А108. Процедурите, които одиторът може да вземе под внимание, когато приблизителната счетоводна оценка се базира на сложни правни или договорни условия, включват:

- преценка дали за разбирането и тълкуването на договора са необходими специализирани умения или познания;
- отправяне на проучващи запитвания до юридическия съветник на предприятието във връзка с тези правни или договорни условия; и

[54] МОС 500, параграф 9

- фактическа проверка на стоящите в основата договори, за:
    - да се оцени стоящата в основата бизнес цел на сделката или споразумението; и
    - да се прецени дали условията на договора са в съответствие с обясненията, предоставени от ръководството.

Избор от страна на ръководството на точкова приблизителна оценка и свързаните с това оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване

Стъпките на ръководството за разбиране и адресиране на несигурността на приблизителното оценяване (Вж. параграф 26(а))

A109. Уместните съображения относно това дали ръководството е предприело целесъобразни стъпки, за да разбере и адресира несигурността на приблизителното оценяване, може да включват това дали ръководството е:

(а) разбрало несигурността на приблизителното оценяване, посредством идентифициране на източниците и оценяване на степента на вътрешноприсъщатата променливост на резултатите от оценяването и получавания диапазон от разумно възможни резултати на оценяването;

(б) идентифицирало степента, в която сложността или субективността в процеса на оценяване оказват влияние върху риска от съществено неправилно отчитане и е адресирало възникващия в резултат на това потенциал за неправилно отчитане, като е приложило:

(i) подходящите умения и познания при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки; и

(ii) професионална преценка, включително чрез идентифициране и адресиране на податливостта на предубеденост на ръководството; и

(в) адресирало несигурността на приблизителното оценяване, като е избрало по подходящ начин точковата приблизителна оценка на ръководството и свързаните с това оповестявания, които описват несигурността на приблизителното оценяване.

Избор от страна на ръководството на точкова приблизителна оценка и свързаните с това оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване (Вж. параграф 26(б))

A110. Въпросите, които може да са уместни във връзка с избора от страна на ръководството на точкова приблизителна оценка и разработване на

свързаните с това оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване включват това дали:

- използваните методи и данни са избрани по подходящ начин, включително когато са били налични алтернативни методи за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка и алтернативни източници на данни.
- използваните характеристики на оценяването са подходящи и пълни.
- използваните предположения са избрани от диапазон от разумно възможни суми и са подкрепени от подходящи данни, които са уместни и надеждни.
- използваните данни са подходящи, уместни и надеждни, като е запазен интегритетът на тези данни.
- изчисленията са извършени в съответствие с метода и са математически точни.
- точковата приблизителна оценка на ръководството е подходящо избрана сред разумно възможните резултати от оценяването.
- съответните оповестявания описват по подходящ начин сумата като приблизителна оценка и обясняват естеството и ограниченията на процеса по приблизително оценяване, включително променливостта на разумно възможните резултати от оценяването.

A111. Уместните съображения на одитора относно целесъобразността на точковата приблизителна оценка на ръководството може да включват:

- когато изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане предписват точковата приблизителна оценка, която трябва да се използва след вземане под внимание на алтернативните резултати и предположения или предписват конкретен метод на оценяване, дали ръководството е спазило изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.
- когато приложимата рамка за финансово отчитане не е посочила конкретно как да се избере сума сред разумно възможните резултати от оценяването, дали ръководството е упражнило преценка, вземайки под внимание изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.

A112. Уместните съображения на одитора относно оповестяванията на ръководството относно несигурността на приблизителното оценяване включват изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, които е възможно да изискват оповестявания:

- които описват сумата като приблизителна оценка и обясняват естеството и ограниченията на процеса по изготвянето ѝ, включително променливостта на разумно възможните резултати от оценяването. Рамката може да изисква също така и допълнителни оповестявания, за да се отговори на определена цел на оповестяването.[55]

- относно съществените счетоводни политики, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки. В зависимост от конкретните обстоятелства, уместните счетоводни политики може да включват въпроси, като специфичните принципи, бази, възприети процедури, правила и практики, използвани при изготвянето и представянето на приблизителните счетоводни оценки във финансовия отчет.

- относно съществени или критично важни преценки (например, тези, които имат най-значим ефект върху сумите, признати във финансовия отчет), както и съществени прогнозни предположения или други източници на несигурност на приблизителното оценяване.

При определени обстоятелства, с цел постигане на достоверно представяне или когато става въпрос за рамка за съответствие – за да не бъде финансовият отчет подвеждащ, може да са необходими допълнителни оповестявания, надхвърлящи тези, изрично изисквани от рамката за финансово отчитане.

A113. Колкото по-голяма е степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на несигурност на приблизителното оценяване, толкова по-вероятно е рисковете от съществено неправилно отчитане да бъдат оценени като високи и следователно толкова по-убедителни трябва да са одиторските доказателства, за да се определи, в съответствие с параграф 35, дали точковата приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане или съдържат неправилно отчитане.

A114. В случай че преценката от страна на одитора на несигурността на приблизителното оценяване, свързана с приблизителната счетоводна оценка и съответните оповестявания е въпрос, който е изисквал

[55] МСФО 13, *Оценяване по справедлива стойност,* параграф 92

значително внимание от страна на одитора, то тогава този въпрос може да съставлява ключов одиторски въпрос.[56]

Когато ръководството не е предприело подходящи стъпки за разбиране и адресиране на несигурността на приблизителното оценяване (Вж. параграф 27)

A115. Когато одиторът определи, че ръководството не е предприело необходимите стъпки, за да разбере и адресира несигурността на приблизителното оценяване, допълнителните процедури, които одиторът може да изиска ръководството да изпълни, за да разбере несигурността на приблизителното оценяване, може да включват, например, разглеждане на алтернативни предположения или извършване на анализ на чувствителността.

A116. Когато преценява дали е практически осъществимо да разработи точкова или интервална приблизителна оценка, въпросите, които одиторът може да трябва да вземе под внимание включват това дали одиторът би могъл да постъпи по този начин, без да компрометира изискванията за независимост. Това може да включва приложимите етични изисквания, които адресират забрани за поемане на отговорности, свързани с изпълнителното ръководство.

A117. Ако след като разгледа отговора на ръководството, одиторът реши, че не е практически осъществимо да разработи точкова или интервална приблизителна оценка на одитора, от одитора се изисква да оцени последствията за одита или за одиторското мнение относно финансовия отчет в съответствие с параграф 34.

Разработване на точкова приблизителна оценка на одитора или използване на интервална приблизителна оценка на одитора (Вж. параграфи 28–29)

A118. Разработването на точкова или интервална приблизителна оценка на одитора, с цел оценяване на точковата приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания относно несигурността на приблизителното оценяване, може да е подходящ подход, когато например:

- извършеният от одитора преглед на сходни приблизителни счетоводни оценки, изготвени във финансовия отчет за предходния период, подсказва, че не се очаква процесът на ръководството в текущия период да бъде ефективен.
- контролите на предприятието в рамките на процеса на ръководството по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки и контролите над този процес не са добре разработени или подходящо внедрени.

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

- събития или сделки между края на периода и датата на одиторския доклад не са взети под внимание по подходящ начин, когато е било целесъобразно ръководството да постъпи така, а изглежда, че тези събития или сделки влизат в противоречие с точковата приблизителна оценка на ръководството.
- налице са подходящи алтернативни предположения или източници на уместни данни, които могат да бъдат използвани при разработване на точкова или интервална приблизителна оценка на одитора.
- ръководството не е предприело подходящи стъпки, за да разбере или адресира несигурността на приблизителното оценяване (виж параграф 27).

A119. Решението за разработване на точкова или интервална приблизителна оценка може да се повлияе също така и от приложимата рамка за финансово отчитане, която е възможно да предписва точковата приблизителна оценка, която трябва да се използва след вземане под внимание на алтернативните резултати и предположения или да предписва конкретен метод на оценяване (например, използването на дисконтирана очаквана стойност, претеглена с оглед вероятностите, или най-вероятния резултат).

A120. Решението на одитора относно това да разработи точкова, а не интервална приблизителна оценка, може да зависи от естеството на приблизителната оценка и преценката на одитора при конкретните обстоятелства. Така например, естеството на приблизителната оценка може да е такова, че да се очаква да е налице по-малка променливост в разумно възможните резултати. При такива обстоятелства, разработването на точкова приблизителна оценка може да е ефективен подход, особено когато тя може да бъде разработена с висока степен на точност.

A121. Одиторът може да разработи точкова или интервална приблизителна оценка по редица различни начини, например, като:

- използва различен модел в сравнение с този, използван от ръководството, например, такъв, който е достъпен за търговска употреба в конкретния сектор или отрасъл, или представлява фирмен модел, или разработен от одитора модел.
- използва модела на ръководството, но разработва алтернативни предположения или източници на данни в сравнение с тези, използвани от ръководството.
- използва собствен модел на одитора, но разработва алтернативни предположения в сравнение с тези, използвани от ръководството.

- наеме или ангажира лице със специализирани експертни знания и умения, което да разработи или приложи модела или да предостави уместни предположения.
- вземе под внимание съпоставими условия, сделки или събития, или когато това е уместно, пазари за съпоставими активи или пасиви.

A122. Одиторът може също така да разработи точкова или интервална приблизителна оценка само по отношение на част от приблизителната счетоводна оценка (например, по отношение на конкретно предположение или когато само определена част от приблизителната счетоводна оценка поражда риск от съществено неправилно отчитане).

A123. Когато за разработване на точкова или интервална приблизителна оценка одиторът използва собствени методи, предположения или данни, одиторът може да получи доказателства относно уместността на методите, предположенията или данните на ръководството. Така например, ако одиторът използва собствени предположения за разработване на интервал, за да оцени разумността на точкова приблизителна оценка на ръководството, одиторът може да разработи също така и виждане за това дали преценките на ръководството при избора на съществените предположения, използвани за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка пораждат индикатори за възможна предубеденост на ръководството.

A124. Изискването в параграф 29(а) одиторът да определи, че интервалът включва единствено суми, които са подкрепени от достатъчни и уместни одиторски доказателства, не означава, че от одитора се очаква да получи одиторски доказателства в подкрепа на всеки отделен възможен резултат в рамките на интервала. Вероятно вместо това одиторът ще получи одиторски доказателства, за да определи, че точките в двата края на интервала са разумни при конкретните обстоятелства, подкрепяйки по този начин разумността на сумите, попадащи между тези две точки.

A125.Размерът на интервала на одитора може да е в пъти над нивото на същественост за финансовия отчет като цяло, особено когато нивото на същественост се базира на оперативните резултати (например, печалба преди данъчно облагане) и тази база е относително малка, съпоставена с активите или други позиции в баланса. По-вероятно е такава ситуация да възникне при обстоятелства, когато самата несигурност на приблизителното оценяване, свързана с приблизителната счетоводна оценка, е в пъти над нивото на същественост, което е по-често срещано при определени видове приблизителни счетоводни оценки или в определени отрасли, като например, застраховане или банково дело, където високата степен на несигурността на приблизителното оценяване е по-обичайна и е възможно да има специфични изисквания в

приложимата рамка за финансово отчитане в това отношение. На базата на изпълнените процедури и получените одиторски доказателства в съответствие с изискванията на настоящия МОС, одиторът може да достигне до заключение, че съгласно неговата преценка интервал, който е в пъти над нивото на съществености е подходящ при конкретните обстоятелства. Когато случаят е такъв, оценката на одитора относно разумността на оповестяванията относно несигурността на приблизителното оценяване става още по-важна, особено това дали тези оповестявания по подходящ начин предават високата степен на несигурност на приблизителното оценяване и диапазона от възможни резултати. Параграфи А139–А144 съдържат допълнителни съображения, които може да са уместни при такива обстоятелства.

Други съображения, отнасящи се до одиторските доказателства (Вж. параграф 30)

А126. Информацията, която ще бъде използвана в качеството на одиторски доказателства относно рисковете от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до приблизителните счетоводни оценки, може да е била изготвена от предприятието, изготвена, използвайки работата на експерт на ръководството или предоставена от външен информационен източник.

Външни информационни източници

А127. Както е обяснено в МОС 500,[57] надеждността на информацията от външен информационен източник се влияе от източника, естеството на информацията, както и от обстоятелствата, при които е получена. Следователно, естеството и обхватът на допълнителните одиторски процедури на одитора за преценка на надеждността на информацията, използвана за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, може да варират в зависимост от естеството на тези фактори. Така например:

- когато пазарни или отраслови данни, цени или данни, свързани с ценова информация са получени от един единствен външен информационен източник, специализиран в такава информация, одиторът може да потърси цена от алтернативен независим източник, с която да ги сравни.
- когато пазарни или отраслови данни, цени или данни, свързани с ценова информация са получени от няколко независими външни информационни източника и данните сочат за консенсус между тези източници, може да е необходимо одиторът да получи по-малко доказателства относно надеждността на данните от отделен източник.

[57] МОС 500, параграф А35

- когато информация, получена от няколко информационни източника, показва разминаващи се пазарни виждания, одиторът може да се опита да разбере причините за разнообразието от виждания. Това разнообразие може да е резултат от използването на различни методи, предположения или данни. Така например, един от източниците може да използва текущи цени, а друг – бъдещи цени. Когато разнообразието е свързано с несигурност на приблизителното оценяване, параграф 26(б) изисква одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали, в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, оповестяванията във финансовия отчет, описващи несигурността на приблизителното оценяване, са разумни. В такива случаи професионалната преценка също е важна при разглеждане на информацията относно приложените методи, предположения или данни.
- когато информация, получена от външен информационен източник, е била разработена от този източник, използвайки собствен модел или модели, параграф А43 от МОС 500 предоставя уместни насоки.

А128. По отношение на приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, допълнителните съображения относно уместността и надеждността на информацията, получена от външни информационни източници, може да включват:

(а) дали справедливите стойности се базират на сделки със същия инструмент или на котировки на активен пазар;

(б) когато справедливите стойности се базират на сделки със съпоставими активи или пасиви, как тези сделки са идентифицирани и счетени за съпоставими;

(в) когато няма сделки нито с актива или пасива, нито със сходни активи или пасиви, как е била разработена информацията, включително дали разработените и използвани входящи данни представляват предположенията, които пазарните участници биха използвали, когато определят цената на този актив или пасив, ако е приложимо; и

(г) когато оценката по справедлива стойност се базира на брокерска котировка, дали тази брокерска котировка:

(i) е от маркет мейкър, който сключва сделки със същия вид финансов инструмент;

(ii) е обвързваща или необвързваща, като по-голяма тежест се придава на котировки, базирани на обвързващи оферти; и

(iii) отразява пазарните условия към датата на финансовия отчет, когато това се изисква от приложимата рамка за финансово отчитане.

А129. Когато информация от външен информационен източник се използва като одиторски доказателства, уместно съображение за одитора може да е това дали е възможно да бъде получена информация, или дали информацията е достатъчно подробна, за да се разберат методите, предположенията и други данни, използвани от този външен информационен източник. Това може да е ограничено в някои отношения и следователно е възможно да окаже влияние върху преценката на одитора за естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които трябва да бъдат изпълнени. Така например, компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация често предоставят информация за своите методи и предположения по класове активи, а не по отделни ценни книжа. Брокерите често предоставят само ограничена информация относно своите изходни данни и предположения, когато предоставят индикативни брокерски котировки за отделни ценни книжа. Параграф А44 от МОС 500 предоставя насоки във връзка с ограниченията, налагани от външния информационен източник върху предоставянето на подкрепяща информация.

Експерт на ръководството

А130. Предположения, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, които са изготвени или идентифицирани от експерт на ръководството, стават предположения на ръководството, когато биват използвани от ръководството при изготвянето на приблизителната счетоводна оценка. Съобразно с това, одиторът прилага съответните изисквания в настоящия МОС спрямо тези предположения.

А131. В случай че работата на експерта на ръководството включва използването на методи или източници на данни, отнасящи се до приблизителни счетоводни оценки, или разработване или предоставяне на констатации или заключения, отнасящи се до точкова приблизителна оценка или свързаните с нея оповестявания за включване във финансовия отчет, изискванията в параграфи 21–29 от настоящия МОС биха могли да подпомогнат одитора при прилагането на параграф 8(в) от МОС 500.

Обслужващи организации

А132. МОС 402[58] разглежда разбирането на одитора за услугите, предоставяни от обслужваща организация, включително вътрешния контрол, както и отговорите на одитора на оценените рискове от съществено неправилно

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

отчитане. Когато при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки предприятието използва услугите на обслужваща организация, изискванията и насоките в МОС 402 биха могли следователно да подпомогнат одитора при прилагане изискванията на настоящия МОС.

Индикатори за възможна предубеденост на ръководството (Вж. параграф 32)

A133. Предубедеността на ръководството може да е трудна за разкриване на ниво сметка и може да бъде единствено идентифицирана от одитора, когато разглежда групи приблизителни счетоводни оценки, всички приблизителни счетоводни оценки, взети в съвкупност или когато бъде наблюдавана в течение на няколко счетоводни периода. Така например, ако приблизителните счетоводни оценки, включени във финансовия отчет, разгледани самостоятелно, са счетени за разумни, но точковите приблизителни оценки на ръководството проявяват последователна тенденция да се позиционират в този край на интервала на одитора от разумни резултати, който предоставя по-благоприятен за ръководството финансово-отчетен резултат, такива обстоятелства може да сочат за възможна предубеденост на ръководството.

A134. Примерите за индикатори за възможна предубеденост на ръководството по отношение на приблизителните счетоводни оценки включват:

- промени в приблизителната счетоводна оценка, или в метода за изготвянето ѝ, когато ръководството е направило субективна оценка, че е имало промяна в обстоятелствата.
- избор или разработване на съществени предположения или данни, които водят в резултат до точкова приблизителна оценка, благоприятна за целите на ръководството.
- избор на точкова приблизителна оценка, която може да сочи за модел на оптимизъм или песимизъм.

Когато бъдат идентифицирани такива индикатори, може да е налице риск от съществено неправилно отчитане на ниво твърдения за вярност или на ниво финансов отчет. Индикаторите за възможна предубеденост на ръководството сами по себе си не съставляват неправилни отчитания за целите на извеждане на заключения относно разумността на отделните приблизителни счетоводни оценки. В някои случаи обаче одиторските доказателства може да сочат за неправилно отчитане, а не просто за индикатор за предубеденост на ръководството.

A135. Индикаторите за възможна предубеденост на ръководството може да окажат влияние върху заключението на одитора относно това дали направената от одитора оценка на риска и съответните одиторски процедури в отговор на тази оценка остават подходящи. Може да е

необходимо също така одиторът да прецени последствията за други аспекти на одита, включително необходимостта допълнително да постави под въпрос уместността на преценките на ръководството при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки. Нещо повече, индикаторите за възможна предубеденост на ръководството може да окажат влияние върху заключението на одитора относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществено неправилно отчитане, както е разгледано в МОС 700 (преработен).[59]

A136. В допълнение, при прилагане на МОС 240, от одитора се изисква да оцени дали преценките и решенията на ръководството при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, включени във финансовия отчет, сочат за възможна предубеденост, която може да представлява съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама.[60] Финансово отчитане с цел измама често се осъществява посредством преднамерено неправилно отчитане на приблизителни счетоводни оценки, което може да включва преднамерено подценяване или надценяване на приблизителните счетоводни оценки. Индикаторите за възможна предубеденост на ръководството, която същевременно може да е и фактор за риск от измама, биха могли да станат причина одиторът да оцени повторно дали направената от него оценка на риска, по-специално оценката на рисковете от измама, и съответните одиторски процедури в отговор на тази оценка остават подходящи.

Цялостна оценка на базата на изпълнените одиторски процедури (Вж. параграф 33)

A137. В хода на изпълнение от страна на одитора на планираните одиторски процедури, получените одиторски доказателства биха могли да станат причина одиторът да измени естеството, времето на изпълнение или обхвата на други планирани одиторски процедури.[61] По отношение на приблизителните счетоводни оценки, чрез изпълнението на процедури за получаване на одиторски доказателства вниманието на одитора може да бъде привлечено от информация, която се различава съществено от информацията, на която се базира оценката на риска. Така например, одиторът може да е идентифицирал субективността при изготвяне на приблизителна счетоводна оценка като единствената причина за оценен риск от съществено неправилно отчитане. Докато изпълнява обаче процедури в отговор на оценените рискове от съществено неправилно отчитане, одиторът може да установи, че приблизителната счетоводна оценка е по-сложна, отколкото се е предвиждало първоначално, което

[59] МОС 700 (преработен), параграф 11

[60] МОС 240, параграф 33(б)

[61] МОС 330, параграф А62

може да постави под въпрос оценката за риска от съществено неправилно отчитане (например, може да е необходимо вътрешноприсъщият риск да бъде оценен повторно в по-високия край на спектъра на вътрешноприсъщ риск поради ефекта от сложността) и следователно одиторът може да трябва да изпълни допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.[62]

А138. По отношение на приблизителни счетоводни оценки, които не са били признати, оценката на одитора може да се фокусира специално върху това дали критериите за признаване в приложимата рамка за финансово отчитане в действителност са изпълнени. Когато приблизителната счетоводна оценка не е била призната, а одиторът достигне до заключение, че това третиране е подходящо, някои рамки за финансово отчитане може да изискват оповестяване на обстоятелствата в пояснителните приложения към финансовия отчет.

Определяне дали приблизителните счетоводни оценки са разумни или съдържат неправилно отчитане (Вж. параграфи 9, 35)

А139. При определяне дали, на базата на изпълнените одиторски процедури и получените доказателства, точковата приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания са разумни или съдържат неправилно отчитане:

- когато одиторските доказателства подкрепят интервална приблизителна оценка, размерът на интервала може да е широк и при някои обстоятелства може да е в пъти над нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (виж също параграф А125). Макар че широкият диапазон може да е подходящ при конкретните обстоятелства, той може да сочи, че за одитора е важно да подложи на повторна преценка дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства относно разумността на сумите в рамките на диапазона.

- възможно е одиторските доказателства да подкрепят точкова приблизителна оценка, която да се различава от точковата приблизителна оценка на ръководството. При такива обстоятелства разликата между точковата приблизителна оценка на одитора и точковата приблизителна оценка на ръководството съставлява неправилно отчитане.

- възможно е одиторските доказателства да подкрепят интервал, който да не включва точковата приблизителна оценка на ръководството. При такива обстоятелства, неправилното отчитане

[62] Виж също МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 37.

е разликата между точковата приблизителна оценка на ръководството и най-близката точка от интервала на одитора.

А140. Параграфи А110–А114 предоставят насоки, които да подпомогнат одитора при оценяване избора на ръководството на точкова приблизителна оценка и свързаните с това оповестявания, които да бъдат включени във финансовия отчет.

А141. Когато допълнителните одиторски процедури на одитора включват тестване на това как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка или разработване на точкова или интервална приблизителна оценка на одитора, от одитора се изисква да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оповестяванията, които описват несигурността на приблизителното оценяване в съответствие с параграфи 26(б) и 29(б) и други оповестявания в съответствие с параграф 31. След това одиторът разглежда получените относно оповестяванията одиторски доказателства като част от цялостната оценка на това дали, в съответствие с параграф 35, приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане или съдържат неправилно отчитане.

А142. МОС 450 също предоставя насоки относно качествените оповестявания[63] и кога неправилните отчитания в оповестяванията биха могли да са индикация за измама.[64]

А143. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, оценката на одитора относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне[65] включва вземане под внимание на цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет и дали финансовият отчет, включително съответните пояснителни приложения, представят сделките и събитията по начин, който постига достоверно представяне. Така например, когато приблизителната счетоводна оценка е подложена на по-висока степен на несигурност на приблизителното оценяване, одиторът може да определи, че за постигане на достоверно представяне са необходими допълнителни оповестявания. В случай че ръководството не включи такива допълнителни оповестявания, одиторът може да достигне до заключение, че финансовият отчет съдържа съществено неправилно отчитане.

---

[63] МОС 450, параграф А17

[64] МОС 450, параграф А22

[65] МОС 700 (преработен), параграф 14

A144. МОС 705 (преработен)[66] предоставя насоки относно последствията за одиторското мнение, когато одиторът счита, че направените от ръководството оповестявания във финансовия отчет са неадекватни или подвеждащи, включително например, по отношение на несигурността на приблизителното оценяване.

Писмени изявления (Вж. параграф 37)

A145. Писмените изявления относно конкретни приблизителни счетоводни оценки може да включват изявления:

- че съществените преценки, направени при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, са взели под внимание цялата уместна информация, която е известна на ръководството.
- относно последователността и целесъобразността на избора или прилагането на методите, предположенията и данните, използвани от ръководството при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.
- че предположенията по подходящ начин отразяват намерението и способността на ръководството да осъществи от името и за сметка на предприятието определен курс на действие, когато това има отношение към приблизителните счетоводни оценки и оповестяванията.
- че оповестяванията, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, включително оповестяванията, описващи несигурността на приблизителното оценяване, са пълни и са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.
- че при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки са приложени подходящи специализирани умения или експертни знания.
- че никакво последващо събитие не изисква корекция в приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, включени във финансовия отчет.
- когато приблизителните счетоводни оценки не са признати или оповестени във финансовия отчет, относно целесъобразността на решението на ръководството, че критериите за признаване или оповестяване на приложимата рамка за финансово отчитане не са изпълнени.

[66] МОС 705 (преработен), параграфи 22–23

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление, ръководството или с други уместни страни (Вж. параграф 38)

A146. При прилагането на МОС 260 (преработен), одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление, своите виждания относно съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания.[67] Приложение 2 включва въпроси, специфични за приблизителните счетоводни оценки, които одиторът би могъл да обмисли да комуникира с лицата, натоварени с общо управление.

A147. МОС 265 изисква одиторът да комуникира писмено с лицата, натоварени с общо управление, идентифицираните по време на одита съществени недостатъци във вътрешния контрол.[68] Такива съществени недостатъци може да включват недостатъци, отнасящи се до контролите върху:

(а) избора и прилагането на съществените счетоводни политики, както и избора и прилагането на методите, предположенията и данните;

(б) управлението на риска и свързаните с това системи;

(в) интегритета на данните, включително когато данните са получени от външен информационен източник; и

(г) използването, разработването и валидирането на моделите, включително модели, получени от външен доставчик, както и корекциите, които може да са били необходими.

[67] МОС 260 (преработен), параграф 16(а)

[68] МОС 265, параграф 9

A148. В допълнение към комуникирането с лицата, натоварени с общо управление, на одитора може да е разрешено или от него да се изисква да комуникира директно с регулаторни органи или органи за пруденциален надзор. Такава комуникация може да е от полза по време на целия одит или на определени етапи, например, когато се планира одитът или когато се финализира одиторският доклад. Така например, в някои юрисдикции регулаторните органи, отговарящи за финансовите институции, се стремят да си сътрудничат с одиторите, за да споделят информация относно функционирането и прилагането на контролите върху дейностите с финансови инструменти, предизвикателствата при оценяване на финансови инструменти на неактивни пазари, очакваните кредитни загуби и застрахователни резерви, докато други регулаторни органи може да се опитват да разберат виждането на одитора относно съществени аспекти на оперативната дейност на предприятието, включително приблизителните оценки на предприятието за разходите. Тази комуникация може да е от полза за одитора при идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществено неправилно отчитане.

Документация (Вж. параграф 39)

A149. МОС 315 (преработен 2019 г.)[69] и МОС 330[70] предоставят изисквания и насоки относно документиране разбирането на одитора за предприятието, оценките на рисковете и одиторските процедури в отговор на оценените рискове. Тези насоки се базират на изискванията и насоките в МОС 230.[71] В контекста на одита на приблизителните счетоводни оценки, от одитора се изисква да изготви одиторска документация относно ключовите елементи от разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, отнасящо се до приблизителните счетоводни оценки. В допълнение, преценките на одитора относно оценените рискове от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до приблизителните счетоводни оценки и одиторските процедури в отговор на тези рискове вероятно биха могли допълнително да бъдат подкрепени от документиране на комуникациите с лицата, натоварени с общо управление и ръководството.

A150. При документиране на обвързването на допълнителните одиторски процедури на одитора с оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, в съответствие с МОС 330, настоящият МОС изисква одиторът да вземе под внимание причините за рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност. Тези причини може да са свързани с един или повече фактори за

---

69 МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 38 и А237–А241

70 МОС 330, параграфи28 и А65

71 МОС 230, параграф 8(в)

вътрешноприсъщ риск или с оценката на одитора за риска на контрола. От одитора обаче не се изисква да документира как всеки един фактор за вътрешноприсъщ риск е бил взет под внимание при идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане по отношение на всяка една приблизителна счетоводна оценка.

A151. Одиторът може да обмисли също така да документира:

- когато прилагането от страна на ръководството на метода включва сложно моделиране, дали преценките на ръководството са прилагани последователно и когато това е приложимо, че разработването на модела отговаря на целта на оценяването в приложимата рамка за финансово отчитане.
- когато изборът и прилагането на методите, съществените предположения или данните са засегнати във висока степен от сложност, преценките на одитора при определяне дали за изпълнение на процедурите по оценяване на риска, за разработване и изпълнение на процедурите в отговор на тези рискове или за оценяване на получените одиторски доказателства се изискват специализирани умения или познания. При такива обстоятелства, документацията може да включва също така и начина, по който са били приложени тези специализирани умения или познания.

A152. Параграф А7 от МОС 230 отбелязва, че макар да е възможно да няма един единствен начин, по който упражняването от страна на одитора на професионален скептицизъм да бъде документирано, независимо от това одиторската документация може да предоставя доказателства, че одиторът е упражнил професионален скептицизъм. Така например, по отношение на приблизителните счетоводни оценки, когато получените одиторски доказателства включват доказателства, които както потвърждават, така и противоречат на твърденията за вярност на ръководството, документацията може да включва това как одиторът е оценил тези доказателства, включително професионалните преценки, направени при формиране на заключение относно достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства. Примерите за други изисквания в настоящия МОС, по отношение на които документирането може да предостави доказателства, че одиторът е упражнил професионален скептицизъм, включват:

- Параграф 13(г) относно това как одиторът е използвал разбиране при разработване на собственото очакване на одитора за приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които да бъдат включени във финансовия отчет на предприятието и как това очакване се съотнася с финансовия отчет на предприятието, изготвен от ръководството;

- Параграф 18, който изисква да бъдат разработени и изпълнени допълнителни одиторски процедури, за да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства по начин, който не проявява предубеденост в посока получаване на одиторски доказателства, които биха могли да са потвърждаващи, или изключване на одиторски доказателства, които биха могли да са противоречащи;
- Параграфи 23(б), 24(б), 25(б) и 32, които разглеждат индикаторите за възможна предубеденост на ръководството; и
- Параграф 34, който разглежда вземането под внимание от страна на одитора на всички уместни одиторски доказателства, независимо дали потвърждаващи или противоречащи.

Приложение 1

(Вж. параграфи 2, 4, 12(в), А8, А66)

Фактори за вътрешноприсъщ риск

Въведение

1. При идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност по отношение на приблизителна счетоводна оценка и свързаните с нея оповестявания, настоящият МОС изисква одиторът да вземе под внимание степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на несигурност на приблизителното оценяване, както и степента, в която изборът и прилагането на методите, предположенията и данните, използвани при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, и изборът на точкова приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания за включване във финансовия отчет са засегнати от сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск.

2. Вътрешноприсъщият риск, отнасящ се до приблизителна счетоводна оценка, е податливостта на твърдение за вярност относно приблизителната счетоводна оценка на съществено неправилно отчитане, преди да бъдат взети под внимание контролите. Вътрешноприсъщият риск произтича от фактори за вътрешноприсъщ риск, които пораждат предизвикателства при подходящото изготвяне на приблизителната счетоводна оценка. Настоящото Приложение предоставя допълнителни обяснения относно естеството на факторите за вътрешноприсъщ риск от несигурност на приблизителното оценяване, субективност и сложност, както и тяхното взаимодействие, в контекста на изготвяне на приблизителните счетоводни оценки и избор на точкова приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания за включване във финансовия отчет.

База за оценяване

3. Базата за оценяване и естеството, състоянието и обстоятелствата на позицията от финансовия отчет пораждат уместни характеристики на оценяването. Когато себестойността или цената на позицията не могат да бъдат пряко наблюдавани, се изисква да бъде изготвена приблизителна счетоводна оценка, като се приложи подходящ метод и се използват подходящи данни и предположения. Методът може да е посочен конкретно от приложимата рамка за финансово отчитане или да бъде избран от ръководството, за да отрази наличните познания относно това как би се очаквало уместните характеристики на оценяването да повлияят върху себестойността или цената на позицията при съответната база за оценяване.

Несигурност на приблизителното оценяване

4. В счетоводните рамки податливостта на липсата на точност при оценяването често бива наричана несигурност на оценяването. В настоящия МОС несигурността на приблизителното оценяване се дефинира като податливост на вътрешноприсъща липса на точност при оценяването. Тя възниква, когато изискваната парична сума по отношение на позиция от финансовия отчет, която е призната или оповестена в него, не може да бъде оценена с точност чрез пряко наблюдение на себестойността или цената. Когато прякото наблюдение не е възможно, следващата по точност алтернативна стратегия за оценяване е да се приложи метод, който да отразява наличните познания относно себестойността или цената за тази позиция при уместна база за оценяване, използвайки достъпни за наблюдение данни относно уместните характеристики на оценяването.

5. От друга страна, ограниченията върху наличието на такива познания или данни може да ограничат възможността за проверка на тези входящи данни в процеса по оценяване и по този начин да ограничат точността на резултатите от оценяването. Нещо повече, мнозинството счетоводни рамки отчитат, че съществуват практически ограничения върху информацията, която следва да бъде взета под внимание, като например случаите, в които разходите за получаване на тази информация биха надвишили ползите. Липсата на точност при оценяването, произтичаща от тези ограничения, е вътрешноприсъща, тъй като не може да бъде елиминирана от процеса по оценяване. Съответно, такива ограничения са източници на несигурност на приблизителното оценяване. Други източници на несигурност на оценяването, които биха могли да възникнат в процеса по оценяване са поне по принцип в състояние да бъдат елиминирани, ако методът бъде приложен по подходящ начин и следователно представляват източници на потенциално неправилно отчитане, а не несигурност на приблизителното оценяване.

6. Когато несигурността на приблизителното оценяване се отнася до несигурни бъдещи входящи или изходящи парични потоци от икономически ползи, които в крайна сметка ще произтекат от стоящия в основата актив или пасив, резултатът от тези потоци ще бъде наблюдаван единствено след датата на финансовия отчет. В зависимост от естеството на приложимата база за оценяване и от естеството, състоянието и обстоятелствата на позицията от финансовия отчет, този резултат може да бъде пряко наблюдаем преди финансовият отчет да бъде финализиран или да бъде пряко наблюдаем единствено на по-късна дата. По отношение на някои приблизителни счетоводни оценки, може изобщо да няма пряко наблюдаем резултат.

7. Някои несигурни резултати може да са относително лесни за прогнозиране с високо ниво на точност по отношение на отделната

позиция. Така например, полезният живот на производствена машина може да бъде лесно прогнозиран, в случай че е налице достатъчна техническа информация относно нейния среден полезен живот. Когато не е възможно с разумна точност да се прогнозира бъдещият резултат, като например, очакваната продължителност на живота на физическо лице на базата на актюерски предположения, все пак може да е възможно този резултат да бъде прогнозиран с по-голяма точност по отношение на група физически лица. В някои случаи базите за оценяване може да посочват ниво на портфейл като уместната счетоводно отчитана единица за целите на оценяването, което би могло да намали вътрешноприсъщата несигурност на приблизителното оценяване.

Сложност

8. Сложността (т.е., сложността, вътрешноприсъща на процеса по изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, преди да бъдат взети под внимание контролите) поражда вътрешноприсъщ риск. Вътрешноприсъща сложност може да възникне, когато:

   - са налице много характеристики на оценяването с множество или нелинейни взаимовръзки между тях.
   - определянето на подходящите стойности по отношение на една или повече характеристики на оценяването изисква множество набори от данни.
   - при изготвянето на приблизителната счетоводна оценка се изискват повече предположения или когато съществуват корелационни връзки между необходимите предположения.
   - използваните данни по своята същност са трудни за идентифициране, улавяне, достъп или разбиране.

9. Сложността може да се отнася до сложност на метода или на изчислителния процес или модел, използван за прилагането на този метод. Така например, възможно е сложността в модела да отразява необходимостта от прилагане на базирани на вероятностите концепции или техники за оценяване, формули за определяне цени на опции или симулационни техники за прогнозиране на несигурни бъдещи резултати или хипотетично поведение. Аналогично, изчислителният процес може да изисква данни от множество източници или множество набори данни, които да подкрепят изготвянето на предположение или прилагането на сложни математически или статистически концепции.

10. Колкото по-голяма е сложността, толкова по-вероятно е при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка ръководството да трябва да приложи специализирани умения или познания или да ангажира експерт на ръководството, например, във връзка с/със:

- концепциите и техниките за оценяване, които биха могли да бъдат използвани в контекста на базата за оценяване и целите на оценяването или други изисквания на приложимата рамка за финансово отчитане и как тези концепции или техники да бъдат приложени;
- стоящите в основата характеристики на оценяването, които биха могли да бъдат уместни, имайки предвид естеството на базата за оценяване и естеството, състоянието и обстоятелствата на позицията от финансовия отчет, по отношение на която се изготвят приблизителните счетоводни оценки; или
- идентифицирането на подходящи източници на данни сред вътрешните източници (включително сред източници извън главната книга или аналитичните счетоводни сметки) или сред външните информационни източници, определяйки как да бъдат адресирани потенциалните затруднения при получаване на данни от такива източници или при поддържане на интегритета им при прилагане на метода, или разбирането на уместността и надеждността на тези данни.

11. Сложност, отнасяща се до данните, може да възникне, например, при следните обстоятелства:

(а) когато е трудно данните да бъдат получени или когато те са свързани със сделки и операции, до които по принцип няма достъп. Дори когато достъп до такива данни е налице, например посредством външен информационен източник, може да е трудно да бъде преценена уместността и надеждността на данните, освен ако външният информационен източник не разкрие адекватна информация относно стоящите в основата източници на данни, които е използвал, както и относно обработката на данните, която е била извършена.

(б) когато данните, отразяващи вижданията на външен информационен източник относно бъдещи условия или събития, които биха могли да са уместни при разработване на подкрепа за дадено предположение, са трудни за разбиране, без прозрачност относно логическата обосновка и информацията, която е взета предвид при разработването на тези виждания.

(в) когато определени видове данни по своята същност са трудни за разбиране, тъй като изискват разбиране на технически сложни бизнес или правни концепции, като такива, които биха могли да се изискват за правилното разбиране на данни, съставляващи условията на юридически споразумения относно сделки с участието на сложни финансови инструменти или застрахователни продукти.

Субективност

12. Субективността (т.е., субективността, вътрешноприсъща на процеса по изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, преди да бъдат взети под внимание контролите) отразява вътрешноприсъщите ограничения в познанията или данните, които са разумно достъпни относно характеристиките на оценяването. Когато съществуват такива ограничения, приложимата рамка за финансово отчитане може да намали степента на субективност, като предостави задължителна база за изготвяне на определени преценки. Такива изисквания може, например, да определят изрични или подразбиращи се цели, отнасящи се до оценяването, оповестяването, счетоводно отчитаната единица или прилагането на ограничение, свързано с разходите. Приложимата рамка за финансово отчитане може да акцентира също така и върху значението на такива преценки посредством изискванията за оповестяване относно тези преценки.

13. По принцип преценката на ръководството е необходима при определяне на някои или на всички посочени по-долу въпроси, които често се отличават със субективност:

- до степента, в която това не е посочено конкретно съгласно изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, целесъобразните подходи, концепции, техники и фактори за оценяване, които да бъдат използвани при метода за приблизително оценяване, държейки сметка за наличните познания;
- до степента, в която характеристиките на оценяването са достъпни за наблюдение, когато са налице различни потенциални източници на данни, целесъобразните източници на данни, които да бъдат използвани;
- до степента, в която характеристиките на оценяването не са достъпни за наблюдение, целесъобразните предположения или интервал от предположения, които да бъдат направени, държейки сметка за най-добрите налични данни, включително, например, пазарните виждания;
- интервалът на разумно възможните резултати, сред които да бъде избрана точковата приблизителна оценка на ръководството, и относителната вероятност определени точки в рамките на този интервал да бъдат в съответствие с целите на базата за оценяване, изисквана от приложимата рамка за финансово отчитане; и
- изборът на точкова приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания, които да бъдат направени във финансовия отчет.

14. Изготвянето на предположения относно бъдещи събития или условия включва използването на преценка, трудността на която варира със степента, до която тези събития или условия са несигурни. Точността, с която е възможно да се прогнозират несигурни бъдещи събития или условия зависи от степента, в която тези събития или условия могат да бъдат определени на базата на познания, включително познания за минали условия, събития и свързаните с тях резултати. Липсата на точност допринася също така и за несигурност на приблизителното оценяване, както е описано по-горе.

15. По отношение на бъдещи резултати, предположения ще трябва да бъдат направени единствено за тези характеристики на резултата, които са несигурни. Така например, когато се обмисля оценяване на възможната обезценка на вземане от продажбата на стоки към датата на баланса, сумата на вземането може да бъде недвусмислено установена и достъпна за пряко наблюдение в съответните документи по сделката. Това, което е възможно да е несигурно е сумата, ако има такава, на загубата, дължаща се на обезценка. В този случай, предположения може да се изискват единствено относно вероятността от загуба и относно сумата и момента на настъпване на тази загуба.

16. В други случаи обаче, сумите на паричните потоци, въплътени в правата, отнасящи се до даден актив, може да са несигурни. В такива случаи, предположения може да трябва да бъдат направени както относно сумите на стоящите в основата права на парични потоци, така и относно потенциалните загуби, дължащи се на обезценка.

17. Може да е необходимо ръководството да вземе под внимание информация относно минали условия и събития, заедно с настоящи тенденции и очаквания за бъдещи развития. Миналите условия и събития предоставят историческа информация, която може да открои повтарящи се исторически модели, които биха могли да бъдат екстраполирани при оценяването на бъдещите резултати. Такава историческа информация може също така да даде индикации за променящи се модели на такова поведение с течение на времето (цикли или тенденции). Възможно е те да подскажат, че стоящите в основата исторически модели на поведение се променят по до известна степен предвидими начини, които също биха могли да бъдат екстраполирани при оценяването на бъдещите резултати. Биха могли да бъдат налични и други видове информация, която да сочи за възможни промени в историческите модели на такова поведение или в свързаните с това цикли или тенденции. Може да са необходими трудни преценки относно прогнозната значимост на тази информация.

18. Обхватът и естеството (включително степента на субективност) на преценките, направени при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, биха могли да породят възможност за предубеденост на ръководството при вземането на решения относно курса на действие,

който според ръководството е подходящ при изготвянето на приблизителната счетоводна оценка. Когато е налице и високо ниво на сложност или високо ниво на несигурност на приблизителното оценяване, или и двете, рискът и възможността за предубеденост на ръководството или измама може също да са повишени.

Взаимовръзката между несигурността на приблизителното оценяване и субективността и сложността

19. Несигурността на приблизителното оценяване поражда вътрешноприсъща променливост на възможните методи, източници на данни и предположения, които биха могли да бъдат използвани за изготвянето на приблизителната счетоводна оценка. Това поражда субективност и оттук – необходимост от използването на преценка при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка. Такива преценки се изискват при избора на подходящи методи и източници на данни, при изготвяне на предположенията и при избора на точкова приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания за включване във финансовия отчет. Тези преценки се правят в контекста на изискванията за признаване, оценяване, представяне и оповестяване на приложимата рамка за финансово отчитане. Доколкото обаче съществуват ограничения относно наличността или достъпността на познанията или информацията в подкрепа на тези преценки, те са субективни по своята същност.

20. Субективността в някои преценки създава възможност за непреднамерена или преднамерена предубеденост на ръководството при тяхното изготвяне. Много счетоводни рамки изискват информацията, изготвяна за включване във финансовия отчет, да бъде неутрална (т.е., да не съдържа предубеденост). Имайки предвид, че предубедеността може, поне по принцип, да бъде елиминирана от процеса на приблизително оценяване, източниците на потенциална предубеденост в преценките, направени с оглед адресиране на субективността, са по-скоро източници на потенциално неправилно отчитане, а не източници на несигурност на приблизителното оценяване.

21. Вътрешноприсъщата променливост на възможните методи, източници на данни и предположения, които биха могли да бъдат използвани за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка (виж параграф 19), също поражда променливост във възможните резултати от оценяването. Размерът на диапазона от разумно възможни резултати от оценяването е резултат от степента на несигурност на приблизителното оценяване и често бива наричан чувствителност на приблизителната счетоводна оценка. В допълнение към определяне на резултатите от оценяването, процесът по приблизително оценяване включва също така и анализ на ефекта от вътрешноприсъщата променливост на възможните методи,

източници на данни и предположения относно диапазона на разумно възможни резултати от оценяването (наричан анализ на чувствителността).

22. Разработването на представяне във финансовия отчет на приблизителна счетоводна оценка, което когато това се изисква от приложимата рамка за финансово отчитане, постига достоверно (т.е., пълно, неутрално и несъдържащо грешки) представяне включва извършването на подходящи преценки при избора на точкова приблизителна оценка на ръководството, която да е целесъобразно избрана в рамките на диапазона от разумно възможни резултати от оценяването и свързаните с това оповестявания, които описват по подходящ начин несигурността на приблизителното оценяване. Самите тези преценки може да съдържат субективност, в зависимост от естеството на изискванията в приложимата рамка за финансово отчитане, адресиращи тези въпроси. Така например, приложимата рамка за финансово отчитане може да изисква конкретно посочена база (като например, претеглена с оглед вероятностите средна величина или най-добра приблизителна оценка) по отношение избора на точкова приблизителна оценка на ръководството. Аналогично, приложимата рамка за финансово отчитане може да изисква конкретно посочени оповестявания или оповестявания, които отговарят на конкретно посочени цели на оповестяването или допълнителни оповестявания, които се изискват за постигането на достоверно представяне при конкретните обстоятелства.

23. Макар че е възможно приблизителна счетоводна оценка, която е обект на по-висока степен на несигурност на приблизителното оценяване, да може да бъде оценена с по-малка точност, отколкото приблизителна счетоводна оценка, която е обект на по-ниска степен на несигурност на приблизителното оценяване, приблизителната счетоводна оценка може въпреки това да притежава достатъчна уместност за потребителите на финансовите отчети, за да бъде призната във финансовия отчет, ако когато това се изисква от приложимата рамка за финансово отчитане, може да бъде постигнато достоверно представяне на съответната позиция. В някои случаи, несигурността на приблизителното оценяване може да е толкова голяма, че критериите за признаване в приложимата рамка за финансово отчитане да не са удовлетворени и приблизителната счетоводна оценка да не може да бъде призната във финансовия отчет. Дори при такива обстоятелства, може въпреки това да има уместни изисквания за оповестяване, например, да се оповести точковата приблизителна оценка или диапазона от разумно възможни резултати от оценяването и информация, описваща несигурността на приблизителното оценяване и ограниченията при признаване на позицията. Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, приложими при такива обстоятелства, биха могли да са посочени конкретно в по-голяма или по-

малка степен. Съответно, при тези обстоятелства, може да трябва да бъдат направени допълнителни преценки, предполагащи субективност.

Приложение 2

(Вж. параграф А146)

Комуникации с лицата, натоварени с общо управление

Въпросите, които одиторът може да обмисли да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, по отношение на вижданията на одитора относно съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, включват:

(а) как ръководството идентифицира сделки, други събития и условия, които биха могли да породят необходимост от приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания или съответно от промени в тях;

(б) рисковете от съществено неправилно отчитане;

(в) относителната същественост на приблизителните счетоводни оценки за финансовия отчет като цяло;

(г) разбирането (или липсата на разбиране) на ръководството относно естеството и обхвата на приблизителните счетоводни оценки, както и на рисковете, свързани с тях;

(д) дали ръководството е приложило подходящи специализирани умения и познания или е ангажирало подходящите експерти;

(е) вижданията на одитора относно различията между точковата или интервална приблизителна оценка на одитора и точковата приблизителна оценка на ръководството;

(ж) вижданията на одитора относно уместността на избора на счетоводни политики, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки и представянето на приблизителните счетоводни оценки във финансовия отчет;

(з) индикаторите за възможна предубеденост на ръководството;

(и) дали е имало или е трябвало да има промяна в сравнение с предходния период в методите за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки;

(й) когато е имало промяна в сравнение с предходния период в методите за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, защо, както и резултатът от приблизителните счетоводни оценки в предходните периоди;

(к) дали методите на ръководството за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, включително когато ръководството е използвало модел, са подходящи в контекста на целите на оценяването, естеството,

условията и обстоятелствата, както и други изисквания на приложимата рамка за финансово отчитане;

(л) естеството и последствията от съществените предположения, използвани при приблизителните счетоводни оценки и степента на субективност при разработване на тези предположения;

(м) дали съществените предположения са в съответствие помежду си и с тези, използвани в други приблизителни счетоводни оценки, или с предположенията , използвани в други области на бизнес дейността на предприятието;

(н) когато това има отношение към уместността на съществените предположения или подходящото прилагане на приложимата рамка за финансово отчитане, дали ръководството има намерението да предприеме определен курс на действие и притежава способността да постъпи по този начин;

(о) как ръководството е взело под внимание алтернативни предположения или резултати и защо ги е отхвърлило или как ръководството по друг начин е адресирало несигурността на приблизителното оценяване при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка;

(п) дали данните и съществените предположения, използвани от ръководството при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки са подходящи в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане;

(р) уместността и надеждността на информацията, получена от външен информационен източник;

(с) съществените затруднения, с които одиторът се е сблъскал при получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, отнасящи се до данните, получени от външен информационен източник или оценките, извършени от ръководството или от експерт на ръководството;

(т) съществените различия в преценките между одитора и ръководството или експерта на ръководството по отношение изготвянето на оценки;

(у) потенциалният ефект върху финансовия отчет на предприятието от съществените рискове и експозиции, изисквани да бъдат оповестени във финансовия отчет, включително несигурността на приблизителното оценяване, свързана с приблизителните счетоводни оценки;

(ф) разумността на оповестяванията относно несигурността на приблизителното оценяване във финансовия отчет;

(х) дали решенията на ръководството, отнасящи се до признаването, оценяването, представянето и оповестяването на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания във финансовия отчет са в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 550

СВЪРЗАНИ ЛИЦА

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1

Характер на взаимоотношенията и сделките със свързани лица.....2

Отговорност на одитора.....3-7

Дата на влизане в сила 8

Цели 9

Определения 10

Изисквания

Процедури за оценка на риска и свързани дейности 11-17

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношения и сделки между свързани лица 18-19

Отговори на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношения и сделки между свързани лица 20-24

Оценка на осчетоводяването и оповестяването на установени взаимоотношения и сделки между свързани лица 25

Писмени изявления..... 26

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление 27

Документация 28

Приложение и друг пояснителен материал

Отговорности на одитора..... A1-A3

Определение на свързани лица A4-A7

Процедури за оценка на риска и свързани дейности A8-A28

Идентифициране и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношения и сделки между свързани лица..... А29-А30

Отговори на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношения и сделки между свързани лица А31-А45

Оценка на осчетоводяването и оповестяването на установени взаимоотношения и сделки между свързани лица А46-А47

Писмени изявления..... А48-А49

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление А50

Международен одиторски стандарт (МОС) 550 „Свързани лица” трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Този Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора във връзка с взаимоотношения и сделки със свързани лица при извършването на одит на финансови отчети. По-конкретно, той разглежда как трябва да бъдат приложени МОС 315 (преработен 2019 г.)[1], МОС 330 [2] и МОС 240 [3] във връзка със съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношения и сделки със свързани лица.

Характер на взаимоотношенията и сделките със свързани лица

2. Много сделки със свързани лица се извършват в обичайния ход на дейността. При тези обстоятелства, те може да не носят по-висок риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, отколкото съществуват при сделките с несвързани лица. Характерът на взаимоотношенията и сделките със свързани лица обаче може да доведе до по-висок риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, отколкото съществуват при сделките с несвързани лица. Например:
    - Свързаните лица могат да функционират посредством обширен и сложен обхват от взаимоотношения и структури, със съответното увеличение в сложността на сделките със свързани лица.
    - Информационните системи могат да бъдат неефективни при идентифицирането или обобщаването на сделки и неуредени салда между предприятието и неговите свързани лица.
    - Възможно е сделките със свързани лица да не се осъществяват при обичайни пазарни условия; например, някои сделки със свързани лица могат да се извършват без да има възнаграждение получено в замяна.

[1]МОС 315 (преработен 2019 г.) „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания”

[2]МОС 330 „Одиторски процедури в отговор на оценените рискове”.

[3]МОС 240 „Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети ”

Отговорност на одитора

3. Тъй като свързаните лица не са независими едно от друго, редица рамки за финансово отчитане установяват специфични изисквания по отношение на отчитането и оповестяването на взаимоотношенията, сделките и салдата със свързани лица, за да позволят на потребителите на финансовия отчет да разберат техния характер и действителни или потенциални ефекти върху финансовия отчет. Когато приложимата рамка за финансово отчитане установи такива изисквания, одиторът носи отговорност да изпълни одиторски процедури, за да установи, оцени и отговори на рисковете от съществени неправилни отчитания, възникващи от пропуска на предприятието да отчете или оповести по подходящ начин взаимоотношенията, сделките и салдата със свързани лица, в съответствие с изискванията на рамката.
4. Дори ако приложимата рамка за финансово отчитане установява минимални или не установява никакви изисквания по отношение на свързаните лица, одиторът следва да получи такова разбиране за взаимоотношенията и сделките на предприятието със свързаните лица, което е да достатъчно, за да му позволи да заключи дали финансовият отчет, доколкото тези взаимоотношения и сделки го засягат: (вж. параграф А1):
   (а) постига достоверно представяне (за рамките за достоверно представяне); или (вж. параграф А2)
   (б) не е подвеждащ (за рамките за съответствие). (вж. параграф А3)
5. В допълнение, разбирането на взаимоотношенията и сделките на предприятието със свързаните лица има отношение към оценката на одитора дали не са налице един или повече рискови фактори за измама, съгласно изискванията на МОС 240 [4], тъй като обикновено осъществяването на измами е по-лесно чрез сделки със свързани лица.
6. Поради вътрешноприсъщите ограничения на одита, налице е неизбежният риск, че някои съществени неправилни отчитания във финансовия отчет биха могли да останат неразкрити, въпреки че одитът е планиран по подходящ начин и извършен в съответствие с МОС[5]. В контекста на свързаните лица, потенциалните ефекти от вътрешноприсъщите ограничения на способността на одитора да установи съществени неправилни отчитания са по-големи поради причини, като изброените по-долу:
   - ръководството може да не знае за съществуването на всички взаимоотношения и сделки със свързани лица, особено ако

[4] МОС 240 , параграф 25.

[5] МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти", параграфи А56-А57

приложимата рамка за финансово отчитане не установява изисквания по отношение на свързаните лица.

- взаимоотношенията със свързани лица могат да предоставят по-големи възможности за тайни споразумения, укриване на факти или манипулиране от страна на ръководството.

7. Следователно, планирането и извършването на одита с необходимата доза професионален скептицизъм, съгласно изискванията на МОС 200 [6], е от особено значение в този контекст, като се има предвид потенциалът за наличието на неоповестени взаимоотношения и сделки със свързани лица. Изискванията в този МОС са предназначени да помогнат на одитора при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица, както и при проектирането на одиторските процедури в отговор на оценените рискове.

Дата на влизане в сила

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

Цели

9. Целите на одитора са:

(а) независимо от това, дали приложимата рамка за финансово отчитане установява изисквания по отношение на свързаните лица, да получи такова разбиране за взаимоотношенията и сделките със свързани лица, което е достатъчно, за да може:

(i) да разпознае рисковите фактори за измама, ако има такива, произтичащи от взаимоотношения и сделки със свързани лица, които са свързани с идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама; и

(ii) да заключи, на базата на получените одиторски доказателства дали финансовият отчет, доколкото тези взаимоотношения и сделки го засягат:

а. постига достоверно представяне (за рамките за достоверно представяне); или

б. не е подвеждащ (за рамките за съответствие); и

[6] МОС 200, параграф 15 .

(б) в допълнение, когато приложимата рамка за финансово отчитане установява изисквания по отношение на свързаните лица, да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства дали взаимоотношенията и сделките със свързани лица са били идентифицирани, отчетени и оповестени по подходящ начин във финансовия отчет, в съответствие с рамката.

Определения

10. За целите на МОС, посочените по-долу термини имат придадените им по-долу значения:

(а) „Справедлива и непринудителна сделка между независими страни" – сделка, сключена при такива условия като съществуващите между желаещ сделката купувач и желаещ сделката продавач, които не са свързани и действат независимо един от друг като преследват своя собствен най-добър интерес.
(б) „Свързано лице" – лице, което е или: (вж. параграф А4-А7):

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

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

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

б. друго предприятие, върху което отчетното предприятие упражнява контрол или значително влияние, пряко или косвено чрез един или повече посредника; или

в. друго предприятие, което е под общ контрол с отчетното предприятие, тъй като :

i.e обща собственост с контролно участие;

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

iii. има общо ключово ръководство.

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

Изисквания

Процедури за оценка на риска и свързани дейности

11. Като част от процедурите за оценка на риска и съответните дейности, които МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 240 изискват от одитора да изпълни по време на одита[7], одиторът изпълнява одиторските процедури и съответните дейности, описани в параграфи 12-17, за да придобие информация, която е от значение за идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица. (вж. параграф А8).

Разбиране на взаимоотношенията и сделките на предприятието със свързани лица

12. Дискусията в екипа по ангажимента, която се изисква съгласно МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 240[8] включва конкретни съображения за податливостта на финансовия отчет към съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка, които могат да се получат в резултат от взаимоотношения и сделки на предприятието със свързани лица. (вж. параграфи А9-А10).

13. Одиторът отправя запитване към ръководството относно:

(а) идентичността на свързаните лица на предприятието, включително промените спрямо предходния период; (вж. параграфи А11-А14)

(б) характера на взаимоотношението между предприятието и тези свързани лица; и

(в) дали предприятието е встъпило в някакви сделки с тези свързани лица през периода и, ако да, видът и целта на сделките.

14. Одиторът отправя запитване към ръководството и останалите лица в предприятието и изпълнява други процедури за оценка на риска, каквито счита за уместни, за да получи разбиране за контролите, ако има такива, които ръководството е установило, за да: (вж. параграфи А15-А20)

(а) идентифицира, осчетоводи и оповести взаимоотношенията и сделките със свързани лица, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане;

(б) упълномощи и одобри съществени сделки и договорености със свързани лица; и (вж. параграф А21)

(в) упълномощи и одобри съществени сделки и договорености извън обичайния ход на дейността.

Постоянно внимание относно информация за свързани лица при прегледа на регистри или документи

---

7 МОС 315 (преработен 2019 г.) , параграф 13; и МОС 240 , параграф 17.

8 МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 17; и МОС 240, параграф 16.

15. По време на одита, при проверката на регистри или документи, одиторът остава бдителен относно договорености или друга информация, която може да сочи наличието на взаимоотношения или сделки със свързани лица, които ръководството не е идентифицирало преди това, нито е оповестило пред одитора. (вж. параграфи А22-А23).

По- конкретно, одиторът проверява за наличието на посочените по-долу индикации за съществуването на взаимоотношения или сделки със свързани лица, които ръководството не е идентифицирало преди това, нито е оповестило пред одитора:

(а) банкови и други официални потвърждения, получени като част от одиторските процедури;

(б) протоколи от събрания на акционерите и на лицата, натоварени с общото управление; и

(в) такива други регистри или документи, каквито одиторът счете за необходими с оглед на конкретната ситуация в предприятието.

16. Ако при изпълнението на одиторските процедури, изисквани съгласно параграф 15, или чрез други одиторски процедури, одиторът установи съществени сделки извън обичайния ход на дейността на предприятието, одиторът отправя запитвания към ръководството относно: (вж. параграфи А24-А25)

(а) характера на тези сделки; и (вж. параграф А26)

(б) дали биха могли да участват свързани лица. (вж. параграф А27)

Обмен на информация за свързани лица с екипа по ангажимента

17. Одиторът споделя съответната информация, получена във връзка със свързаните лица на предприятието, с останалите членове на екипа по ангажимента. (вж. параграф А28)

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношения и сделки между свързани лица

18. В отговор на изискванията на МОС 315 (преработен 2019 г.) за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, одиторът идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица и определя дали някои от тези рискове са съществени[9]. Докато определя това, одиторът разглежда идентифицираните съществени сделки със свързани лица извън

9 МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 32

обичайния ход на дейността на предприятието като водещи до съществени рискове.

19. Ако при изпълнението на процедури за оценка на риска и свързани дейности одиторът установи рискови фактори за измама (включително обстоятелства, свързани със съществуването на свързано лице с доминиращо влияние) във връзка със свързани лица, одиторът взема тази информация предвид при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, в съответствие с МОС 240 . (вж. параграфи А6 и А29-А30).

Отговори на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношения и сделки със свързани лица

20. Като част от изискването на МОС 330 одиторът да отговори на оценените рискове[10], одиторът проектира и изпълнява допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за оценените рискове от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица. Тези одиторски процедури включват и тези, изисквани от параграфи 21-24. (вж. параграфи А31-А34).

Идентифициране на преди това неидентифицирани или неоповестени свързани лица или съществени сделки със свързани лица

21. Ако одиторът установи договорености или информация, които предполагат съществуването на взаимоотношения или сделки със свързани лица, които ръководството не е идентифицирало преди това, нито е оповестило пред одитора, одиторът определя дали съществените обстоятелства потвърждават наличието на такива взаимоотношения или сделки.

22. Ако одиторът установи свързани лица или съществени сделки със свързани лица, които ръководството не е идентифицирало преди това, нито е оповестило пред одитора, одиторът :

(а) своевременно съобщава съответната информация на другите членове на екипа по ангажимента; (вж. параграф А35)

(б) когато съответната рамка за финансово отчитане установява изисквания към свързаните лица:

(i) иска от ръководството да посочи всички сделки с новоидентифицирани свързани лица за допълнителна оценка от одитора; и

(ii) отправя запитване защо контролите на предприятието върху взаимоотношенията и сделките със свързани лица не позволили идентифицирането или оповестяването на взаимоотношенията и сделките със свързани лица;

(в) изпълнява подходящи одиторски процедури по същество, свързани с тези новоустановени свързани лица или съществени сделки със свързани лица; (вж. параграф А36)

(г) преразглежда риска, че могат да съществуват и други свързани лица или съществени сделки със свързани лица, които ръководството не е

[10] МОС 330, параграфи 5-6.

идентифицирало преди това, нито е оповестило пред одитора, и изпълнява допълнителни одиторски процедури, както е необходимо; и

(д) ако неоповестяването от страна на ръководството изглежда умишлено (и следователно, показателно за риска от съществени неправилни отчитания поради измама), оценява ефектите от това за одита. (вж. параграф А37)

Идентифицирани съществени сделки със свързани лица извън обичайния ход на дейност на предприятието

23. Във връзка с идентифицирани съществени сделки със свързани лица извън обичайния ход на дейността, одиторът :

(а) проверява основните договори или споразумения, ако има такива, и оценява дали:

(i) стопанската обосновка (или липсата на такава) на сделките предполага, че те могат да са сключени с цел ангажиране в измамно финансово отчитане или укриване на злоупотреба с активи[11]; (вж. параграфи А38-А39)

(ii) условията на сделките съответстват на обясненията на ръководството; и

(iii) сделките са правилно отчетени и оповестени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане; и

(б) получава одиторски доказателства, че сделките са били надлежно разрешени и одобрени. (вж. параграфи А40-А41)

Твърдения за вярност, че сделките със свързани лица са били извършени при условия, идентични на тези, прилагани в справедлива и непринудителна сделка между независими и информирани страни

24. Ако ръководството е направило твърдение за вярност във финансовия отчет в смисъл, че сделка със свързани лица е била извършена при условия, идентични на тези, прилагани в справедлива сделка , одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства за това твърдение за вярност. (вж. параграфи А42-А45)

Оценка на отчитането и оповестяването на идентифицирани взаимоотношения и сделки със свързани лица

25. При формирането на мнение върху финансовия отчет в съответствие с МОС 700 (преработен) [12], одиторът оценява: (вж. параграф А46)

---

[11] МОС 240 , параграф 33(в).

[12] МОС 700 (преработен) "Формиране на мнение и докладване върху финансов отчет", параграфи 10-15

(а) дали идентифицираните взаимоотношения и сделки със свързани лица са били отчетени по подходящ начин и оповестени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане; и (вж. параграф А47)

(б) дали ефектите на взаимоотношенията и сделките със свързани лица:

(i) са възпрепятствали постигнето на достоверно представяне (за рамките за достоверно представяне) във финансовия отчет или

(ii) правят финансовия отчет подвеждащ (за рамките за съответствие).

Писмени изявления

26. Когато приложимата рамка за финансово отчитане установява изисквания към свързаните лица, одиторът получава писмени изявления от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, че: (вж. параграфи А48-А49)

(а) те са оповестили пред одитора идентичността на свързаните лица на предприятието и всички взаимоотношения и сделки със свързани лица, за които те знаят; и

(б) те са отчели по подходящ начин и оповестили тези взаимоотношения и сделки със свързани лица в съответствие с изискванията на рамката.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

27. Освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието[13], одиторът съобщава на лицата, натоварени с общо управление, съществени въпроси, възникващи в хода на одита във връзка със свързаните лица на предприятието. (вж. параграф А50)

Документация

28. Одиторът включва в одиторската документация имената на идентифицираните свързани лица и характера на взаимоотношенията със свързаните лица[14].

***

Приложение и друг пояснителен материал

Отговорности на одитора

---

13 МОС 260 (преработен) “Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление”, параграф 13

14 МОС 230 „Одиторска документация”, параграфи 8-11 и параграф А6

Рамки за финансово отчитане, които установяват минимални изисквания към свързаните лица (вж. параграф 4)

А1. Приложимата рамка за финансово отчитане, която установява минимални изисквания към свързаните лица, е тази, която определя значението на термина „свързано лице", но това определение има значително по-тесен обхват в сравнение с определението в параграф 10(б)(ii) на този МОС, така, че изискването в рамката за оповестяване на взаимоотношенията и сделките със свързани лица би се прилагало към значително по-малко взаимоотношения и сделки със свързани лица.

Рамки за достоверно представяне (вж. параграф 4(а))

А2. В контекста на рамката за достоверно представяне[15], взаимоотношенията и сделките със свързани лица могат да са възпрепятствали постигането на достоверно представяне във финансовите отчети, ако, например, икономическата същност на тези взаимоотношения и сделки със свързани лица не е отразена по подходящ начин във финансовия отчет. Например, достоверно представяне може да не се постигне, ако продажбата на имущество от предприятието на акционер с контролно участие по цена над или под справедливата пазарна стойност е била отчетена като сделка, отнасяща се до печалба или загуба за предприятието, когато в същото време тя може да представлява вноска или възстановяване на капитал, или изплащане на дивидент.

Рамки за съответствие (вж. параграф 4(б))

А3. В контекста на рамката за съответствие, дали взаимоотношенията и сделките със свързани лица водят до това финансовият отчет да бъде подвеждащ, както това се разглежда в МОС 700 (преработен), зависи от конкретните обстоятелства на ангажимента. Например, дори ако неоповестяването на сделки със свързани лица във финансовия отчет е в съответствие с рамката и приложимия закон или нормативна разпоредба, финансовият отчет би могъл да бъде подвеждащ, ако предприятието получава значителна част от своите приходи от сделки със свързани лица и този факт не е оповестен. Би било изключителен рядко срещан случай обаче, при който одиторът ще счете един финансов отчет, който е изготвен и представен в съответствие с рамката за съответствие, за подвеждащ ако, в съответствие с МОС 210[15,] одиторът е определил, че рамката е приемлива[16].

Определение на термина „свързано лице" (вж. параграф 10(б))

---

15 МОС 200 , параграф 13(а), определя значението на рамките за достоверно представяне и съответствие.

[15] МОС 210 "Договаряне на условията на одиторските ангажименти", параграф 6.

[16] МОС 700 (преработен), параграф А17.

А4. Много рамки за финансово отчитане разглеждат концепцията за контрола и значителното влияние. Въпреки, че те може да обсъждат тези концепции като използват различни термини, като цяло те обясняват, че:

(а) контролът е правото да се управлява финансовата и оперативната политика на дадено предприятие, за да се извличат ползи от неговите дейности; и

(б) значително влияние (което може да се получи в резултат от собственост върху дялове/акции, по силата на закон или договор) е правото да се участва при вземането на решения, касаещи финансовата и оперативната политика на дадено предприятие, но не и да се упражнява контрол върху тази политика.

А5. Съществуването на посочените по-долу взаимоотношения може да е индикатор за наличието на контрол или значително влияние:

(а) пряко или косвено участие в капитала или други финансови интереси в предприятието;

(б) пряко или косвено участие на предприятието в капитала или други финансови интереси в други предприятия;

(в) когато е част от лицата, натоварени с общо управление, или ключовото управление (т.е. тези членове на управлението, които имат правото и носят отговорността за планирането, насочването и контрола върху дейността на предприятието).

(г) когато е близък член на семейството на което и да е от лицата, посочени в подточка (в);

(д) когато има съществени бизнес взаимоотношения с някое от лицата, посочени в подточка (в).

Свързани лица с доминиращо влияние

А6. Свързаните лица, по силата на тяхната способност да упражняват контрол или значително влияние, могат да бъдат в състояние да упражнят доминиращо влияние върху предприятието или неговото ръководство. Вземането под внимание на токова поведение е уместно при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, както е обяснено по-подробно в параграфи А29-А30.

Дружества със специална цел като свързани лица

А7. В някои ситуации, дружество със специална цел може да бъде свързано лице на предприятието, тъй като предприятието може по същество да го контролира, дори ако предприятието притежава малка или никаква част от капитала на дружеството със специална цел.

Процедури за оценка на риска и свързани с това дейности

Рискове от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица (вж. параграф 11)

Въпроси, специфични за предприятия в публичния сектор

А8. Отговорностите на одитора в публичния сектор във връзка с взаимоотношенията и сделките със свързани лица могат да бъдат повлияни от одиторския мандат или от задължения към предприятията от публичния сектор, възникващи по силата на закон, нормативна разпоредба или друго правомощие. Съответно, отговорностите на одитора на публичния сектор може да не бъдат ограничени само до обхващането на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица, но може да включват и по-широки отговорности за обхващане на рисковете от несъобразяване със законите, нормативните разпоредби и други правомощия, ръководещи предприятията от публичния сектор, които поставят специфични изисквания по отношение на осъществяването на дейности със свързани лица. Нещо повече, може да се наложи одиторът на публичния сектор да вземе под внимание изискванията в публичния сектор към финансовото отчитане на взаимоотношенията и сделките със свързани лица, които могат да се различават от тези в частния сектор.

Разбиране на взаимоотношенията и сделките със свързани лица на предприятието

Дискусия в екипа по ангажимента (вж. параграф 12)

А9. Въпросите, които могат да бъдат обхванати в дискусията в екипа по ангажимента, включват:

- характера и обхвата на взаимоотношенията и сделките със свързани лица на предприятието (като се използва, например, документацията на одитора за идентифицирани свързани лица, която се актуализира след всеки одит);
- подчертаване важността на поддържането на професионален скептицизъм през целия одит във връзка с потенциала за съществени неправилни отчитания, свързан с взаимоотношенията и сделките със свързани лица;
- обстоятелствата или условията в предприятието, които могат да сочат наличието на взаимоотношения или сделки със свързани лица, които ръководството не е идентифицирало, нито е оповестило пред одитора (напр. комплексна организационна структура, използване на дружества със специална цел за задбалансови сделки или неподходяща информационна система);
- регистри или документи, които могат да сочат наличието на взаимоотношения или сделки със свързани лица;
- важността, която ръководството и лицата, натоварени с общо управление, придават на идентифицирането, подходящото осчетоводяване и оповестяване на взаимоотношенията и сделките със

свързани лица (ако приложимата рамка за финансово отчитане установява изисквания към свързаните лица), и свързания с това риск ръководството да заобиколи контролите.

А10. В допълнение, дискусията в контекста на измамата може да включва специални въпроси за това, как свързаните лица могат да участват в измама. Например:

- как дружествата със специална цел, контролирани от ръководството, биха могли да бъдат използвани за улесняване управлението на печалбите;
- как сделките между предприятието и известен бизнес партньор на ключов член на управлението биха могли да се уредят така, че да улеснят злоупотребата с активи на предприятието.

Идентичност на свързаните лица на предприятието (вж. параграф 13(а))

А11. Когато приложимата рамка за финансово отчитане установява изисквания към свързаните лица, информацията относно идентичността на свързаните лица на предприятието е вероятно да бъде на разположение на ръководството, тъй като информационната система на предприятието ще трябва да отрази, обработи и обобщи взаимоотношенията и сделките със свързани лица, за да позволи на предприятието да изпълни изискванията на рамката по отношение на осчетоводяването и оповестяването.

А12. Когато обаче рамката не установява изисквания към свързаните лица, предприятието може да не разполага с такава информационна система. В тази ситуация е възможно ръководството да не знае за съществуването на всички свързани лица. Независимо от това, изискването да се отправят запитванията, посочени в параграф 13, все още е в сила, тъй като ръководството може да знае за лица, които отговарят на определението за свързани лица в този МОС. В този случай, обаче, запитванията на одитора относно идентичността на свързаните лица на предприятието е вероятно да формират част от процедурите за оценка на риска на одитора и свързаните с тях дейности, които се изпълняват в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) с цел получаването на информация относно организационната структура на предприятието, структурата му на собственост, общо управление и неговия бизнес модел:

В конкретния случай на взаимоотношения на общ контрол, когато е по-вероятно ръководството да знае за тези взаимоотношения, ако те са икономически значими за предприятието, запитванията на одитора е вероятно да бъдат по-ефективни, ако са фокусирани върху това, дали лицата, с които предприятието се е ангажирало в значими сделки, или с които споделя ресурси в значителна степен, са свързани лица.

А13. В контекста на одита на група, МОС 600 (преработен) изисква одиторът на групата да изиска одиторите на компоненти да комуникират своевременно

взаимоотношенията със свързани лица, които преди това не са били идентифицирани от ръководството на групата или одитора на групата[18]. Тази информация осигурява полезна база за проучващите запитвания на одитора на групата към ръководството относно идентичността на свързаните лица.

А14. Също така, одиторът може да получи известна информация относно идентичността на свързаните лица на предприятието чрез запитвания към ръководството по време на процеса на приемане на ангажимента или неговото продължаване.

Контроли на предприятието върху взаимоотношенията и сделките със свързани лица (вж. параграф 14)

А15. В рамките на предприятието има и други лица, за които се счита, че е вероятно да разполагат с познания за взаимоотношенията и сделките със свързани лица на предприятието, и за контролите на предприятието върху тези взаимоотношения и сделки със свързани лица. Те могат да включват, до степента, в която не формират част от управлението:

- лицата, натоварени с общо управление;
- персоналът, който е на позиция да инициира, обработва или отразява операции, които са както съществени, така и извън обичайния ход на дейността на предприятието, и лицата, които осъществяват надзор върху този персонал;
- лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит";
- вътрешният правен консултант; и
- служителят отговорен за етиката или друго еквивалентно лице.

А16. Одитът се извършва на базата на предварителното условие, че ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление потвърждават и разбират, че носят отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително, когато е уместно, неговото честно представяне и за такъв вътрешен контрол, който ръководството и когато е подходящо лицата, натоварени с общо управление считат за необходим за изготвянето на финансовия отчет, който не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка[19]. Съответно, когато рамката установява изисквания към свързаните лица, изготвянето на финансовия отчет изисква ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, да проектират, въвеждат и поддържат подходящи контроли върху взаимоотношенията и сделките със свързани лица, така, че те да бъдат

[18] МОС 600 (преработен) "Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)", параграф 32(б).

[19] МОС 200 , параграф А2

идентифицирани и отчетени по подходящ начин, и оповестени в съответствие с рамката. Изпълнявайки своята наздорна функция, лицата , натоварени с общо управление наблюдават как ръководството носи своята отговорност за такъв контрол. Независимо от изискванията към свързаните лица, които рамката може да установява, лицата, натоварени с общо управление, могат, в своята надзорна функция, да получат информация от ръководството, която да им позволи да разберат характера и бизнес логиката на взаимоотношенията и сделките със свързани лица на предприятието.

А17. При изпълнението на изискването на МОС 315 (преработен 2019 г.) за получаване на разбиране за контролната среда[20], одиторът може да вземе под внимание характеристиките на контролната среда, свързани с намаляването на рисковете от съществени неправилни отчитания, асоциирани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица, като например:

- вътрешни етични кодекси, доведени по подходящ начин до знанието на персонала на предприятието и прилагани от него, които управляват ситуациите, при които предприятието може да встъпва в определени видове сделки със свързани лица;
- политики и процедури за открито и навременно оповестяване на интересите, които ръководството и лицата, натоварени с общо управление, имат в сделките със свързани лица.
- възлагането на отговорности в рамките на предприятието за идентифициране, отразяване, обобщаване и оповестяване на сделките със свързани лица;
- своевременно оповестяване и обсъждане между ръководството и лицата, натоварени с общо управление, на съществени сделки със свързани лица извън обичайния курс на дейност на предприятието, включително дали лицата, натоварени с общо управление, са оспорили по подходящ начин бизнес логиката на тези сделки (например, като са потърсили съвет от външни професионални консултанти);
- ясни насоки за одобряването на сделките със свързани лица, включващи действителни или възможни конфликти на интереси, като например одобрението от страна на подкомитет на лицата, натоварени с общо управление, включващ лица, които са независими от ръководството;
- периодични прегледи от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", когато е уместно;
- проактивни действия, предприети от ръководството за разрешаването на въпроси, свързани с оповестяването на свързани лица, като

[20] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 21.

например чрез търсенето на съвет от одитора или от външен правен консултант;

- наличието на политики и процедури за разобличаване на нередности, когато е уместно.

А18. Контролите върху взаимоотношенията и сделките със свързани лица в някои предприятия могат да бъдат недостатъчни или да няма такива, поради редица причини, като:

- ниската значимост, придавана от ръководството на идентифицирането и оповестяването на взаимоотношенията и сделките със свързани лица;
- липсата на подходящ надзор от лицата, натоварени с общо управление;
- умишлено незачитане на тези контроли, тъй като оповестяванията на свързаните лица могат да разкрият информация, която ръководството счита за чувствителна, например, наличието на сделки, в които участват членове на семействата на ръководството;
- недостатъчно добро разбиране от страна на ръководството на изискванията към свързаните лица на приложимата рамка за финансово отчитане;
- отсъствието на изисквания за оповестяване в приложимата рамка за финансово отчитане.

Когато тези контроли са неефективни или изобщо липсват, одиторът може да не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за взаимоотношенията и сделките със свързани лица. Ако случаят е такъв, одиторът би обмислил, в съответствие с МОС 705 (преработен) [21], ефектите от това за одита, включително мнението в одиторския доклад.

А19. Измамното финансово отчитане често включва заобикаляне от страна на ръководството на контролите, които иначе може да изглежда, че функционират ефективно[22]. Рискът ръководството да заобиколи контролите е по-висок, ако ръководството има взаимоотношения, които включват контрол или значително влияние върху страните, с които предприятието работи, тъй като тези взаимоотношения могат да предоставят на ръководството по-големи стимули и възможности да извърши измама. Например, финансовите интереси на ръководството в определени свързани лица може да бъдат стимул за него да заобиколи контролите, като (а) нареди на предприятието, срещу неговите интереси, да сключи сделки в полза на тези лица, или (б) да влезе в тайно споразумение с тези лица или да контролира техните действия. Примерите на възможна измама включват:

---

[21] МОС 705 (преработен) "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор".

[22] МОС 240 , параграфи 32 и А4.

- създаването на фиктивни условия за сделките със свързани лица, чиято цел е да се представи погрешно бизнес логиката на тези сделки;
- измамно организиране на прехвърлянето на активи от или към ръководството или други лица, чиято сума е значително под или над пазарната стойност;
- ангажиране в комплексни сделки със свързани лица, като например дружества със специална цел, които са структурирани така, че да представят невярно финансовото състояние или финансовите резултати от дейността на предприятието.

Въпроси, специфични за по-малки предприятия

А20. Контролите в по-малките предприятия е вероятно да бъдат по-неформализирани и по-малките предприятия може да не разполагат с документиран процес за разглеждане на взаимоотношенията и сделките със свързани лица. Собственикът-управител може да намали някои от рисковете, възникващи от сделките със свързани лица, или потенциално да увеличи тези рискове, чрез активно участие във всички основни аспекти на сделките. За тези предприятия одиторът може да получи разбиране за взаимоотношенията и сделките със свързани лица, и за всякакви контроли, които могат да съществуват върху тях, чрез отправяне на запитване до ръководството, комбинирано с други процедури, като наблюдение на дейностите по прегледа и надзора на ръководството, и проверка на наличната уместна документация.

Разрешаване и одобряване на съществени сделки и договорености (вж. параграф 14(б))

А21. Разрешаването включва даването на разрешение от лице или лица, разполагащи със съответните правомощия (независимо дали това са ръководството, лицата, натоварени с общо управление или акционерите на предприятието), на предприятието да сключи определени сделки в съответствие с предварително определени критерии, независимо дали са по тяхна преценка или не. Одобряването включва приемането от тези лица на сделките, които предприятието е сключило, като удовлетворяващи критериите, на базата на които е дадено разрешението. Примерите на контроли, които предприятието може да е установило за разрешаването и одобряването на съществени сделки и договорености със свързани лица, или на съществени сделки и договорености извън обичайната дейност, включват:

- мониторинг върху контролите за установяване на такива сделки и договорености за разрешаване и одобряване;

- одобряване на условията на сделките и договореностите от ръководството, лицата, натоварени с общо управление или, когато е уместно, акционерите.

Поддържане на постоянно внимание относно информация за свързани лица при прегледа на регистри или документи

Регистри или документи, които одиторът може да провери (вж. параграф 15)

А22. По време на одита, одиторът може да провери регистри или документи, които могат да осигурят информация за взаимоотношения и сделки със свързани лица, например:

- потвърждения от трети лица, получени от одитора (в допълнение към банкови и други официални потвърждения);
- данъчни декларации за доходите на предприятието;
- информация, предоставена от предприятието на регулаторните органи;
- книги на акционерите за установяване на основните акционери на предприятието;
- декларации за конфликт на интереси от ръководството и лицата, натоварени с общо управление;
- документи за инвестициите на предприятието и за неговите пенсионни планове;
- договори и споразумения с ключовото ръководство и с лицата, натоварени с общо управление;
- съществени договори и споразумения, които не са в обичайния ход на дейност на предприятието;
- конкретни фактури и кореспонденция с професионалните консултанти на предприятието;
- животозастрахователни полици, придобити от предприятието;
- съществени договори, предоговорени от предприятието през периода;
- доклади на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит";
- документи, свързани с подадена от предприятието информация на регулаторния орган по ценните книжа (напр. проспекти).Договорености, които могат да сочат за наличието на неидентифицирани или неоповестени преди това взаимоотношения или сделки със свързани лица

А23. Договореностите включват формално или неформално споразумение между предприятието и едно или повече други лица за цели, като:

- установяването на бизнес взаимоотношения чрез подходящи средства или структури;
- извършването на определени видове сделки при конкретни условия;

- предоставянето на определени услуги или финансова подкрепа.

Примерите на договорености, които могат да сочат наличието на взаимоотношения или сделки със свързани лица, които ръководството не е идентифицирало, нито е оповестило преди това пред одитора, включват:

- участие в неперсонифицирани дружества с други лица;
- споразумение за предоставяне на услуги на определени лица при условия, които са извън обичайния ход на дейността на предприятието;
- гаранции и взаимоотношения с гаранти;

Идентифициране на съществени сделки извън обичайния ход на дейността (вж. параграф 16)

А24. Получаването на допълнителна информация за съществени сделки извън обичайния ход на дейност на предприятието дава възможност на одитора да прецени дали са налице рискови фактори за измама, ако има такива, и, когато приложимата рамка за финансово отчитане установява изисквания към свързаните лица, да идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания.

А25. Примерите на сделки извън обичайния ход на дейността на предприятието могат да включват:

- комплексни капиталови сделки, като например корпоративни преструктурирания или придобивания;
- сделки с офшорни предприятия в юрисдикции със слаби корпоративни закони;
- отдаване под наем на помещения или предоставяне на управленски услуги от предприятието на друго лице, ако това не е свързано с възнаграждение;
- сделки по продажби с необичайно големи отстъпки или постъпления;
- сделки с циклични договорености, например, продажби с ангажимент за обратно изкупуване;
- сделки по договори, чиито условия са били променени преди изтичането на срока им.

Разбиране на характера на съществените сделки извън обичайния ход на дейността (вж. параграф 16(а))

А26. Отправянето на запитвания относно характера на съществените сделки извън обичайния ход на дейността на предприятието е свързано с получаването на разбиране за бизнес логиката на сделките и условията, при които те са сключени.

Отправяне на запитвания дали биха могли да участват свързани лица (вж. параграф 16(б))

А27. Свързаното лице би могло да участва в съществени сделки извън обичайния ход на дейност на предприятието не само като влияе върху сделката с това, че е страна по нея, но също така и като оказва косвено влияние върху нея чрез посредник. Това влияние може да сочи наличието на рисков фактор за измама.

Споделяне на информация за свързаните лица с екипа по ангажимента (вж. параграф 17)

А28. Уместната информация за свързаните лица, която може да се разменя между членовете на екипа по ангажимента, включва например:

- идентичността на свързаните лица на предприятието;
- характера на взаимоотношенията и сделките със свързани лица;
- съществени или комплексни взаимоотношения или сделки със свързани лица, които може да бъдат определени като представляващи съществени рискове, в частност, сделки, в които ръководството или лицата, натоварени с общо управление, участват финансово.

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица

Рискови фактори за измама, асоциирани със свързани лица с доминиращо влияние (вж. параграф 19)

А29. Доминиращото положение в управлението на едно единствено лице или на малка група от лица без компенсиращи контроли е рисков фактор за измама[23]. Индикаторите за доминиращо влияние, упражнявано от свързано лице, включват:

- свързаното лице е упражнило правото си на вето върху съществени бизнес решения, взети от ръководството или от лицата, натоварени с общо управление;
- съществени сделки се отнасят до свързаното лице за окончателно одобрение;
- налице е незначителен, или никакъв, дебат между ръководството и лицата, натоварени с общо управление, относно бизнес предложения, инициирани от свързаното лице;
- сделките, в които участва свързаното лице (или близки членове на семейството на свързаното лице), рядко са обект на независим преглед и одобрение.

Доминиращо влияние може да съществува и в случаите, при които свързаното лице играе водеща роля при учредяването на предприятието и продължава да играе водеща роля в неговото управление.

А30. При наличието на други рискови фактори, съществуването на свързано лице с доминиращо влияние може да е индикатор за значителни рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. Например:

- необичайно високото текучество на висши ръководни кадри или професионални консултанти може да е сигнал за неетични или измамни бизнес практики, които обслужват целите на свързаното лице;
- използването на бизнес посредници за съществени сделки, за които изглежда, че липсва ясна бизнес обосновка, може да е сигнал, че свързаното лице би могло да има интерес в тези сделки чрез упражняването на контрол върху тези посредници с цел измама;
- доказателствата за прекомерно участие на свързаното лице във, или за завземане на, избора на счетоводни политики или определянето на

[23] МОС 240 , Приложение 1.

съществени приблизителни оценки, могат да са сигнал за възможност за измамно финансово отчитане.

Отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания, асоциирани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица (вж. параграф 20)

А31. Характерът, времето и обхватът на допълнителните одиторски процедури, които одиторът може да избере в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, асоциирани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица, зависи от характера на тези рискове и ситуацията в предприятието[24].

А32. Примерите на одиторски процедури по същество, които одиторът може да изпълни, когато е оценил наличието на съществен риск, че ръководството може да не отчита или оповестява по подходящ начин определени сделки със свързани лица, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане (независимо дали се дължат на измама или грешка, включват:

- потвърждаване или обсъждане на конкретни аспекти на сделките с посредници, като например банки, правни фирми, гаранти или агенти, когато е практически обосновано и не е забранено по закон, нормативна разпоредба или етични правила;
- потвърждаване на целите, конкретните условия или суми на сделките със свързани лица (тази одиторска процедура може да бъде по-неефективна, когато одиторът прецени, че е вероятно предприятието да окаже влияние върху отговорите на свързаните лица до одитора);
- когато е уместно, прочит на финансовия отчет или на друга финансова информация, ако има такава, на свързаните лица за търсене на доказателства за отчитането на сделките в счетоводните регистри на свързаните лица.

А33. Ако одиторът е оценил съществуването на значителен риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, в резултат от наличието на свързано лице с доминиращо влияние, одиторът може, в допълнение към общите изисквания на МОС 240 , да изпълни одиторски процедури, като посочените по-долу, за да получи разбиране за бизнес взаимоотношенията, които това свързано лице може да е установило, пряко или косвено, с предприятието, и да определи необходимостта от допълнителни подходящи одиторски процедури по същество:

[24] МОС 330 предоставя допълнителни насоки относно характера, времето и обхвата на допълнителните одиторски процедури. МОС 240 установява изискванията и предоставя насоки за подходящите отговори на оценени рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

- запитвания към, и обсъждане с ръководството и лицата, натоварени с общо управление;
- запитвания към свързаното лице;
- проверка на съществените контакти със свързаното лице;
- подходящо проучване на предисторията, като например в Интернет или в специфични външни бази данни с бизнес информация;
- преглед на докладите на служителите за разобличаване на нередности, когато такива се съхраняват.

А34. В зависимост от резултатите от процедурите на одитора за оценка на риска, одиторът може да сметне за необходимо да получи одиторски доказателства, без да тества контролите на предприятието върху взаимоотношенията и сделките със свързани лица. В някои ситуации, обаче, може да не е възможно да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства само от одиторските процедури по същество, във връзка с рисковете от съществени неправилни отчитания, асоциирани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица. Например, когато вътрешногруповите сделки между предприятието и неговите компоненти са многобройни, и значителна информация за тези сделки се инициира, отразява, обработва или отчита електронно в интегрирана система, одиторът може да определи, че не е възможно да разработи ефективни одиторски процедури, които сами по себе си биха могли да намалят рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с тези сделки, до приемливо ниско ниво. В този случай, в отговор на изискването на МОС 330 за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на контролите[25], одиторът е задължен да тества контролите на предприятието върху пълнотата и точността на документацията за взаимоотношенията и сделките със свързани лица.

Идентифициране на преди това неидентифицирани или неоповестени свързани лица или съществени сделки със свързани лица

Съобщаване на информация за новоидентифицирани свързани лица на екипа по ангажимента (вж. параграф 22(а))

А35. Своевременното съобщаване на новоидентифицирани свързани лица на останалите членове на екипа по ангажимента им помага да определят дали тази информация засяга резултатите или заключенията от вече изпълнени процедури за оценка на риска, включително дали рисковете от съществени неправилни отчитания трябва да бъдат оценени повторно.

Процедури по същество, свързани с новоидентифицирани свързани лица или съществени сделки със свързани лица (вж. параграф 22(в))

[25] МОС 330 , параграф 8(б).

А36. Примерите на одиторски процедури по същество, които одиторът може да изпълни във връзка с новоидентифицирани свързани лица или съществени сделки със свързани лица, включват:

- отправяне на запитвания относно характера на взаимоотношенията на предприятието с новоидентифицираните свързани лица, включително (когато е уместно и не е забранено по закон, нормативна разпоредба или етични правила) отправяне на запитвания към лица извън предприятието, за които се предполага, че разполагат със значителни познания за предприятието и неговата дейност, като например адвокати, основни агенти, основни представители, консултанти, гаранти или други близки бизнес партньори;
- анализ на счетоводната документация за сделки с новоидентифицираните свързани лица. Този анализ може да се улесни с използването на компютърно-подпомогнати одиторски техники;
- потвърждаване на условията по сделките с новоидентифицираните свързани лица и оценяване дали те са били отчетени и оповестени по подходящ начин, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Умишлено неоповестяване от страна на ръководството (вж. параграф 22(д))

А37. Изискванията и насоките на МОС 240 относно отговорностите на одитора във връзка с измама при одита на финансов отчет са уместни, когато изглежда, че ръководството умишлено не е оповестило свързани лица или съществени сделки със свързани лица пред одитора. Одиторът може да обмисли дали е необходимо да оцени повторно надеждността на отговорите на ръководството на отправените от него запитвания и изявленията на ръководството пред одитора.

Идентифицирани съществени сделки със свързани лица извън обичайния ход на дейност на предприятието

Оценяване на бизнес логиката на съществени сделки със свързани лица (вж. параграф 23)

А38. При оценяването на бизнес логиката на съществени сделки със свързани лица извън обичайния ход на дейност на предприятието, одиторът може да вземе под внимание следното:

- дали сделката:
    - е твърде комплексна (напр. тя може да включва множество свързани лица в рамките на група);
    - има необичайни търговски условия, като например, необичайни цени, лихвени проценти, гаранции и условия за изплащане;
    - липса на очевидна логична бизнес причини за нейното осъществяване;
    - включва неидентифицирани преди това свързани лица;
    - обработена е по необичаен начин.
- дали ръководството е обсъдило характера, и отчитането на тази сделка с лицата, натоварени с общо управление;
- дали ръководството поставя по-голямо ударение върху конкретно счетоводно третиране, а не върху обръщането на надлежно внимание на основните икономически параметри на сделката.

Ако обясненията на ръководството са съществено непоследователни спрямо условията на сделката със свързани лица, одиторът е задължен, в съответствие с МОС 500 [26], да разгледа надеждността на обясненията и изявленията на ръководството по други съществени въпроси.

[26]МОС 500 ”Одиторски доказателства”, параграф 11.

А39. Също така, одиторът може да се опита да разбере бизнес логиката на тази сделка от гледна точка на свързаното лице, тъй като това може да му помогне да разбере по-добре икономическата същност на сделката и защо тя е била извършена. Бизнес логиката от гледна точка на свързаното лице, която изглежда непоследователна спрямо характера на неговата дейност, може да представлява рисков фактор за измама.

Разрешаване и одобряване на съществени сделки със свързани лица (вж. параграф 23(б))

А40. Разрешаването и одобряването на съществени сделки със свързани лица, извън обичайния ход на дейност на предприятието, от страна на ръководството, лицата, натоварени с общо управление, или, когато е уместно, акционерите, може да осигури одиторски доказателства, че те са били надлежно разгледани на съответните нива в рамките на предприятието и че техните условия са били отразени по подходящ начин във финансовия отчет. Наличието на сделки от такова естество, които не са били обект на разрешение и одобрение, при отсъствието на логични обяснения, базирани на дискусия с ръководството или лицата, натоварени с общо управление, може да е индикация за рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на грешка или измама. При тези обстоятелства, може да се наложи одиторът да подходи с повишено внимание за установяването на други сделки от подобно естество. Сами по себе си, обаче, разрешаването и одобряването може да не са достатъчни, за да се заключи дали няма рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на грешка или измама, тъй като разрешаването и одобряването може да са неефективни, ако има тайно споразумение между свързаните лица, или ако предприятието е обект на доминиращото влияние на свързано лице.

Въпроси, специфични за по-малки предприятия

А41. По-малкото предприятие може да не разполага със същите контроли, осигурявани от различните нива на разрешаване и одобряване, които може да съществуват в по-голямото предприятие. Съответно, когато се извършва одит на по-малко предприятие, одиторът може да разчита в по-малка степен на разрешаването и одобряването за целите на събирането на одиторски доказателства относно валидността на съществени сделки със свързани лица, които са извън обичайната дейност на предприятието. Вместо това, одиторът може да обмисли изпълнението на други одиторски процедури, като проверка на съответните документи, потвърждение на специфични аспекти на сделките със свързани лица или наблюдение върху участието на собственика-управител в сделката.

Твърдения за вярност, че сделките със свързани лица са били извършени при условия, идентични на тези, прилагани в справедлива и непринудителна сделка между независими и информирани страни (вж. параграф 24)

А42. Въпреки, че може да са налице одиторски доказателства за това, как цената по сделката със свързаните лица се отнася към тази в една справедлива , обикновено има практически затруднения, които ограничават способността на одитора да получи одиторски доказателства, че всички останали аспекти на сделката са идентични с тези на справедливата сделка. Например, въпреки, че одиторът може да бъде в състояние да потвърди, че сделката със свързани лица е била осъществена по пазарна цена, може да е практически необосновано да потвърждава дали останалите условия по сделката (като например кредитни условия, условни задължения и специфични такси) са идентични на тези, които обикновено биха били договорени между независими страни. Съответно, може да е налице риск, че твърдението за вярност на ръководството, че сделка със свързани лица е била сключена при условия, идентични на тези, които биха преобладавали в справедлива, може да съдържа съществено неправилно отчитане.

А43. Изготвянето на финансовите отчети изисква ръководството да отговаря за доказването на твърдение за вярност, че сделка със свързани лица е била сключена при условия, които преобладават в справедлива сделка. Подкрепата на ръководството за твърдението за вярност може да включва:

- сравняване на условията на сделката със свързани лица с тези на идентична или подобна сделка с едно или повече несвързани лица;
- ангажиране на външен експерт да определи пазарната стойност и да потвърди пазарните условия на сделката;
- сравняване на условията на сделката с известни пазарни условия на подобни сделки в по-широк обхват на отворения пазар.

А44. Оценяването на подкрепата на ръководството за това твърдение за вярност може да включва едно или повече от следните:

- разглеждане на целесъобразността на процеса на управлението за подкрепа на твърдението за вярност;
- потвърждаване на източника на вътрешна или външна информация, подкрепяща твърдението за вярност, и тестване на информацията, за да се определи нейната точност, пълнота и надеждност;
- оценяване на разумността на всякакви съществени предположения, върху които се базира твърдението за вярност.

А45. Някои рамки за финансово отчитане изискват оповестяването на сделките със свързани лица, които не са сключени при условия, идентични на тези, преобладаващи в справедлива и сделка. При тези обстоятелства, ако ръководството не е оповестило сделка със свързани лица във финансовия отчет, може да е налице подразбиращо се твърдение за вярност, че сделката е била сключена при условия, идентични на тези, преобладаващи в справедлива сделка.

Оценяване на счетоводното отчитане и оповестяването на идентифицирани взаимоотношения и сделки със свързани лица

Съществени съображения при оценяването на неправилни отчитания (вж. параграф 25)

А46. МОС 450 изисква от одитора да вземе под внимание както размера, така и характера на неправилното отчитане, и в частност, обстоятелствата на неговото възникване, когато се оценява дали неправилното отчитане е съществено[27]. Значимостта на сделката за потребителите на финансовия отчет не може да зависи единствено от документираната сума на сделката, но и от други специфични уместни фактори, като например характера на взаимоотношението със свързаното лице.

Оценка на оповестяванията на свързани лица (вж. параграф 25(а))

А47. Оценката на оповестяванията на свързаните лица в контекста на изискванията за оповестяване на приложимата рамка за финансово отчитане означава да се разгледа дали фактите и обстоятелствата на взаимоотношенията и сделките със свързани лица са били обобщени и представени по подходящ начин, така, че оповестяванията да са разбираеми. Оповестяванията на сделките със свързани лица може да не са разбираеми, ако:

(а) бизнес логиката и ефектите на сделката върху финансовия отчет са неясни или съдържат съществени неправилни отчитания; или

(б) ключовите условия или други важни елементи на сделките, които са необходими за тяхното разбиране, не са оповестени по подходящ начин.

Писмени изявления (вж. параграф 26)

А48. Обстоятелствата, при които може да е подходящо да се получат писмени изявления от лицата, натоварени с общо управление, включват:

- когато те са одобрили конкретни сделки със свързани лица, които (а) имат съществено отражение върху финансовия отчет или (б) включват ръководството.
- когато са направили конкретни устни изявления пред одитора, касаещи детайли на определени сделки със свързани лица;
- когато те имат финансови или други интереси в свързаните лица или сделките със свързани лица.

А49. Също така, одиторът може да реши да получи писмени изявления относно конкретни твърдения за вярност, които ръководството може да е направило,

[27] МОС 450 "Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита", параграф 11(а). Параграф А21 от МОС 450 предоставя насоки за обстоятелствата, които могат да засегнат оценката на неправилните отчитания.

като например изявление, че конкретни сделки със свързани лица не съдържат неоповестени странични споразумения.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (вж. параграф 27)

А50. Комуникирането на съществени въпроси, възникващи по време на одита[28] във връзка със свързаните лица на предприятието, помага на одитора да придобие общо разбиране с лицата, натоварени с общо управление, за характера и решаването на тези въпроси. Примерите на съществени въпроси, касаещи свързаните лица, включват:

- неоповестяване (независимо дали умишлено или не) от ръководството пред одитора на свързаните лица или на съществените сделки със свързани лица, които могат да са сигнал за лицата, натоварени с общо управление, за съществени взаимоотношения и сделки със свързани лица, за които те може да не са знаели до този момент;
- идентифицирането на съществени сделки със свързани лица, които не са били разрешени и одобрени по подходящ начин, което може да доведе до съмнение за измама;
- несъгласие с ръководството относно отчитането и оповестяването на съществени сделки със свързани лица, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане;
- неспазване на приложимите закони или други нормативни разпоредби, забраняващи или ограничаващи конкретните видове сделки със свързани лица;
- трудности при идентифицирането на страната, която упражнява крайният контрол върху дружеството.

[28] МОС 230, параграф А8, предоставя допълнителни насоки за характера на съществените въпроси, възникващи по време на одита.

СВЪРЗАНИ ЛИЦА

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 560

ПОСЛЕДВАЩИ СЪБИТИЯ

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграфи

Въведение

Обхват на настоящия МОС.....1

Последващи събития 2

Дата на влизане в сила 3

Цели.....4

Определения..... 5

Изисквания

Събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад.....6-9

Факти, които са станали известни на одитора след датата на одиторския доклад, но преди датата на издаване на финансовия отчет...10-13

Факти, които са станали известни на одитора след издаването на финансовия отчет.....14-17

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС.....A1

Определения.....A2-A5

Събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад.....A6-A10

Факти, които са станали известни на одитора след датата на одиторския доклад, но преди датата на издаване на финансовия отчет.....A11-A17

Факти, които са станали известни на одитора след издаването на финансовия отчет.....A18-A20

Международен одиторски стандарт (МОС) 560 „Последващи събития” трябва да бъде разглеждан във връзка с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти”.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора, свързани с последващи събития в одита на финансовия отчет. Стандартът не разглежда въпроси, отнасящи се до отговорностите на одитора по отношение на друга информация, получена след датата на одиторския доклад, които се разглеждат в МОС 720 (преработен).[1] Такава друга информация обаче може да разкрие последващо събитие, което попада в обхвата на настоящия МОС. (Вж. параграф А1)

Последващи събития

2. Финансовият отчет може да бъде повлиян от събития, настъпили след датата на финансовия отчет. Много рамки за финансово отчитане обръщат специално внимание на такива събития[2]. Такива рамки за финансово отчитане обикновено определят два вида събития:

   (а) такива, които предоставят доказателства за условия, които са съществували към датата на финансовия отчет; и

   (б) такива, които предоставят доказателства за условия, които са възникнали след датата на финансовия отчет.

   МОС 700 (преработен) обяснява, че датата на одиторския доклад информира читателя, че одиторът е взел под внимание ефекта от събития и сделки, които са му станали известни и които са настъпили до тази дата[3].

Дата на влизане в сила

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

Цели

4. Целите на одитора са:

   (а) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за това дали събития, настъпващи между датата на финансовия отчет и датата на

---

[1] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

[2] Например, Международен счетоводен стандарт (МСС) 10 „Събития след края на отчетния период" разглежда третирането на събития във финансовия отчет, както благоприятни, така и неблагоприятни, възникващи в периода между датата на финансовия отчет (наричана „край на отчетния период" в МСС) и датата на одобрение на финансовия отчет за публикуване.

[3] МОС 700 (преработен) „Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети", параграф А67

одиторския доклад, които изискват корекция или оповестяване в него, са адекватно отразени в този финансов отчет съгласно приложимата рамка за финансово отчитане; и

(б) да реагира по подходящ начин на факти, които му стават известни след датата на одиторския доклад, и които биха довели до промяна в одиторския доклад, ако са били сведени до знанието на одитора преди датата на одиторския доклад.

Определения

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

(а) „Дата на финансовия отчет" – датата на края на последния период, обхванат във финансовия отчет;

(б) „Дата на одобряване на финансовия отчет" – датата, на която всички отчети, които са включени във финансовия отчет, включително съпътстващите пояснителни приложения, са били изготвени, и лицата, притежаващи съответните пълномощия, са потвърдили, че те са поели отговорност за този финансов отчет (вж.: параграф А2);

(в) „Дата на одиторски доклад" – датата, която одиторът поставя на доклада върху финансовия отчет, в съответствие с МОС 700 (преработен) (вж.: параграф А3);

(г) „Дата на издаване на финансовия отчет" – датата, на която одиторският доклад и одитираният финансов отчет са предоставени на трети лица (вж.: параграф А4-А5);

(д) „Последващи събития" - Събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад, и факти, които са станали известни на одитора след датата на одиторския доклад.

Изисквания

Събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад

6. Одиторът извършва одиторски процедури, разработени за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че всички събития между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад, които изискват корекция на финансовия отчет или оповестяване в него, са били идентифицирани. От одитора, обаче, не се очаква да извършва допълнителни одиторски процедури по отношение на въпроси, за които преди това приложени одиторски процедури са осигурили удовлетворителни заключения (вж.: параграф А6).

7. Одиторът извършва процедурите, изисквани от параграф 6, така че те да обхванат периода от датата на финансовия отчет до датата на одиторския доклад, или възможно най-близо до последната. Одиторът взема под внимание оценката на одиторския риск при определянето на характера и обхвата на тези одиторски процедури, които ще включват следното (вж.: параграф А7-А8):

   (а) постигане на разбиране за процедури установени от ръководството, за да гарантира, че последващите събития са установени ;

   (б) отправяне на запитвания към ръководството и, където е целесъобразно, към лицата , натоварени с общото управление, за това дали са настъпили последващи събития, които биха могли да повлияят на финансовия отчет (вж.: параграф А9);

   (в) запознаване с протоколи, ако има такива, от заседанията на собствениците на предприятието, ръководството и лицата, натоварени с общото управление, които са били проведени след датата на финансовия отчет и отправяне на запитвания по въпроси, обсъждани на всички подобни заседания, за които протоколи все още не са на разположение (Вж.: параграф А10);

   (г) запознаване с най-новия последващ текущ финансов отчет на предприятието, ако има такъв.

8. Ако в резултат от процедурите, извършени в съответствие с параграфи 6 и 7, одиторът установи събития, изискващи корекция на, или оповестяване във финансовия отчет, одиторът определя дали всяко такова събитие е подходящо отразено във финансовия отчет съгласно приложимата рамка за финансово отчитане

Писмени изявления

9. Одиторът изисква от ръководството и, където е целесъобразно, от лицата, натоварени с общото управление, да предоставят писмени изявления в съответствие с МОС 580 [4], че за всички събития, настъпили след датата на финансовия отчет, за които приложимата рамка за финансово отчитане изисква корекция или оповестяване, са направени съответните корекции или оповестявания.

Факти, които са станали известни на одитора след датата на одиторския доклад, но преди датата на издаване на финансовия отчет

10. Одиторът няма задължението да извършва каквито и да е одиторски процедури по отношение на финансовия отчет след датата на одиторския доклад. Ако, обаче, след датата на одиторския доклад, но преди датата на издаване на финансовия отчет, на одитора стане известен факт, който би

[4] МОС 580 „Писмени изявления”

довел до изменение на одиторския доклад, ако е бил известен на одитора преди датата на одиторския доклад, одиторът: (вж.: параграф А11-А12):

(а) обсъжда въпроса с ръководството и, където е уместно, с лицата, натоварени с общото управление;

(б) определя дали е необходима промяна във финансовия отчет и, в случай, че това е така,

(в) отправя запитвания към ръководството относно това как ръководството смята да адресира този въпрос във финансовия отчет.

11. В случаите, когато ръководството промени финансовия отчет, одиторът:

(а) извършва необходимите при конкретните обстоятелства одиторски процедури върху промените в отчета;

(б) освен в случаите, за които са в сила условията в параграф 12, одиторът :

(i) разширява одиторските процедури, посочени в параграфи 6 и 7, до датата на новия одиторски доклад; и

(ii) предоставя нов одиторски доклад върху изменения финансов отчет. Новият одиторски доклад не носи дата, по-ранна от датата на одобрението на изменения финансов отчет.

12. Когато законодателството, нормативните актове или рамката за финансово отчитане не забраняват на ръководството да ограничи промяна на финансовия отчет до ефекта на последващи събития или събития, пораждащи промяната, и когато не се забранява на лицата, отговорни за одобрението на финансовия отчет, да се ограничат до одобрението само на направената промяна, на одитора е позволено да ограничи одиторските процедури върху последващи събития в съответствие с параграф 11 (б) (i) до направената промяна. В такива случаи одиторът или:

(а) променя одиторския доклад за включване на допълнителна дата, ограничаваща се до направената промяна, като посочи, че одиторските процедури върху последващи събития са ограничени единствено до изменението на финансовия отчет, описано в съответната пояснителна бележка към финансовия отчет (вж.: параграф А13); или

(б) предоставя нов или изменен одиторски доклад, включващ Параграф за обръщане на внимание[5] или Параграф по друг(и) въпрос(и), в който пояснява, че одиторските процедури върху събития след дата на баланса са ограничени само върху измененията във финансовия отчет, описани в съответната пояснителна бележка на финансовия отчет.

[5] Вж. МОС 706 (преработен) „Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по друг(и) въпрос(и) в доклада на независимия одитор ”

13. В някои юрисдикции, ръководството не е задължено по закон, нормативни актове или от рамката за финансово отчитане да издаде изменен финансов отчет, следователно одиторът не е задължен да издаде изменен или нов одиторски доклад. Обаче, ако ръководството не измени финансовия отчет в обстоятелства, при които одиторът счита, че той трябва да бъде променен, тогава (вж.: параграф А14-А15):

(а) ако одиторският доклад все още не е бил предоставен на предприятието, одиторът модифицира мнението съгласно изискванията на МОС 705 (преработен)[6] и тогава предоставя одиторския доклад; или

(б) ако одиторският доклад вече е бил предоставен на предприятието, одиторът уведомява ръководството и, освен ако всички лица, натоварени с общото управление не участват в ръководството на предприятието,тези натоварени с общото управление , да не публикуват финансовия отчет за трети лица преди да са направени необходимите промени. Ако, независимо от това, финансовият отчет бъде издаден впоследствие без необходимите промени, одиторът предприема подходящи действия за предотвратяване на доверието в одиторския доклад (вж.: параграф А16-А17).

Факти, които са станали известни на одитора след издаването на финансовия отчет

14. След издаването на финансовия отчет одиторът не е задължен да изпълнява одиторски процедури относно този финансов отчет. Обаче, ако след датата на издаване на финансовия отчет на одитора стане известен факт, който, ако му е бил известен преди датата на одиторския доклад, би станал причина одиторът да промени одиторския доклад, одиторът :

(а) обсъжда този въпрос с ръководството и, където е целесъобразно, с лицата, натоварени с общото управление;

(б) определя дали финансовия отчет трябва да бъде променен; и в случай, че е необходимо

(в) отправя запитвания към ръководството относно това как ръководството смята да адресира този въпрос във финансовия отчет. (Вж. параграф А18)

15. Ако ръководството измени финансовия отчет, одиторът (вж.: параграф А19):

(а) извършва одиторските процедури, необходими при дадените обстоятелства по отношение на изменението;

[6] Вж. МОС 705 (преработен) „Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор”

(б) извършва преглед на предприетите от ръководството стъпки, за да гарантира, че всеки, който е получил първоначално издадения финансов отчет заедно с одиторското мнение върху него, е информиран за ситуацията;

(в) освен в случаите, когато са налице обстоятелствата, описани в параграф 12, одиторът :

(i) разширява одиторските процедури, посочени в параграфи 6 и 7 до датата на новия одиторски доклад и издава новия одиторски доклад с дата не по-рано от датата на одобрение на изменения финансов отчет; и

(ii) предоставя нов одиторски доклад върху изменения финансов отчет.

(г) когато са приложими обстоятелствата, описани в параграф 12, променя одиторския доклад или предоставя нов одиторски доклад съгласно изискванията на параграф 12.

16. Одиторът включва в новия или изменения одиторски доклад Параграф за обръщане на внимание или Параграф по друг(и) въпрос(и), препращащ към съответното пояснително приложение във финансовия отчет, което разглежда в по-големи детайли причината за промяната в първоначално издадения финансов отчет и към предходния доклад, издаден от одитора.

17. Ако ръководството не предприеме необходимите стъпки да гарантира, че всеки, получил първоначално издадения финансов отчет, е информиран за ситуацията, и не промени финансовия отчет при обстоятелства, при които одиторът счита, че трябва да бъде променен, одиторът информира ръководството и, лицата, натоварени с общото управление, освен ако всички от последните не са членове на ръководството на предприятието[7], че ще предприеме действия за предотвратяване на бъдещото уповаване върху одиторския доклад. Ако независимо от това, ръководството и лицата, натоварени с общото управление не предприемат необходимите стъпки, одиторът предприема необходимите действия за предотвратяване на уповаването на одиторския доклад (вж.: параграф А20).

***

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (вж.: Параграф 1)

А1. Когато одитираният финансов отчет е включен в други документи, издадени след датата на издаване на финансовия отчет (различни от годишни доклади,

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

които биха попаднали в обхвата на МОС 720 (преработен)), одиторът може да има допълнителна отговорност по отношение на последващи събития, които той може да се наложи да разгледа, като например законови или нормативни изисквания, свързани с публичното предлагане на ценни книжа в юрисдикциите, в които се предлагат тези ценни книжа. Например, от одитора може да се изиска да извърши допълнителни одиторски процедури до датата на окончателния проспект за предлагане на цени книжа. Тези процедури може да включват извършването на процедурите, упоменати в параграфи 6 и 7 до датата или близо до датата на влизане в сила на окончателния проспект за предлагането и запознаване с проспекта за предлагането, за да се прецени дали другата информация в проспекта за предлагането е последователна с финансовата информация, с която се асоциира името на одитора.[8]

Определения

Дата на одобряване на финансовия отчет (вж.: параграф 5(б))

А2. В някои юрисдикции, закон или друг нормативен акт определят лицата или органите (например, ръководството или лицата, натоварени с общото управление), които носят отговорност за заключението, че са изготвени всички отчети, включени във финансовия отчет, включително свързаните с това пояснителни приложения и посочват необходимия процес на одобрение. В други юрисдикции процесът на одобрение не е предвиден в закон или друг нормативен акт и предприятието следва собствени процедури по изготвяне и финализиране на финансовия отчет с оглед на ръководните и управленските си структури. В тези юрисдикции, окончателното одобрение от акционерите не е необходимо за одитора да направи заключение, че са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, въз основа на които да изрази одиторско мнение. Датата на одобряване на финансовия отчет за целите на МОС е по-ранната дата от датата, на която лицата с признати правомощия установят, че са изготвени всички отчети, включени във финансовия отчет, включително свързаните с това пояснителни приложения , или на която лицата с признати правомощия поемат отговорност за финансовия отчет.

Дата на одиторския доклад (вж.: параграф 5 (в))

А3. Одиторският доклад не може да носи дата по-ранна от датата, на която одиторът е получил достатъчни и уместни доказателства, върху които да базира мнението си върху финансовия отчет включително доказателства, че

[8] Вж. МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти, параграф 2.

са изготвени всички отчети, включени във финансовия отчет, включително свързаните с това пояснителни приложения на предприятието и че лицата с признати правомощия са потвърдили, че са поели отговорността за него.[9] Следователно, датата на одиторския доклад не може да е по-ранна от датата на одобряване на финансовия отчет, както е дефинирано в параграф 5(б). По административни причини е възможно да изтече определен период от време между датата на одиторския доклад, както той е дефиниран съгласно параграф 5(в) и датата на предоставяне на одиторския доклад на предприятието.

Дата на издаване на финансовия отчет (вж.: параграф 5 (г))

А4. Датата на издаване на финансовия отчет обикновено зависи от нормативната среда, в която предприятието функционира. В някои случаи, датата на издаване на финансовия отчет може да бъде датата на подаване на финансовия отчет в регулаторните органи. Тъй като одитирани финансови отчети не могат да бъдат издадени без одиторски доклад, датата на издаване на одитирания финансов отчет трябва да бъде не само същата или по-късна от датата на одиторския доклад, но и същата или по-късна от датата на предоставяне на одиторския доклад на предприятието.

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

А5. За предприятията от публичния сектор, датата на издаване на финансовия отчет може да бъде датата, на която финансовият отчет и одиторският доклад върху него са предоставени на законодателя или са оповестени публично.

Събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад (вж.: параграф 6-9)

А6. В зависимост от одиторската оценка за риска, одиторските процедури, изисквани съгласно параграф 6, може да включват процедури, необходими за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, включващи преглед или тестване на счетоводни документации или операции и сделки, осъществени между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад. Одиторските процедури, изисквани съгласно параграфи 6 и 7, са в допълнение към процедурите, които одиторът може да извърши за други цели, но които въпреки това могат да предоставят доказателства за последващи събития (например, получаване на одиторски доказателства за салдата по сметки към датата на финансовия отчет, като например процедури по отграничаване на периодите или процедурите във връзка с получени последващи плащания по вземания).

[9] МОС 700 (преработен), параграф 49. В някои случаи закон или друг нормативен акт също така определят момента в процеса на финансовото отчитане , когато се очаква одитът да е завършен.

А7. В тази връзка, параграф 7 определя някои процедури, които одиторът следва да извърши в съответствие с параграф 6. Процедурите за последващи събития, които одиторът изпълнява може, обаче, да зависят от наличната информация и, в частност, от степента на завършеност на счетоводната документация след датата на финансовия отчет. В случаите, когато счетоводната документация не е осъвременена и съответно не са изготвени междинни финансови отчети (за вътрешно ползване или за ползване от външни лица), или не са изготвени протоколи от заседания на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, целесъобразните одиторски процедури могат да включват преглед на наличната счетоводна документация, включително банкови извлечения. Параграф А8 представя примери за някои допълнителни въпроси, които могат да бъдат разгледани от одитора в хода на тези проучващи запитвания.

А8. В допълнение към одиторските процедури, изисквани в съответствие с параграф 7, одиторът може да счете за необходимо и целесъобразно:

- да се запознае с последните налични бюджети на предприятието, прогнози за паричните потоци и други свързани доклади на ръководството за периоди след датата на финансовия отчет;
- да отправи проучващи запитвания или да разшири обхвата на предходните устни или писмени проучващи запитвания към адвоката на предприятието относно съдебни процеси и искове; или
- да прецени дали са необходими писмени изявления относно конкретни последващи събития в подкрепа на други одиторски доказателства и следователно да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Проучващо запитване (вж.: параграф 7(б))

А9. Когато отправя проучващи запитвания към ръководството или, където е уместно, към лицата, натоварени с общото управление, за това дали са възникнали последващи събития, които биха могли да окажат влияние върху финансовия отчет, одиторът може да отправи проучващи запитвания относно настоящия статут на статии, които са били осчетоводени на базата на предварителни или неокончателни данни, и може да отправи конкретни проучващи запитвания по следните въпроси:

- дали са били поети нови ангажименти, привлечени средства или гаранции;
- дали са осъществени или се планират продажби или придобивания на активи;
- дали са извършвани увеличения на капитала или са емитирани нови дългови инструменти, като например емисия на нови акции или

облигации, или са осъществени или се планират споразумения за сливане или ликвидация;

- дали активи са иззети от държавата или са били унищожени от, например, пожар или наводнение;
- дали има развитие по отношение на условни задължения;
- дали са извършени или се обмисля извършването на някакви необичайни счетоводни корекции;
- дали са възникнали или е вероятно да възникнат събития, които да поставят под въпрос адекватността на използваната във финансовия отчет счетоводна политика, какъвто би бил случая, например, ако такива събития поставят под въпрос валидността на принципа за действащо предприятие;
- дали са възникнали събития, които са съществени по отношение на приблизителните счетоводни оценки или провизиите, заделени във финансовия отчет;
- дали са възникнали събития, които поставят под въпрос възвращаемостта на активи.

Запознаване с протоколи (вж.: параграф 7(в))

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

A10. По отношение на публичния сектор, одиторът може да се запознае с официалната документация от свързани сесии на законодателя и да отправи проучващи запитвания по въпроси, разгледани на сесии, за които официалната документация не е налична към момента.

Факти, които са станали известни на одитора след датата на одиторския доклад, но преди датата на издаване на финансовия отчет

Последствия от друга информация, получена след датата на одиторския доклад (Вж. параграф 10)

A11. Макар одиторът да няма никакво задължение да изпълнява каквито и да е одиторски процедури във връзка с финансовия отчет след датата на одиторския доклад и преди датата на издаване на финансовия отчет, МОС 720 (преработен) съдържа изисквания и насоки по отношение на друга информация, получена след датата на одиторския доклад, която би могла да включва друга информация, получена след датата на одиторския доклад, но преди датата на издаване на финансовия отчет.

Отговорност на ръководството към одитора (вж.: параграф 10)

A12. Както е обяснено в МОС 210 условията на одиторския ангажимент включват съгласието на ръководството да информира одитора относно факти, които

могат да окажат влияние върху финансовия отчет и които му станат известни в периода от датата на одиторския доклад до датата на издаване на финансовия отчет[10].

Двойно датиране (вж.: параграф 12(а))

А13. Когато са в сила обстоятелствата, описани в параграф 12(а), и одиторът измени одиторския доклад за включване на допълнителна дата, ограничена до това изменение, датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, издаден преди последващото изменение на финансовия отчет от ръководството, остава непроменена, тъй като тази дата информира читателя за това в кой момент е приключила одитната работата по финансовия отчет. Въпреки това, в одиторския доклад се включва допълнителна дата, с която ползвателите се информират, че одиторските процедури, последващи тази дата, са ограничени до последващото изменение на финансовия отчет. По-долу е представен пример за поставяне на такава допълнителна дата:

„(Дата на одиторския доклад), с изключение на пояснителна бележка У, която е към (датата на приключване на одиторските процедури върху изменението, описано в пояснителна бележка У)."

Непроменен от страна на ръководството финансов отчет (вж.: параграф 13)

А14. В някои юрисдикции, ръководството не е задължено по закон, нормативен акт или от рамката за финансово отчитане, да издаде изменен финансов отчет. Такив е често случаят, когато непосредственото издаване на финансов отчет за следващия период е неизбежно, при условие, че този финансов отчет включва адекватни оповестявания.

Въпроси, специфични за предприятията от публичния сектор

А15. В публичния сектор, действията, предприети в съответствие с параграф 13, в случаите, когато ръководството не промени финансовия отчет, могат също да включват издаване на отделен доклад до законодателя или друг подходящ орган в отчетната йерархия, относно ефекта на последващите събития върху финансовия отчет и одиторския доклад.

Действия на одитора за предотвратяване на уповаване върху одиторския доклад (вж.: параграф 13(б))

А16. Когато одиторът е уведомил ръководството да не издава финансовия отчет и ръководството е съгласно с това искане, може да се наложи одиторът да изпълни допълнителни законови задължения.

А17. В случаите, когато ръководството издаде финансовия отчет независимо от уведомлението от одитора този отчет да не се издава за трети лица, действията на одитора за предотвратяване на уповаването на одиторския

[10] МОС 210 „Договаряне на условията на одиторските ангажименти", параграф А24

доклад върху финансовия отчет зависи от законовите му права и задължения. Следователно, одиторът може да счете за целесъобразно да потърси мнението на юрист.

Факти, които стават известни на одитора след датата на издаване на финансовия отчет

Последствия от друга информация, получена след датата на издаване на финансовия отчет (Вж. параграф 14)

A18. Задълженията на одитора по отношение на друга информация, получена след датата на одиторския доклад, са разгледани в МОС 720 (преработен). Макар одиторът да няма никакво задължение да изпълнява каквито и да е одиторски процедури във връзка с финансовия отчет след датата на издаване на финансовия отчет, МОС 720 (преработен) съдържа изисквания и насоки по отношение на друга информация, получена след датата на одиторския доклад.

Непроменен от страна на ръководството финансов отчет (вж.: параграф 15)

Въпроси, специфични за предприятия от публичния сектор

A19. В някои юрисдикции, по закон или друг нормативен акт, може да се забрани на предприятията от публичния сектор да издават изменени финансови отчети. В такива случаи, действията, които одиторът е уместно да предприеме, включват докладване пред съответния законен орган.

Действия на одитора за предотвратяване на уповаване върху одиторския доклад (вж.: параграф 17)

A20. В случай, че одиторът е на мнение, че ръководството или лицата, натоварени с общото управление, не са предприели необходимите стъпки да предотвратят уповаване върху одиторския доклад върху първоначално издадения финансов отчет, независимо от факта, че одиторът е уведомил, че ще предприеме действия да предотврати такова уповаване, действията му зависят от законовите права и задължения на одитора. Следователно, одиторът може да счете за целесъобразно да потърси мнението на юрист.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 570 (ПРЕРАБОТЕН)
ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие	2
Отговорност за преценката относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие	3–7
Дата на влизане в сила	8
Цели	9
Изисквания	
Процедури за оценка на риска и свързани с тях дейности	10–11
Оценяване на преценката на ръководството	12–14
Период, надхвърлящ периода, обхванат от преценката на ръководството	15
Допълнителни одиторски процедури при идентифициране на събития или условия	16
Заключения на одитора	17–20
Последствия за одиторския доклад	21–24
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	25
Съществено забавяне при одобрението на финансовия отчет	26
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Обхват на настоящия МОС	A1
Счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие	A2
Процедури за оценка на риска и свързани с тях дейности	A3–A7
Оценяване на преценката на ръководството	A8–A13
Период, надхвърлящ периода, обхванат от преценката на ръководството	A14–A15
Допълнителни одиторски процедури при идентифициране на събития или условия	A16–A20
Заключения на одитора	A21–A25
Последствия за одиторския доклад	A26–A35
Приложение: Примери за одиторски доклади във връзка с принципа за действащо предприятие	

Международен одиторски стандарт (МОС) 570 (преработен), *Действащо предприятие*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора при одита на финансовия отчет във връзка с принципа за действащо предприятие и последствията за одиторския доклад. (Вж. параграф А1)

Счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие

2. Съгласно счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, финансовият отчет се изготвя при предположението, че предприятието функционира като действащо предприятие и ще продължи дейността си в обозримо бъдеще. Финансовите отчети с общо предназначение се изготвят, като се използва счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира предприятието или да прекрати дейността му или когато ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин. Финансовите отчети със специално предназначение може да са изготвени в съответствие с рамка за финансово отчитане, по отношение на която счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместна, а може и да не са изготвени в съответствие с такава рамка (например, счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие не е уместна за някои финансови отчети, изготвени на данъчна основа (за целите на данъчното облагане) в определени юрисдикции). Когато използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е подходящо, активите и пасивите се отчитат на база на предположението, че предприятието ще е в състояние да реализира активите си и да уреди пасивите си в обичайния ход на стопанската си дейност. (Вж. параграф А2)

Отговорност за преценката относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие

3. Някои рамки за финансово отчитане съдържат изрично изискване ръководството да направи конкретна преценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, както и стандарти относно въпроси, които да бъдат разгледани и оповестявания, които да бъдат направени във връзка с предположението за действащото предприятие. Така например, Международен счетоводен стандарт (МСС) 1 изисква ръководството да направи преценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.[1] Възможно е също така подробни изисквания по отношение на отговорността на ръководството да направи преценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и свързаните с това оповестявания да са изложени в закон или нормативна уредба.

4. В други рамки за финансово отчитане може да не съществува изрично изискване ръководството да прави конкретна преценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Независимо от това, когато счетоводната база на основата на действащото предприятие е фундаментален принцип при изготвянето на финансовия отчет, както е посочено в параграф 2, изготвянето на финансовия отчет изисква от ръководството да оцени способността на предприятието да продължи дейността си съгласно този принцип дори ако рамката за финансово отчитане не включва изрично изискване за това.

5. Оценката на ръководството за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие включва преценка, извършена към определен момент, относно бъдещи резултати от събития

---

[1] МСС 1, *Представяне на финансови отчети*, параграфи 25–26

или условия, за които е характерна вътрешноприсъща несигурност. Следните фактори имат отношение към тази преценка:

- Степента на несигурност, свързана с резултатите от дадено събитие или условие, се увеличава значително с отдалечаването на това събитие или условие, или на резултата от него в бъдещето. Поради тази причина, повечето рамки за финансово отчитане, изискващи изрична оценка от страна на ръководството, конкретизират периода, за който от ръководството се изисква да вземе под внимание цялата налична информация.
- Размерът и сложността на предприятието, естеството и състоянието на стопанската му дейност, както и степента, в която то се влияе от външни фактори, оказват влияние върху преценката относно резултатите от съответните събития или условия.
- Всяка преценка относно бъдещето се основава на информацията, която е налична към момента, в който се прави преценката. Възможно е последващи събития да доведат до резултати, които да не са в съответствие с преценки, които са били разумни към момента, в който са били направени.

Отговорности на одитора

6. Отговорностите на одитора са да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства и да достигне до заключение относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет, както и да достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, дали е налице съществена несигурност относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Тези отговорности съществуват дори в случаите, когато рамката за финансово отчитане, използвана при изготвянето на финансовия отчет, не включва изрично изискване ръководството да направи конкретна оценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

7. Въпреки това, както е посочено в МОС 200,[2] потенциалният ефект от вътрешноприсъщите ограничения върху способността на одитора да разкрива съществени неправилни отчитания се засилва, когато става въпрос за бъдещи събития или условия, които биха могли да причинят прекратяване на функционирането на предприятието като действащо предприятие. Одиторът не може да предвиди такива събития или условия. Съответно, отсъствието на препратки в одиторския доклад към съществена несигурност във връзка със способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие не може да бъде разглеждано като гаранция за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

Дата на влизане в сила

8. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

Цели

9. Целите на одитора са:

[2] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграфи А56–А57

(а) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства и да достигне до заключение относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет;

(б) да достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие; и

(в) да докладва в съответствие с настоящия МОС.

Изисквания

Процедури за оценка на риска и свързани с тях дейности

10. При изпълнението на процедури за оценка на риска съгласно изискванията на МОС 315 (преработен 2019 г.),[3] одиторът следва да прецени дали съществуват събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. При изпълнение на такива процедури, одиторът следва да определи дали ръководството вече е направило предварителна оценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, и (вж. параграфи А3–А6)

(а) ако такава оценка е направена, одиторът следва да я обсъди с ръководството и да определи дали ръководството е идентифицирало събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и, ако това е така, плановете на ръководството да ги разгледа; или

(б) ако такава преценка все още не е направена, одиторът следва да обсъди с ръководството основанието за предвиденото използване на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, както и да отправи проучващи запитвания до ръководството относно това дали съществуват събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

11. Одиторът следва да запази повишено внимание по време на целия одит по отношение наличието на одиторски доказателства за събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. (Вж. параграф А7)

Оценяване на преценката на ръководството

12. Одиторът следва да оцени преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. (Вж. параграфи А8–А10, А12–А13)

13. При оценяване преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът следва да разгледа същия период, който е използван от ръководството при неговата преценка съгласно изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане или съгласно изискванията на закон или нормативна уредба, в случай че те изискват по-дълъг период. Ако преценката на ръководството относно способността на предприятието

[3] МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*, параграф 13

да продължи да функционира като действащо предприятие покрива по-малко от дванадесет месеца от датата на финансовия отчет, както това е дефинирано в МОС 560,[4] одиторът следва да изиска ръководството да разшири периода на преценката до минимум дванадесет месеца от тази дата. (Вж. параграфи А11–А13)

14. При оценяване преценката на ръководството, одиторът следва да вземе под внимание дали преценката на ръководството включва цялата уместна информация, известна на одитора в резултат на извършения одит.

Период, надхвърлящ периода, обхванат от преценката на ръководството

15. Одиторът следва да отправи до ръководството проучващи запитвания относно информираността му за събития или условия, отвъд периода, обхванат от преценката на ръководството, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи за функционира като действащо предприятие. (Вж. параграфи А14–А15)

Допълнителни одиторски процедури при идентифициране на събития или условия

16. Ако са идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да реши дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (наричана по-долу „съществена несигурност") посредством изпълнение на допълнителни одиторски процедури, включително вземане под внимание на смекчаващи фактори. Тези процедури следва да включват: (вж. параграф А16)

    (а) в случаите, когато ръководството все още не е направило преценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, изискване ръководството да направи такава преценка;

    (б) оценяване плановете на ръководството за бъдещи действия, свързани с преценката му за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, оценяване дали съществува вероятност резултатите от тези планове да подобрят положението и дали плановете на ръководството са практически изпълними при конкретните обстоятелства; (вж. параграф А17)

    (в) в случаите, когато предприятието е изготвило прогноза за паричните потоци и анализът на тази прогноза е значим фактор при разглеждането на бъдещите резултати от събития или условия в процеса по оценяване плановете на ръководството за бъдещи действия: (вж. параграфи А18–А19)

        i. оценяване надеждността на данните, използвани при изготвяне на прогнозата; и

        ii. определяне дали съществуват достатъчно доказателства, подкрепящи предположенията, залегнали в основата на прогнозата.

    (г) вземане под внимание дали допълнителни факти или информация са станали известни след датата, на която ръководството е направило преценката;

---

[4] МОС 560, *Последващи събития*, параграф 5(а)

(д) изискване на писмени изявления от ръководството и съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, във връзка с техните планове за бъдещи действия и практическата приложимост на тези планове. (Вж. параграф А20)

Заключения на одитора

17. Одиторът следва да оцени дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства и да достигне до заключение относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет.

18. На базата на получените одиторски доказателства одиторът следва да достигне до заключение относно това дали, съгласно преценката на одитора, е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Съществена несигурност е налице, когато мащабът на потенциалния ефект и вероятността от настъпването на тези събития или условия са такива, че съгласно преценката на одитора, е необходимо оповестяване на естеството и последствията от тази несигурност: (вж. параграфи А21–А22)

(а) в случай на рамка за финансово отчитане, изискваща достоверното представяне на финансовия отчет, за постигане на достоверно представяне на финансовия отчет, или

(б) в случай на рамка за съответствие, за избягване на финансов отчет, който да е подвеждащ.

Адекватност на оповестяванията, когато са идентифицирани събития или условия и е налице съществена несигурност

19. Ако одиторът достигне до заключение, че използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно при конкретните обстоятелства, но е налице съществена несигурност, одиторът следва да реши дали финансовият отчет: (вж. параграфи А22–А23)

(а) адекватно оповестява основните събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и плановете на ръководството за справяне с тези събития или условия; и

(б) ясно оповестява, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и поради тези причини предприятието може да не е в състояние да реализира активите си и уреди пасивите си в обичайния ход на стопанската си дейност.

Адекватност на оповестяванията, когато са идентифицирани събития или условия, но не е налице съществена несигурност

20. Ако са идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, но на базата на получените одиторски доказателства одиторът достига до заключение, че не е налице съществена несигурност, одиторът следва да оцени дали, с оглед изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, финансовият отчет предоставя адекватни оповестявания относно тези събития или условия. (Вж. параграфи А24–А25)

Последствия за одиторския доклад

Използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е неуместно

21. Ако финансовият отчет е изготвен, като се използва счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие, но съгласно преценката на одитора, използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет е неуместно, одиторът следва да изрази отрицателно мнение. (Вж. параграфи А26–А27)

Използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно, но е налице съществена несигурност

Във финансовия отчет е направено адекватно оповестяване на съществената несигурност

22. Ако във финансовия отчет е направено адекватно оповестяване относно съществената несигурност, одиторът следва да изрази немодифицирано мнение, а одиторският доклад следва да включи самостоятелен раздел, озаглавен „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие", за да: (вж. параграфи А28–А31, А34)

    (а) привлече вниманието към пояснителното приложение във финансовия отчет, което оповестява въпросите, изложени в параграф 19; и

    (б) посочи, че тези събития или условия са индикация, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и че одиторското мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Във финансовия отчет не е направено адекватно оповестяване на съществената несигурност

23. Ако във финансовия отчет не е направено адекватно оповестяване относно съществената несигурност, одиторът следва: (вж. параграфи А32–А34)

    (а) да изрази квалифицирано или съобразно случая отрицателно мнение в съответствие с МОС 705 (преработен)[5]; и

    (б) да посочи, в раздела от одиторския доклад „База за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение", че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и че финансовият отчет не оповестява адекватно този въпрос.

Ръководство, нежелаещо да направи или разшири своята преценка

24. Ако ръководството не желае да направи или разшири преценката си след като одиторът е отправил такова искане, одиторът следва да прецени последствията от това за одиторския доклад. (Вж. параграф А35)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

25. С изключение на случаите, когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в изпълнителното ръководство на предприятието,[6] одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо

---

[5] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

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

управление, идентифицираните събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Тази комуникация с лицата, натоварени с общо управление, следва да включва следното:

(а) дали тези събития или условия представляват съществена несигурност;

(б) дали използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно при изготвянето на финансовия отчет;

(в) адекватността на свързаните с въпроса оповестявания във финансовия отчет; и

(г) когато е приложимо, последствията за одиторския доклад.

Съществено забавяне при одобрението на финансовия отчет

26. Ако има съществено забавяне при одобрението на финансовия отчет от страна на ръководството или лицата, натоварени с общото управление, след датата на финансовия отчет, одиторът следва да отправи запитвания относно причините за забавянето. Ако одиторът счита, че забавянето би могло да е свързано със събития или условия, имащи връзка с оценката за действащо предприятие, одиторът следва да изпълни такива допълнителни одиторски процедури, каквито са необходими, съгласно описаното в параграф 16, както и да прецени ефекта върху одиторското заключение относно наличието на съществена несигурност, съгласно описаното в параграф 18.

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (Вж: параграф 1)

А1. МОС 701[7] разглежда отговорността на одитора да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. Този МОС потвърждава, че когато е приложим МОС 701, въпросите, отнасящи се до предположението за действащо предприятие могат да бъдат определени като ключови одиторски въпроси и пояснява, че съществената несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие е по самото си естество ключов одиторски въпрос.[8]

Счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие (Вж. параграф **2**)

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

А2. Използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие има отношение и към предприятията от публичния сектор. Така например, Международен счетоводен стандарт за публичния сектор (МССПС) 1 разглежда въпроса за способността на предприятията от публичния сектор да продължат да функционират като действащи предприятия.[9] Рискове за способността на публичните предприятия да продължат да функционират като действащи предприятия могат да възникнат, но не се ограничават единствено до случаите, когато предприятията функционират с цел генериране на печалба, когато правителството може да намали или оттегли подкрепата си за тях, или в случай на приватизация. Събитията или условията, които биха могли да

---

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

8 Вж. параграфи 15 и А41 от МОС 701

9 МССПС 1, *Представяне на финансови отчети,* параграфи 38–41

породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие от публичния сектор, могат да включват ситуации, при които предприятието от публичния сектор не разполага с достатъчно финансиране, за да продължи своето съществуване или когато се вземат политически решения, които оказват влияние върху услугите, предоставяни от предприятието от публичния сектор.

Процедури за оценка на риска и свързани с тях дейности

Събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (Вж. параграф 10)

А3. По-долу са представени примери за събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Този списък не е изчерпателен и наличието на едно или повече от изброените събития не винаги означава, че е налице съществена несигурност.

Финансови

- Превишение на пасивите над активите или превишение на текущите пасиви над текущите активи.
- Кредити с фиксиран срок за погасяване, чиито падеж наближава без реалистични шансове за подновяване или изплащане; или твърде голяма зависимост от краткосрочни кредити за финансиране на дългосрочни активи.
- Признаци за оттегляне на финансовата подкрепа от кредитори.
- Отрицателни парични потоци от основна дейност, демонстрирани от исторически или прогнозни финансови отчети.
- Неблагоприятни основни финансови показатели (съотношения).
- Значителни загуби от дейността или съществено влошаване в стойността на активите, използвани за генериране на парични потоци.
- Наличие на просрочени задължения по плащания за дивиденти или преустановяване изплащането на дивиденти.
- Невъзможност за своевременно плащане на кредиторите.
- Невъзможност за спазване на условия по договори за заем.
- Промяна на условия по сделки с доставчици - от доставка на кредит към плащане веднага при получаване на доставката.
- Невъзможност за получаване на финансиране за разработка на ключов нов продукт или за други ключови инвестиции.

Оперативни

- Намерение на ръководството да ликвидира предприятието или да прекрати дейността.
- Загуба на основни ръководни кадри, без да са намерени заместници.
- Загуба на основни пазари, ключов(и) клиент(и), франчайзинг, лицензи или основен(ни) доставчик(ци).
- Затруднения с работната ръка.

- Недостиг на важни материали.
- Поява на изключително успешен конкурент.

Други

- Неспазване на изисквания за капитала или на други законови или регулаторни изисквания, например, изисквания за платежоспособност или ликвидност на финансови институции.
- Неприключени съдебни или регулаторни производства срещу предприятието, които, ако са успешни, могат да доведат до искове, които е малко вероятно да бъдат удовлетворени.
- Промени в закон, нормативна уредба или правителствената политика, за които се очаква да имат негативен ефект върху предприятието.
- Липса на застраховка или недостатъчно ниво на застраховка срещу бедствия, в случай че такива настъпят.

Значимостта на подобни събития или условия често може да бъде смекчена от други фактори. Така например, ефектът от това, че предприятието не е в състояние да прави нормални погашения по задълженията си, може да бъде компенсиран от плановете на ръководството за поддържане на адекватни парични потоци чрез алтернативни средства, като например продажба на активи, разсрочване на плащания по заеми или получаване на допълнителен капитал. Аналогично, загубата на основен доставчик може да бъде смекчена от наличието на подходящ алтернативен източник на доставки.

A4. Процедурите по оценка на риска, изисквани от параграф 10, помагат на одитора да определи дали използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е вероятно да бъде важен фактор, както и ефекта от това върху планирането на одита. Тези процедури спомагат и за провеждането на по-своевременни обсъждания с ръководството, включително обсъждане на плановете на ръководството и разрешаване на идентифицирани проблеми, свързани с предположение за действащо предприятие.

Съображения, специфични за малките предприятия (Вж. параграф 10)

A5. Размерът на предприятието може да повлияе на способността му да се справи с неблагоприятни условия. Възможно е малките предприятия да са в състояние да реагират бързо на възможности, но да им липсват резерви да поддържат дейността си.

A6. Условията от особено значение за малки предприятия включват риска от това банки и други кредитори да преустановят подкрепата си за предприятието, както и евентуалната загуба на основен доставчик, голям клиент, ключов служител или правото да извършва дейност съгласно лицензионно, франчайзинг или друго правно споразумение.

Запазване на повишено внимание по време на одита относно одиторски доказателства за определени събития или условия (Вж. параграф 11)

A7. МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква от одитора да преразгледа одиторската оценка за риска и да модифицира планираните допълнителни одиторски процедури по подходящ начин в случаите, когато по време на одита са получени допълнителни одиторски доказателства, които се отразяват върху одиторската оценка на риска.[10] Ако са идентифицирани събития или условия, които биха могли да

[10] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 37

породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие след като е извършена одиторската оценка на риска, в допълнение към изпълнението на процедурите съгласно параграф 16, е възможно да се наложи да се промени и одиторската оценка за рисковете от съществени неправилни отчитания. Наличието на такива събития или условия може да повлияе и върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури в отговор на оценените рискове. МОС 330[11] установява изисквания и предоставя насоки по този въпрос.

Оценяване на преценката на ръководството

Преценка и подкрепящ анализ на ръководството и оценка на одитора (Вж. параграф 12)

A8. Преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие представлява ключов елемент, когато одиторът преценява използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие.

A9. Одиторът не носи отговорност за коригиране на липсата на анализ от страна на ръководството. В някои случаи обаче, липсата на подробен анализ от страна на ръководството в подкрепа на неговата преценка не може да е пречка одиторът да достигне до заключение дали използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно при конкретните обстоятелства. Така например, когато предприятието е работило продължително време рентабилно и е имало свободен достъп до финансови ресурси, ръководството може да направи преценката си без подробен анализ. В този случай, одиторът може да оцени уместността на преценката на ръководството, без да изпълнява подробни процедури по оценяване, в случай че другите одиторски процедури на одитора са достатъчни, за да дадат възможност на одитора да достигне до заключение дали използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет е уместно при конкретните обстоятелства.

A10. При други обстоятелства, оценяването на преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, както се изисква от параграф 12, може включва оценка на процеса, използван от ръководството при изготвяне на преценката, предположенията, на които преценката е основана, плановете на ръководството за предприемане на бъдещи действия, както и дали плановете на ръководството са практически изпълними при конкретните обстоятелства.

Период, обхванат от преценката на ръководството (Вж. параграф 13)

A11. Повечето рамки за финансово отчитане, изрично изискващи преценка от страна на ръководството, определят периода, по отношение на който от ръководството се изисква да вземе под внимание цялата налична информация.[12]

Съображения, специфични за малките предприятия (Вж. параграфи 12–13)

A12. В много случаи е възможно ръководството на малки предприятия да не е изготвило подробна оценка за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, а да се осланя на задълбочени познания за бизнеса и очакваните бъдещи перспективи. Независимо от това, в

---

[11] МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

[12] Така например, МСС 1 дефинира това като период, който следва да бъде като минимум, но без да бъде ограничен до, дванадесет месеца от края на отчетния период.

съответствие с изискванията на настоящия МОС, одиторът трябва да оцени преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. За малките предприятия може да е подходящо с ръководството да бъдат обсъдени начините на финансиране на предприятието в средносрочен и дългосрочен план, при условие че твърденията на ръководството могат да бъдат подкрепени от достатъчни документални доказателства и тези твърдения не противоречат на разбирането на одитора за предприятието. Следователно, изискването в параграф 13 одиторът да поиска от ръководството да разшири периода, обхванат от неговата оценка би могло да бъде удовлетворено примерно чрез обсъждане, запитване и проверка на подкрепящата документация, например, получени от клиенти поръчки за бъдещи доставки, оценени по отношение на тяхната практическа изпълнимост или подкрепени по друг начин.

A13. Често за способността на малкото предприятия да продължи да функционира като действащо предприятие е важна продължаващата подкрепа от страна на собствениците-управители. Когато едно малко предприятие е финансирано до голяма степен от собственика-управител, може да се окаже важно това финансиране да не бъде спряно. Така например, оцеляването на едно малко предприятие при финансови затруднения може да зависи от това неговият собственик-управител да подчини заем към предприятието в полза на банки или други кредитори или да подкрепи заем за предприятието, осигурявайки поръчителство със свои собствени активи в качеството на обезпечение. При такива обстоятелства, одиторът може да получи подходящи документални доказателства за подчиняването на заема от собственика-управител или за поръчителството. Когато едно предприятие е зависимо от допълнителна подкрепа от собственика-управител, одиторът може да оцени способността на собственика-управител да изпълни задълженията си съгласно договореността за подкрепа. В допълнение, одиторът може да изиска писмено потвърждение за условията на тази договореност за подкрепа, както и намеренията и разбирането на собственика-управител за нея.

Период, надхвърлящ периода, обхванат от преценката на ръководството (Вж. параграф 15)

A14. Съгласно изискването на параграф 11, одиторът запазва повишено внимание относно възможността за наличие на известни събития, планирани или не, или на условия, които ще настъпят след периода, обхванат от преценката на ръководството и които биха могли да поставят под въпрос уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет. Доколкото степента на несигурност, свързана с резултатите от дадено събитие или условие, нараства при разглеждането на значително отдалечени в бъдещето събития или условия, при разглеждане на събития или условия, които са отдалечени в бъдещето, индикациите за проблеми с предположението за действащо предприятие трябва да са съществени преди да е необходимо одиторът да обмисли предприемане на допълнителни действия. В случай че са идентифицирани такива събития или условия, може да е необходимо одиторът да изиска от ръководството да оцени евентуалната им значимост за преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. В такива случаи се прилагат процедурите, посочени в параграф 16.

A15. Освен отправянето на запитвания към ръководството, одиторът не носи отговорност за изпълнението на други одиторски процедури за идентифициране на събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие за период, надхвърлящ периода, обхванат от преценката на ръководството, който, съгласно посоченото в параграф 13, е като минимум дванадесет месеца от датата на финансовия отчет.

Допълнителни одиторски процедури при идентифициране на събития или условия (Вж. параграф16)

A16. Одиторски процедури, които са подходящи във връзка с изискванията, описани в параграф 16, могат да включват:

- Анализиране и обсъждане на паричния поток, печалбата и други важни прогнози с ръководството;
- Анализиране и обсъждане на последния наличен междинен финансов отчет на предприятието;
- Запознаване с условията на договори по издаване на облигации и договори за заеми и определяне дали някои от тях са били нарушени;
- Запознаване с протоколи от събрания на акционерите, от заседания на лицата, натоварени с общо управление и от важни комисии за наличие на индикации за финансови затруднения;
- Отправяне на запитване към юрисконсулта на предприятието относно съществуването на съдебни дела и искове и относно разумността на преценката на ръководството за техния изход и приблизителна оценка за финансовите последици от тях;
- Потвърждаване на съществуването, правната обоснованост и възможността за осигуряване принудителното изпълнение на договорености за предоставяне или запазване на финансова помощ от свързани лица и от трети страни и оценяване на финансовата способност на тези страни да осигурят допълнителни средства;
- Оценяване на плановете на предприятието да се справи с неизпълнени поръчки за клиенти;
- Изпълнение на одиторски процедури по отношение на последващи събития за идентифициране на онези, които или смекчават, или се отразяват по друг начин върху способността на предприятието да продължи да функционира като действащо такова;
- Потвърждаване на наличието, условията и адекватността на кредитни линии;
- Получаване и преглед на издадени доклади за регулаторни мерки;
- Определяне адекватността на подкрепата за планирано освобождаване от активи.

Оценяване на плановете на ръководството за предприемане на бъдещи действия (Вж. параграф 16(б))

A17. Оценяването на плановете на ръководството за предприемане на бъдещи действия може да включва запитвания към ръководството относно неговите планове за бъдещи действия, включително, например, планове за ликвидация на активи, за получаване на заемни средства или за преструктуриране на дългове, намаление или отлагане на разходи, или увеличение на капитала.

Период, обхванат от преценката на ръководството (Вж. параграф 16(в))

A18. В допълнение към процедурите, изисквани съгласно параграф 16(в), одиторът може да направи сравнение между:

- Прогнозната финансова информация за скорошни предходни периоди и реално отчетените резултати; и
- Прогнозната финансова информация за текущия период и реалните резултати, постигнати към момента на одита.

A19. В случаите, когато предположенията на ръководството включват продължаваща подкрепа от трети лица, било чрез подчиняване на заеми, поемане на задължения за поддържане или предоставяне на

допълнително финансиране или поръчителство, и тази подкрепа е важна за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, може да е необходимо одиторът да обмисли да изиска писмени потвърждения (включително за условията) от тези трети лица и да получи доказателства за тяхната способност да предоставят тази подкрепа.

Писмени изявления (Вж. параграф 16(д))

А20. Одиторът може да счете за целесъобразно да получи конкретни писмени изявления, извън тези, изисквани съгласно параграф 16, в подкрепа на получените одиторски доказателства относно плановете на ръководството за бъдещи действия във връзка с преценката му относно предположението за действащо предприятие и практическата приложимост на тези планове.

Заключения на одитора

Съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (Вж. параграф 18)

А21. Изразът „съществена несигурност" се използва в МСС 1 при разглеждането на елементи на несигурност, свързани със събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и които би следвало да бъдат оповестени във финансовия отчет. В други рамки за финансово отчитане при сходни обстоятелства се използва изразът „значителна несигурност".

Адекватност на оповестяванията, когато са идентифицирани събития или условия и е налице съществена несигурност

А22. Параграф 18 пояснява, че съществена несигурност е налице, когато мащабът на потенциалния ефект от събитията или условията и вероятността от настъпването им са такива, че е необходимо подходящо оповестяване, за да се постигне достоверно представяне (при рамки за достоверно представяне) или за това, финансовият отчет да не е подвеждащ (при рамки за съответствие). Параграф 18 изисква от одитора да достигне до заключение дали е налице такава съществена несигурност, независимо от това дали и как приложимата рамка за финансово отчитане дефинира съществената несигурност.

А23. Параграф 19 изисква одиторът да реши дали оповестяванията във финансовия отчет разглеждат въпросите, изложени в този параграф. Това решение е в допълнение към решението на одитора относно това дали оповестяванията относно съществената несигурност, изисквани от приложимата рамка за финансово отчитане, са адекватни. Изискваните от някои рамки за финансово отчитане оповестявания, които са в допълнение към въпросите, изложени в параграф 19, може да включват оповестявания относно:

- оценката на ръководството за значимостта на събитията или условията, свързани със способността на предприятието да посреща своите задължения; или
- съществените преценки, направени от ръководството, като част от неговата оценка относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

Възможно е някои рамки за финансово отчитане да предоставят допълнителни насоки относно това как ръководството разглежда оповестяванията относно мащаба на потенциалния ефект от основните събития или условия и вероятността и момента на тяхното настъпване.

Адекватност на оповестяванията, когато са идентифицирани събития или условия, но не е налице съществена несигурност (Вж. параграф 20)

А24. Дори когато не е налице съществена несигурност, параграф 20 изисква одиторът да оцени дали, с оглед изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, финансовият отчет осигурява адекватно оповестяване относно събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Възможно е някои рамки за финансово отчитане да разглеждат оповестяванията относно:

- основни събития или условия;
- оценката на ръководството за значимостта на тези събития или условия, във връзка със способността на предприятието да посреща своите задължения;
- плановете на ръководството, които смекчават ефекта от тези събития или условия; или
- съществените преценки, направени от ръководството, като част от неговата оценка относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

А25. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, оценката на одитора относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне включва разглеждане на цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет и дали финансовият отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.[13] В зависимост от конкретните факти и обстоятелства, одиторът може да реши, че са необходими допълнителни оповестявания, за да бъде постигнато достоверно представяне. Такъв може да е случаят например, когато са идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, но на базата на получените одиторски доказателства одиторът достига до заключение, че не е налице съществена несигурност, а приложимата рамка за финансово отчитане не изисква изрично оповестявания по отношение на тези обстоятелства.

Последствия за одиторския доклад

Използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е неуместно (Вж. параграф 21)

А26. Ако финансовият отчет е изготвен, като се използва счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, но съгласно преценката на одитора използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие във финансовия отчет е неуместно, изискването в параграф 21 одиторът да изрази отрицателно мнение се прилага, независимо от това дали финансовият отчет включва оповестяване на неуместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие.

А27. Когато използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие не е уместно при конкретните обстоятелства, от ръководството може да се изисква или то може да избере да изготви финансовия отчет на друга база (например, на ликвидационна база). Одиторът може да е в състояние да извърши одит на този финансов отчет, при условие че одиторът определи, че другата счетоводна база е приемлива при конкретните обстоятелства. Одиторът може да е в състояние да изрази немодифицирано мнение относно този финансов отчет, при условие че в него се съдържа адекватно

[13] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети,* параграф 14

оповестяване относно счетоводната база, на основата на която е изготвен финансовият отчет, но може да счете за целесъобразно или необходимо да включи параграф за обръщане на внимание в съответствие с МОС 706 (преработен)[14] в одиторския доклад, за да привлече вниманието на потребителите към тази алтернативна счетоводна база и причините за нейното използване.

Използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно, но е налице съществена несигурност (Вж. параграфи 22–23)

A28. Идентифицирането на съществена несигурност е въпрос, който е важен за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите. Използването на самостоятелен раздел със заглавие, което съдържа препратка към факта, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до предположението за действащо предприятие, привлича вниманието на потребителите към това обстоятелство.

A29. Приложението към настоящия МОС предоставя примери за изявленията, които се изисква да бъдат включени в одиторския доклад върху финансовия отчет, когато Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) са приложимата рамка за финансово отчитане. Ако се използва приложима рамка за финансово отчитане, различна от МСФО, може да е необходимо примерните изявления, представени в Приложението към настоящия МОС, да бъдат адаптирани, за да отразят използването на тази друга рамка за финансово отчитане при конкретните обстоятелства.

A30. Параграф 22 установява изисквания за информацията, която да бъде представена като минимум в одиторския доклад при всеки от описаните случаи. Одиторът може да предостави допълнителна информация, за да допълни изискваните изявления, например, за да обясни:

- че наличието на съществена несигурност е фундаментално за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите;[15] или
- как този въпрос е бил разгледан при одита. (Вж. също параграф A1)

Във финансовия отчет е направено адекватно оповестяване на съществената несигурност (Вж. параграф 22)

A31. Пример 1 от Приложението към настоящия МОС е пример за одиторски доклад, когато одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, но е налице съществена несигурност и оповестяването във финансовия отчет е адекватно. Приложението към МОС 700 (преработен) съдържа примерна формулировка, която да бъде включена в одиторския доклад за всички предприятия във връзка с принципа за действащо предприятие, за да се опишат съответно отговорностите на лицата, носещи отговорност за финансовия отчет и на одитора във връзка с принципа за действащо предприятие.

Във финансовия отчет не е направено адекватно оповестяване на съществената несигурност (Вж. параграф 23)

A32. Примери 2 и 3 от Приложението към настоящия МОС са примери за одиторски доклади, съдържащи съответно квалифицирано и отрицателно мнение, когато одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, но във финансовия отчет не е направено адекватно оповестяване на съществена несигурност.

---

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

[15] МОС 706 (преработен), параграф A2

А33. В ситуации с множество елементи на несигурност, които са съществени за финансовия отчет като цяло, одиторът може да счете, в изключително редки случаи, за целесъобразно да откаже изразяване на мнение, вместо да включи изявленията, изисквани съгласно параграф 22. МОС 705 (преработен) предоставя насоки по този въпрос.[16]

Комуникация с регулаторни органи (Вж. параграфи 22–23)

А34. Когато одиторът на регулирано предприятие счете, че може да е необходимо да включи в одиторския доклад препратка към въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие, възможно е одиторът да има задължение да комуникира със съответните регулаторни, правоприлагащи или надзорни органи.

Ръководство, нежелаещо да направи или разшири своята преценка (Вж. параграф 24)

А35. В някои случаи, одиторът може да счете за необходимо да поиска от ръководството да направи или разшири своята преценка. Ако ръководството не желае да направи това, може да е подходящо изразяването на квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение в одиторския доклад, тъй като може да не е възможно одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет, например одиторски доказателства относно наличието на планове, които ръководството е привело в действие, или наличието на други смекчаващи фактори.

[16] МОС 705 (преработен), параграф 10

Приложение

(Вж. параграфи А29, А31–А32)

Примери за одиторски доклади във връзка с принципа за действащо предприятие

- Пример 1: Одиторски доклад, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност и оповестяването във финансовия отчет е адекватно
- Пример 2: Одиторски доклад, съдържащ квалифицирано мнение, когато одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност и финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания поради неадекватно оповестяване
- Пример 3: Одиторски доклад, съдържащ отрицателно мнение, когато одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност и финансовият отчет не съдържа изискваните оповестявания, свързани със съществена несигурност

Пример 1 – Немодифицирано мнение, когато е налице съществена несигурност и оповестяването във финансовия отчет е адекватно

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен)[17] не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС) (рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.[18]
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Оповестяването на съществената несигурност във финансовия отчет е адекватно.
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и все още не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет [19]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания АВС („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20Х1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към

[17] МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

[18] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*

[19] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти.

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят базата за нашето мнение.

Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие

Обръщаме внимание на Пояснително приложение XXX във финансовия отчет, в което се посочва, че компанията е понесла нетна загуба в размер на ZZZ през годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., като към тази дата текущите пасиви на компанията превишават общата сума на активите с YYY. Както е посочено в Пояснително приложение 6, тези събития или условия, наред с останалите въпроси, изложени в Пояснително приложение 6, сочат, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела *Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие*, ние определихме въпросите, описани по-долу, като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен).***]**

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет [20]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен*).[21]]

---

[20] Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство" и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

[21] Параграфи 34 и 39 от МОС 700 (преработен) изискват включването в одиторския доклад за всички предприятия на формулировка във връзка с предположението за действащо предприятие, която да описва съответните отговорности на лицата, носещи отговорност за финансовия отчет и на одитора по отношение на предположението за действащо предприятие.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.[21]]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

Пример 2 – Квалифицирано мнение, когато е налице съществена несигурност и финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания поради неадекватно оповестяване

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС (рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Пояснително приложение уу към финансовия отчет разглежда мащаба на споразуменията за финансиране, изтичането на срока и общия размер на споразуменията за финансиране; финансовият отчет обаче не включва коментар относно последиците или наличието на рефинансиране, нито характеризира тази ситуация като съществена несигурност.
- Финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания поради неадекватното оповестяване на съществената несигурност. Изразява се квалифицирано мнение, тъй като одиторът е достигнал до заключение, че ефектът върху финансовия отчет от това неадекватно оповестяване е съществен, но не и всеобхватен за финансовия отчет.
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ квалифицираното мнение относно финансовия отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет [22]

Квалифицирано мнение

[22] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на непълното оповестяване на информацията, посочена в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти.

База за изразяване на квалифицирано мнение

Както е посочено в Пояснително приложение уу, споразуменията за финансиране на компанията изтичат, като непогасените суми са дължими на 19 март 20X2 г. Компанията не е била в състояние да сключи споразумения за предоговаряне или да получи заместващо финансиране. Тази ситуация показва, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Финансовият отчет не оповестява адекватно този въпрос.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 6 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация” в Пример 6 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ квалифицираното мнение, което засяга също и другата информация.***]**

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела *База за изразяване на квалифицирано мнение*, ние определихме въпросите, описани по-долу, като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701*.]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет [23]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*. [24]]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.[24]]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

---

[23] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

[24] Параграфи 34 и 39 от МОС 700 (преработен) изискват включването в одиторския доклад за всички предприятия на формулировка във връзка с предположението за действащо предприятие, която да описва съответните отговорности на лицата, носещи отговорност за финансовия отчет и на одитора по отношение на предположението за действащо предприятие.

Пример 3 – Отрицателно мнение, когато е налице съществена несигурност и тя не е оповестена във финансовия отчет

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС (рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, като компанията обмисля процедура по несъстоятелност. Финансовият отчет не съдържа изискваните оповестявания във връзка със съществената несигурност. Изразява се отрицателно мнение, тъй като ефектът върху финансовия отчет от този пропуск е съществен и всеобхватен.
- От одитора не се изисква и одиторът не е решил на друго основание да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ квалифицираното/отрицателно мнение относно финансовия отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет [25]

Отрицателно мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания АВС („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

[25] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

По наше мнение, поради пропускането на информацията, посочена в раздела от нашия доклад *База за изразяване на отрицателно мнение*, приложеният финансов отчет не представя достоверно (или *не дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти.

База за изразяване на отрицателно мнение

Споразуменията за финансиране на компанията са изтекли, като непогасената сума е дължима на 31 декември 20X1 г. Компанията не е била в състояние да сключи споразумения за предоговаряне или да получи заместващо финансиране и обмисля подаване на искане за обявяване в несъстоятелност. Тази ситуация показва, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Финансовият отчет не оповестява адекватно този факт.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето отрицателно мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 7 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация" в Пример 7 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ отрицателното мнение, което засяга също и другата информация*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет [26]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*. [27]]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*[27]]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

---

[26] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

[27] Параграфи 34 и 39 от МОС 700 (преработен) изискват включването в одиторския доклад за всички предприятия на формулировка във връзка с предположението за действащо предприятие, която да описва съответните отговорности на лицата, носещи отговорност за финансовия отчет и на одитора по отношение на предположението за действащо предприятие.

МОС 570 (ПРЕРАБОТЕН) ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 580

ПИСМЕНИ ИЗЯВЛЕНИЯ

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграфи

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1-2

Писмените изявления като одиторски доказателства 3-4

Дата на влизане в сила..... 5

Цели 6

Определения 7-8

Изисквания

Ръководство, от което се изискват писмени изявления..... 9

Писмени изявления за отговорностите на ръководството..... 10-12

Други писмени изявления 13

Дата на и период(и) обхванат(и) от писмените изявления..... 14

Формат на писмените изявления 15

Съмнения относно надеждността на писмените изявления и поискани писмени изявления, които не са били предоставени..... 16-20

Приложение и друг пояснителен материал

Писмените изявления като одиторски доказателства..... A1

Ръководство, от което се изискват писмени изявления..... A2-A6

Писмени изявления за отговорностите на ръководството..... A7-A9

Други писмени изявления..... A10-A13

Съобщаване на размера на прага..... A14

Дата на и период(и) обхванат(и) от писмените изявления..... A15-A18

Форма на писмените изявления.....A19-A21

Комуникиране с лицата, натоварени с общото управление A22

Съмнения относно надеждността на писмените изявления и поискани писмени изявления, които не са предоставени A23-A27

Приложение 1: Списък на МОС, съдържащи изисквания за писмени изявления

Приложение 2: Пример за Представително писмо от ръководството

Международен одиторски стандарт (МОС) 580 „Писмени изявления" следва да бъде разглеждан в контекста на МОС 200 , „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти".

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора да получи писмени изявления от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общото управление при на одита на финансовия отчет.

2. Приложение 1 изброява останалите МОС, които съдържат специфични изисквания по отношение на писмените изявления. Специфичните изявления към писмените изявления на другите МОС не ограничават приложението на този МОС.

Писмените изявления като одиторски доказателства

3. Одиторско доказателство е информацията, използвана от одитора при достигането до заключенията, върху които се базира одиторското мнение[1]. Писмените изявления са необходима информация, от която одиторът се нуждае във връзка с одита на финансовия отчет. Съответно, подобно на отговорите на запитванията, писмените изявления са одиторски доказателства. (вж. параграф А1)

4. Въпреки, че писмените изявления предоставят необходимите одиторски доказателства, сами по себе си те не осигуряват достатъчни и необходими одиторски доказателства, за който и да е от въпросите, за които се отнасят. Нещо повече, фактът, че ръководството е предоставило надеждни писмени изявления не засяга характера, нито обхвата, на другите одиторски доказателства, които одиторът получава за изпълнението на отговорностите на ръководството, или за конкретни твърдения за вярност.

Дата на влизане в сила

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

Цели

6. Целите на одитора са:

(а) да получи писмени изявления от ръководството и когато е уместно от лицата, натоварени с общото управление, че те вярват, че са изпълнили своите

[1] МОС 500 , параграф 5 (в).

отговорности за изготвянето на финансовия отчет и за пълнотата на информацията, предоставена на одитора.

(б) да подкрепи другите одиторски доказателства, имащи отношение към финансовия отчет или конкретни твърдения за вярност чрез писмените доказателства, ако това се счита за необходимо от одитора или ако се изисква от други МОС; и

(в) да отговори по подходящ начин на писмените изявления, предоставени от ръководството и когато е уместно от лицата, натоварени с общото управление или ако ръководството или, когато е уместно от лицата, натоварени с общото управление не са предоставили писмените изявления, поискани от одитора.

Определения

7. За целите на МОС, терминът по-долу има значението, посочено срещу него:

Писмено изявление – писмена декларация от ръководството, предоставена на одитора в потвърждение на определени въпроси или в подкрепа на други одиторски доказателства. Писмените изявления в този смисъл не включват финансовия отчет, твърденията за вярност в него или поддържащите книжа и документи.

8. За целите на този МОС, препратките към „ръководство" следва да се разбират като препратки към „ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общото управление". Нещо повече, в случая на рамка за достоверно представяне, ръководството носи отговорност за изготвянето и *достоверното* представяне на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане; или за изготвянето на финансов отчет, който *дава вярна и честна представа* в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Изисквания

Ръководство, от което се изискват писмени изявления

9. Одиторът иска писмени изявления от ръководството, което носи съответните отговорности за финансовия отчет и разполага с познания по съответните въпроси. (вж. параграфи А2-А6)

Писмени изявления за отговорностите на ръководството

Изготвяне на финансов отчет

10. Одиторът иска от ръководството да предостави писмено изявление, че то е изпълнило своите задължения за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително неговото честно представяне, когато това е подходящо, както е посочено в условията на одиторския ангажимент[2] . (вж. параграфи А7-А9, А14, А22)

Предоставена информация и пълнота на сделките

11. Одиторът иска от ръководството да предостави писмено изявление за това, че е

(а) предоставило на одитора цялата съответна информация и достъпа, така както е договорено в условията на одиторския ангажимент[3] и

(б) че всички сделки са били документирани и отразени във финансовия отчет. (вж. параграфи А7-А9, А14, А22)

Описание на отговорностите на ръководството в писмените изявления

12. Отговорностите на ръководството се описват в писмените изявления, изискани по реда на параграфи 10 и 11 по начина, по който тези отговорности са описани в условията на одиторския ангажимент.

Други писмени изявления

13. Други МОС изискват от одитора да поиска писмени изявления. Ако, в допълнение към тези поискани изявления, одиторът установи, че е необходимо да получи едно или повече писмени изявления в подкрепа на други одиторски доказателства, съществени за финансовия отчет, или за едно или повече конкретни твърдения за вярност във финансовия отчет, одиторът иска тези други писмени изявления. (вж. параграфи А10-А13, А14, А22)

---

2 МОС 210 "Договаряне на условията на одиторските ангажименти", параграф 6(б)(i).

3 МОС 210, параграф 6(б)(ii).

Дата и период(и), обхванат от писмените изявления

14. Датата на писмените изявления е колкото е възможно по-близо до, но не и след, датата на одиторския доклад върху финансовия отчет. Писмените доказателства се отнасят до всички финансови отчети и период(и), посочени в одиторския доклад. (вж. параграфи А15-А18)

Формат на писмените изявления

15. Писмените изявления са във формата на представително писмо от ръководството, адресирано до одитора. Ако закон или друга нормативна разпоредба изискват от ръководството да прави писмени публични изявления за своите отговорности и ако одиторът определи, че тези изявления осигуряват някои или всички от изявленията, изисквани по реда на параграфи 10 или 11, съответните въпроси, обхванати в тези изявления, не трябва да бъдат включвани в представителното писмо от ръководството.(вж. параграфи А19-А21

Съмнения относно надеждността на писмените изявления и поискани писмени изявления, които не са били предоставени

Съмнения относно надеждността на писмените изявления

16. Ако одиторът има опасения относно компетентността, почтеността, етичните ценности или прилежността на ръководството, или за неговата ангажираност към, или прилагане на, горепосочените, одиторът определя ефекта, който тези опасения могат да окажат върху надеждността на изявленията (устни или писмени) и одиторските доказателства като цяло. (вж. параграфи А24-А25)

17. В частност, ако писмените изявления не съответстват на останалите одиторски доказателства, одиторът изпълнява одиторски процедури, за да се опита да разреши въпроса. Ако въпросът остане неразрешен, одиторът преосмисля оценката на компетентността, почтеността, етичните ценности или прилежността на ръководството, или неговата ангажираност към, или прилагане, на, горепосочените, и определя ефекта, който това може да окаже върху надеждността на изявленията (устни или писмени) и одиторските доказателства като цяло. (вж. параграф А23)

18. Ако одиторът заключи, че писмените изявления не са надеждни, той предприема подходящи действия, включително определя възможния ефект върху мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705 (преработен)[4], като отчете изискванията в параграф 20 от този МОС.

Поискани писмени изявления, които не са предоставени

19. Ако ръководството не предостави едно или повече от поисканите писмени доказателства, одиторът :

(а) обсъжда въпроса с ръководството;

(б) преоценява почтеността на ръководството и оценява ефекта, който това може да окаже върху надеждността на изявленията (устни или писмени) и одиторските доказателства като цяло;

(в) предприема подходящи действия, включително определя възможния ефект върху мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705 (преработен) , като отчита изискванията в параграф 20 от този МОС.

Писмени изявления относно отговорностите на ръководството

20. Одиторът отказва изразяването на мнение върху финансовия отчет в съответствие с МОС 705 (преработен), ако: (вж. параграфи А26-А27)

(а) одиторът заключава, че има съществени съмнения относно почтеността на ръководството, като например, че писмените изявления, изисквани по реда на параграфи 10 и 11, не са надеждни; или

(б) ръководството не предоставя писмените изявления, изисквани по реда на параграфи 10 и 11.

***

Приложение и друг пояснителен материал

Писмените изявления като одиторски доказателства (вж. параграф 3)

---

[4] МОС 705 (преработен) "Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор".

А1. Писмените изявления са важен източник на одиторски доказателства. Ако ръководството промени или не предостави поисканите писмени доказателства, това може да насочи одитора към възможността за съществуването на един или повече съществени проблеми. Нещо повече, в повечето случаи искането за писмени, а не за устни, изявления може да накара ръководството разгледа тези въпроси по-строго, като по този начин повиши качеството на изявленията.

Ръководство, от което се изискват писмени изявления (вж. параграф 9)

А2. Писмените изявления се изискват от лицата, които отговарят за изготвянето и представянето на финансовия отчет. Тези лица могат да са различни в зависимост от управленската структура на предприятието и съответния закон или нормативна разпоредба; ръководството обаче (а не лицата, натоварени с общо управление) често е отговорната страна. Следователно, писмените изявления могат да бъдат поискани от главния изпълнителен директор и главния финансов директор на предприятието, или други лица с равностойни функции в предприятията, които не използват тези наименования на длъжностите. В някои обстоятелства, обаче, други лица, като например лицата, натоварени с общо управление, също носят отговорност за изготвянето и представянето на финансовия отчет.

А3. Поради отговорността за изготвянето и представянето на финансовия отчет и неговите отговорности за изпълнението на дейността на предприятието, от ръководството би се очаквало да разполага с достатъчно познания за процеса, който предприятието следва при изготвянето и представянето на финансовия отчет и твърденията за вярност в него, върху които да се базират писмените изявления.

А4. В някои случаи обаче, ръководството може да реши да отправи запитвания до други лица, които участват в изготвянето и представянето на финансовия отчет и твърденията за вярност в него, включително лица, които разполагат със специализирани познания, свързани с въпросите, за които са били поискани писмените изявления. Тези лица могат да включват:

- актюерът, който отговаря за определените по актюерски методи счетоводни оценки;

- инженерите, членове на персонала, които могат да носят отговорност и да притежават специализирани познания за оценка на екологичните отговорности;

- вътрешният юрист, който може да предостави информация от съществено значение за разпоредбите за правните искове.

А5. В някои случаи ръководството може да включи в писмените изявления определена формулировка в смисъл, че изявленията са направени „доколкото му е известно". За одитора е разумно да приеме тази формулировка, ако той е удовлетворен, че изявленията са били направени от лица със съответните отговорности и познания по въпросите, включени в писмените изявления.

А6. За да подкрепи необходимостта ръководството да прави информирани изявления, одиторът може да поиска от ръководството да включи в писмените изявления потвърждение, че то е отправило такива запитвания, каквито е счело за подходящи, за да може да бъде в състояние да направи поисканите писмени изявления. Обикновено тези запитвания не са свързани с изискване да се следва формален вътрешен процес, извън този, вече установен от предприятието.

Писмени изявления за отговорностите на ръководството (вж. параграф 10-11)

А7. Одиторските доказателства, получени в хода на одита, че ръководството е изпълнило своите отговорности, посочени в параграфи 10 и 11 не са достатъчни без получаване на потвърждение от ръководството, че то вярва, че е изпълнило тези отговорности. Това е така, защото одиторът не е в състояние да прецени сам, на базата на други одиторски доказателства, дали ръководството е изготвило и представило финансовия отчет, и е предоставило информация на одитора на базата на договореното потвърждаване и разбиране за неговите отговорности. Например, одиторът не би могъл да заключи, че ръководството е предоставило на одитора цялата съответна информация, договорена съгласно условията на одиторския ангажимент , без да го пита дали, и да получи потвърждение за това, тази информация е била предоставена.

А8. Писмените изявления, изисквани по реда на параграфи 10 и 11, стъпват върху договореното потвърждаване и разбиране на ръководството за неговите отговорности от гледна точка на одиторския ангажимент, като се изисква потвърждение, че то ги е изпълнило. Също така, одиторът може да поиска от ръководството да препотвърди, че то потвърждава и разбира тези си отговорности в писмените изявления. Това е често срещано в определени юрисдикции, но при всички случаи може да бъде особено уместно, когато:

- лицата, които са подписали условията на одиторския ангажимент от името на предприятието, вече не носят съответните отговорности;

- условията на одиторския ангажимент са изготвени в предходна година;

- има някаква индикация, че ръководството не разбира тези отговорности; или

- промени в обстоятелствата правят това целесъобразно.

В съответствие с изискванията на МОС 210 [5], такова препотвърждаване на приемането и разбирането на тези отговорности от страна на ръководството не се прави предмет на формулировката „доколкото е известно" на ръководството (както е описано в параграф А7 от този МОС).

Въпроси, специфични за предприятия в публичния сектор

А9. Мандатите за одити на финансови отчети на предприятия от публичния сектор могат да бъдат по-широки от тези за останалите предприятия. В резултат от това, предварителното условие, свързано с отговорностите на ръководството, на базата на което се провежда одита на финансовия отчет на предприятие от публичния сектор, може да доведе до необходимостта от допълнителни писмени изявления. Те могат да включват писмени изявления, потвърждаващи, че сделките и събитията са извършени в съответствие със закона, нормативни разпоредби или други правомощия.

Други писмени изявления (вж. параграф 13)

Допълнителни писмени изявления за финансовия отчет

А10. В допълнение към писмените изявления, които се изискват в съответствие с параграф 10, одиторът може да сметне за необходимо да поиска други писмени изявления за финансовия отчет. Такива писмени изявления могат да допълват, но не формират част от, писмените изявления, изисквани по реда на параграф 10. Те могат да включват изявления за следното:

- дали изборът и прилагането на счетоводните политики са подходящи; и

- дали въпроси, като посочените по-долу, независимо дали са уместни съгласно приложимата рамка за финансово отчитане, са били признати, оценени, представени или оповестени в съответствие с тази рамка:

    - планове или намерения, които могат да засегнат балансовата стойност или класификацията на активите и пасивите;

    - задължения, както действителни, така и условни;

[5] МОС 210 , параграф 6(б).

- собственост или контрол върху активи, запазени права или тежести върху активи, и активи, заложени като обезпечение; и
- аспекти на законите, нормативните разпоредби и договорните споразумения, които могат да засегнат финансовия отчет, включително неспазване.

Допълнителни писмени изявления за информацията, предоставена на одитора

А11. В допълнение към писменото изявление, изисквано по реда на параграф 11, одиторът може да сметне за необходимо да поиска от ръководството да предостави писмено изявление, че то е съобщило на одитора за всички недостатъци на вътрешния контрол, за които ръководството знае.

Писмени изявления за конкретни твърдения за вярност

А12. Когато получава доказателства за, или оценява, преценки и намерения, одиторът може да вземе под внимание едно или повече от следните:

- предишна история на предприятието при изпълнението на обявените от него намерения;
- причини за предприятието да избере конкретен курс на действие;
- способност на предприятието да осъществява конкретен курс на действие;
- наличието или липсата на някаква друга информация, която би могла да бъде получена в хода на одита, която може да не съответства на преценката или намерението на ръководството.

А13. В допълнение, одиторът може да сметне за необходимо да поиска от ръководството да предостави писмени изявления за конкретни твърдения за вярност във финансовия отчет; в частност, в подкрепа на разбирането, което одиторът е получил от други одиторски доказателства за преценката или намерението на ръководството във връзка със, или пълнотата на, конкретно твърдение за вярност. Например, ако намерението на ръководството е важно за базата за оценка на инвестициите, може да не е възможно да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства без писмено изявление от ръководството за неговите намерения. Въпреки, че такива писмени изявления осигуряват необходимите одиторски доказателства, сами по себе си те не предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства за това твърдение за вярност.

Съобщаване на размера на прага (вж. параграфи 10-11, 13)

А14. МОС 450 изисква от одитора да натрупа неправилните отчитания, установени в хода на одита, с изключение на тези, които са очевидно

незначителни[6]. Одиторът може да определи праг, над който неправилните отчитания не могат да се считат за очевидно незначителни. По същия начин, одиторът може да обмисли за съобщаването на ръководството на праг за целите на поисканите писмени изявления.

Дата на и период(и) обхванат(и) от писмените изявления (вж. параграф 14)

А15. Тъй като писмените изявления са необходими одиторски доказателства, мнението на одитора не може да бъде изразено, и не може да се постави дата на одиторския доклад, която е преди датата на писмените изявления. Нещо повече, тъй като одиторът се занимава със събития, които са възникнали до датата на одиторския доклад, които могат да наложат корекция или оповестяване във финансовия отчет, датата на писмените изявления трябва да бъде, колкото е възможно от практическа гледна точка, по-близка до, но не и след, датата на одиторския доклад върху финансовия отчет.

А16. В някои случаи, за одитора може да е подходящо да получи писмено изявление за конкретно твърдение за вярност във финансовия отчет в хода на одита. Когато случаят е такъв, може да се окаже необходимо да се поиска актуализирано писмено изявление.

А17. Писмените изявления са за всички периоди упоменати в одиторския доклад, тъй като ръководството трябва да препотвърди, че направените преди това писмени изявления, във връзка с предходни периоди, остават уместни. Одиторът и ръководството може да се договорят за формат на писмено изявление, който актуализира писмените изявления, направени във връзка с предходни периоди, като посочва дали в тези писмени изявления има някакви промени и, ако да, какви са те.

А18. Могат да възникнат ситуации, при които сегашното ръководство не е присъствало по време на всички периоди, упоменати в одиторския доклад. Тези лица може да твърдят, че те не са в състояние да предоставят някои от, или всички, писмените изявления, тъй като не са били на длъжност по време на периода. Този факт, обаче, не намалява отговорностите на тези лица по отношение на финансовия отчет като цяло. Съответно, изискването за одитора да поиска от тях писмени изявления, които обхващат целия съответен период(и), остава в сила.

Формат на писмените изявления (вж. параграф 15)

А19. Писмените изявления трябва да бъдат включени в представително писмо, адресирано до одитора. В някои юрисдикции обаче, ръководството може да бъде задължено по закон или друга нормативна разпоредба да прави писмени публични декларации, свързани с неговите отговорности. Въпреки, че тази

---

[6] МОС 450 “Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита", параграф 5.

декларация представлява изявление пред потребителите на финансовия отчет или съответните органи, одиторът може да определи, че тя е подходяща форма на писмено изявление във връзка с някои или всички изявления, изисквани по реда на параграф 10 или 11. В резултат от това, съответните въпроси, обхванати в тази декларация, не трябва да бъдат включвани в представителното писмо на ръководството. Фактори, които могат да засегнат определението на одитора, включват:

- дали декларацията съдържа потвърждение за изпълнението на отговорностите, посочени в параграфи 10 и 11;
- дали декларацията е била дадена или одобрена от лицата, от които одиторът изисква съответните писмени изявления;
- дали копие на декларацията е било предоставено на одитора колкото е възможно по-близо от практическа гледна точка до, но не след, датата на одиторския доклад върху финансовия отчет (вж. параграф 14).

А20. Официална декларация за спазването на законите и другите нормативни разпоредби, или за одобряването на финансовия отчет, не би съдържала достатъчна информация, за да може одиторът да бъде удовлетворен, че всички необходими изявления са били направени съзнателно. Изразяването на отговорностите на ръководството в закон или нормативна разпоредба също не може да бъде заместител на поисканите писмени изявления.

А21. Приложение 2 съдържа примерен образец на представително писмо на ръководството.

Комуникиране с лицата, натоварени с общото управление (вж. параграфи 10-11, 13)

А22. МОС 260 (преработен) изисква от одитора да комуникира с лицата, натоварени с общото управление, писмените изявления, които одиторът е поискал от ръководството[7].

Съмнения относно надеждността на писмените изявления и поискани писмени изявления, които не са предоставени

Съмнения относно надеждността на писмените изявления (вж. параграфи 16-17)

А23. В случай на установени несъответствия между едно или повече писмени изявления и одиторските доказателства, получени от друг източник, одиторът

[7] МОС 260 (преработен) "Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление", параграф 16(в)(ii).

може да разгледа дали оценката на риска остава подходяща и, ако не, да промени оценката на риска и да определи характера, времето и обхвата на другите одиторски процедури в отговор на оценените рискове.

А24. Опасенията относно компетентността, почтеността, етичните ценности или старание на ръководството, или за неговата ангажираност към, или прилагане на, горепосочените, могат да накарат одитора да заключи, че рискът за невярно представяне на финансовия отчет от ръководството е такъв, че одитът не може да бъде проведен. В такъв случай, одиторът може да обмисли оттеглянето си от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба, освен ако лицата, натоварени с общото управление, не са предприели подходящи корективни мерки. Тези мерки, обаче, може да не бъдат достатъчни, за да позволят на одитора да издаде непроменено одиторско мнение.

А25. МОС 230 изисква от одитора да документира съществени въпроси, възникнали по време на одита, заключенията, до които е достигнал във връзка с тях, и съществените професионални преценки, направени при достигането до тези заключения[8]. Одиторът може да е идентифицирал съществени въпроси, свързани с компетентността, почтеността, етичните ценности или старание на ръководството, или за неговата ангажираност към, или прилагане на, горепосочените, но да е заключил, че независимо от това писмените изявления са надеждни. В този случай, този съществен въпрос се документира в съответствие с МОС 230 .

Писмени изявления за отговорностите на ръководството (вж. параграф 20)

А26. Както е обяснено в параграф А7, одиторът не е в състояние да прецени самостоятелно, на базата на други одиторски доказателства, дали ръководството е изпълнило своите отговорности съгласно параграфи 10 и 11. Следователно, ако, както е описано в параграф 20(а), одиторът заключи, че писмените изявления по тези въпроси не са надеждни, или ако ръководството не предостави такива писмени изявления, одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства. Възможните ефекти на тази неспособност върху финансовия отчет не е свързана с конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет и поради това са всеобхватни. МОС 705 (преработен) изисква от одитора при такива обстоятелства да откаже изразяването на мнение върху финансовия отчет[9].

А27. Писмено изявление, което е било променено спрямо това, което е било поискано от одитора, не означава непременно, че ръководството не е представило писмено изявление. Основната причина, обаче, за тази промяна може да се отрази върху мнението в одиторския доклад. Например:

---

[8] МОС 230 „Одиторска документация”, параграфи 8(в) и 10.

[9] МОС 705 (преработен) , параграф 9.

- писменото изявление за изпълнението от страна на ръководството на неговата отговорност за изготвянето и представянето на финансовия отчет може да посочва, че ръководството вярва, освен в случаите на съществено неспазване на конкретно изискване на приложимата рамка за финансово отчитане, че финансовият отчет е изготвен и представен в съответствие с тази рамка. Изискването в параграф 20 не се прилага, тъй като одиторът е заключил, че ръководството е предоставило надеждни писмени изявления. Одиторът обаче е задължен да разгледа ефекта от неспазването върху мнението в одиторския доклад, в съответствие с МОС 705 (преработен).

- писменото изявление за отговорността на ръководството да предостави на одитора цялата уместна информация, договорена в условията на одиторския ангажимент, може да посочва, че ръководството вярва, че, освен информацията, унищожена в пожар, то е предоставило на одитора тази информация. Изискването в параграф 20 не се прилага, тъй като одиторът е заключил, че ръководството е предоставило надеждни писмени изявления. Одиторът обаче е задължен да разгледа ефекта от всеобхватността на унищожената в пожара информация върху финансовия отчет и ефектите от това върху мнението в одиторския доклад, в съответствие с МОС 705 (преработен).

Приложение 1
(вж. параграф 2)

Списък на МОС, съдържащи изисквания за писмени изявления

Това приложение посочва параграфи в други МОС, които изискват конкретни писмени изявления по даден въпрос. Списъкът не замества вземането под внимание на изискванията и свързаните с това приложения и друг пояснителен материал в МОС.

МОС 240 “Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети" – параграф 40
МОС 250 (преработен) “ Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансовите отчети " – параграф 17

МОС 450 “Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита" – параграф 14
МОС 501 „Одиторски доказателства – конкретни съображения по подбрани обекти” – параграф 12

МОС 540 (преработен) “Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания" – параграф 37
МОС 550 „Свързани лица” – параграф 26
МОС 560 "Последващи събития" – параграф 9
МОС 570 (преработен) „Действащо предприятие” – параграф 16(д)
МОС 710 „Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети” – параграф 9
МОС 720 (преработен) „Отговорности на одитора относно друга информация” – параграф 13(в)

Приложение 2
(вж. параграф А21)

Примерен образец на Представително писмо

Примерният образец на писмо по-долу съдържа писмени изявления, които се изискват от този и от други МОС. В този примерен образец е допуснато, че приложимата рамка за финансово отчитане са Международните стандарти за финансово отчитане; че изискването на МОС 570 (преработен)[1] за получаване на писмени изявления не е уместно; и че няма изключения спрямо поисканите писмени изявления. Ако има изключения, изявленията трябва да бъдат променени, за да отразят изключенията.

(бланка на предприятието)

(До одитора)

(Дата)

Настоящото представително писмо се предоставя във връзка с Вашия одит на финансовия отчет на дружество АБВ за годината, завършваща на 31 декември 20XX година[2], с цел изразяване на мнение дали финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти (или *дава вярна и честна представа*) в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Ние потвърждаваме, че *(доколкото ни е известно, след като сме отправили такива запитвания, каквито сме сметнали за необходими, за да се осведомим по подходящ начин)*:

Финансов отчет

- Ние сме изпълнили нашите отговорности, както са посочени в условията на одиторския ангажимент от [впишете датата] за изготвянето на финансовия отчет, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане; в частност, финансовият отчет е представен достоверно (или *дава вярна и честна представа*
- Методите, данните и съществените предположения, използвани при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях

[1] МОС 570 (преработен) „Действащо предприятие".

[2] Когато одиторът изготвя доклад за повече от един период, той посочва датата така, че писмото да се отнася до всички периоди, обхванати в одиторския доклад.

оповестявания са подходящи за постигането на признаване, оценяване и оповестяване, които са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане. (МОС 540 (преработен)).

- Взаимоотношенията и сделките със свързани лица са били осчетоводени и оповестени по подходящ начин, в съответствие с изискванията на Международните стандарти за финансово отчитане. (МОС 550)
- Всички събития след датата на финансовия отчет, и за които Международните стандарти за финансово отчитане изискват корекция или оповестяване, са били коригирани или оповестени. (МОС 560)
- Ефектите на некоригираните неправилни отчитания са несъществени, както поотделно, така и в съвкупност, за финансовия отчет като цяло. Списък с некоригираните неправилни отчитания е приложен към представителното писмо на ръководството. (МОС 450)
- [Всякакви други въпроси, които одиторът може да счита за уместни (вж. параграф А12 от този МОС).]

Предоставена информация

- Ние Ви предоставихме[3]:
  - достъп до цялата информация, която ни е известна и която е съществена за изготвянето на финансовия отчет, като например записи, документация и други
  - допълнителната информация, която поискахте от нас; и
  - неограничен достъп до лицата в предприятието, от които вие установите, че е необходимо да получите одиторски доказателства
- Всички сделки са вписани в счетоводните регистри и отразени във финансовия отчет.
- Ние оповестихме пред Вас резултатите от нашата оценка на риска, че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама. (МОС 240)
- Ние оповестихме пред Вас цялата информация, свързана с измама или със съмнение за измама, която ни е известна и която касае предприятието, и включва:
  - ръководството;
  - служители, които изпълняват съществена роля във вътрешния контрол; или
  - други, когато измамата би могла да окаже съществено влияние върху финансовия отчет. (МОС 240)

[3] Ако одиторът е включил други въпроси, отнасящи се до отговорностите на ръководството, в писмото за ангажимент за одит в съответствие с МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти,* може да бъде обмислено включването на тези въпроси в писмените изявления от страна на ръководството или лицата, натоварени с общо управление

- Ние оповестихме пред Вас цялата информация, свързана с твърдения за измама, или съмнения за измама, която засяга финансовия отчет на предприятието, съобщена от служители, бивши служители, анализатори, регулаторни органи или други лица. (МОС 240)
- Ние оповестихме пред Вас всички известни примери на неспазване или съмнения за неспазване на закони и други нормативни разпоредби, чиито ефекти трябва да бъдат взети под внимание при изготвянето на финансовия отчет. (МОС 250)
- Ние оповестихме пред Вас самоличността на свързаните лица на предприятието и всички взаимоотношения и сделки със свързани лица, които са ни известни. (МОС 550)
- [Всякакви други въпроси, които одиторът може да счита за необходими (вж. параграф А11 от този МОС).]

_____

Ръководство Ръководство

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 600 (преработен), *КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА ГРУПА (ВКЛЮЧИТЕЛНО ПОЛЗВАНЕ РАБОТАТА НА ОДИТОРИ НА КОМПОНЕНТИ)*

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2023 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1–11
Дата на влизане в сила	12
Цели	**13**
Дефиниции	**14–15**
Изисквания	
Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одит на група **Error! Bookmark not defined.**	
Приемане и продължаване на ангажимент	8–21
Обща стратегия за одита на групата и план за одита на групата	22–29
Разбиране за групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на групата	30–32
Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания	33–34
Ниво на същественост	35–36
Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания	37–44
Оценяване комуникациите на одиторите на компоненти и адекватността на тяхната работа	45–48
Последващи събития	49–50
Оценяване на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства	51–52
Одиторски доклад	53
Комуникация с ръководството на групата и лицата, натоварени с общо управление на групата	54–58
Документация	59
Материали за приложение и други пояснителни материарли	

Обхват на настоящия МОС A1–A18

Дефиниции A19–A28

Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одит на група A29–A31

Приемане и продължаване на ангажимент A32–A46

Обща стратегия за одита на групата и план за одита на групата A47–A87

Разбиране за групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на групата A88–A107

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания .. A108–A115

Ниво на същественост A116–A123

Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания A124–A143

Оценяване комуникациите на одиторите на компоненти и адекватността на тяхната работа A144–A149

Последващи събития A150

Оценяване на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства A151–A156

Одиторски доклад A157–A158

Комуникация с ръководството на групата и лицата, натоварени с общо управление на групата A159–A165

Документация A166–A182

Приложение 1: Пример за доклад на независимия одитор, когато одиторът на групата не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, на които да базира одиторското мнение за групата

Приложение 2: Разбиране на системата за вътрешен контрол на групата

Приложение 3: Примери за събития или условия, които може да породят рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата

Международен одиторски стандарт (МОС) 600 (преработен*), Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Международните одиторски стандарти (МОС) са приложими по отношение одита на финансовите отчети на група (одит на група). Настоящият МОС разглежда конкретните съображения, които са приложими по отношение одита на група, включително в тези случаи, когато участват одитори на компоненти. Изискванията и насоките в настоящия МОС препращат към, или разширяват, прилагането на други уместни МОС спрямо одита на група, в частност МОС 220 (преработен),[1] МОС 230,[2] МОС 300,[3] МОС 315 (преработен 2019 г.)[4] и МОС 330.[5] (Вж. параграфи А1–А2)

2. Финансовият отчет на група включва финансовата информация на повече от едно предприятие или бизнес единица посредством процес на консолидация, съгласно описаното в параграф 14(к). Терминът „процес на консолидация“, използван в настоящия МОС, се отнася не само до изготвянето на консолидиран финансов отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, но и до представянето на комбинирани финансови отчети и обединяването/обобщаването на финансовата информация на предприятия или бизнес единици, като клонове или подразделения. (Вж. параграфи А3–А5, А27)

3. Както е обяснено в МОС 220 (преработен),[6] настоящият МОС, адаптиран при необходимост съобразно конкретните обстоятелства, може да бъде използван също и при одит на финансови отчети, различен от одит на група, когато екипът по ангажимента включва лица от друга фирма. Така например, настоящият МОС може да е от полза при ангажирането на такова лице, което да присъства на инвентаризация, да инспектира недвижим имот, машини или съоръжения, или да изпълни одиторски процедури в център за споделени услуги в отдалечено местоположение.

Групи и компоненти

4. Групата може да бъде организирана по различни начини. Така например, група може да е организирана по юридически или други лица (например, предприятие майка и едно или повече дъщерни предприятия, съвместни предприятия или инвестиции, отчитани счетоводно по метода на собствения капитал). Като алтернатива, групата може да е организирана по географски принцип, по други икономически единици (включително клонове или подразделения) или по функции или стопански дейности. В настоящия МОС тези различни форми на организация се наричат общо „предприятия или бизнес единици“. (Вж. параграф А6)

5. Одиторът на групата определя подходящия подход по отношение планирането и изпълнението на одиторски процедури, за да отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата. За тази цел одиторът на групата използва професионална преценка при определяне на компонентите, в които ще бъде извършена одиторска работа. Това решение се базира на разбирането на одитора на групата

---

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

2 МОС 230, *Одиторска документация*

3 МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*

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

5 МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

6 МОС 220 (преработен), параграф А1

за групата и средата, в която тя функционира, както и на други фактори, като например, възможността одиторските процедури да бъдат изпълнени централизирано, наличието на центрове за споделени услуги или съществуването на общи информационни системи и вътрешен контрол. (Вж. параграфи А7–А9)

Участие на одиторите на компоненти

6. МОС 220 (преработен)[7] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да определи, че достатъчни и подходящи ресурси за изпълнението на ангажимента са своевременно насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента. При одит на група тези ресурси може да включват одиторите на компоненти. Следователно настоящият МОС изисква одиторът на групата да определи естеството, времето и степента на участието на одиторите на компоненти.

7. Одиторът на групата може да ангажира одиторите на компоненти да предоставят информация или да извършат одиторска работа, за да се изпълнят изискванията на настоящия МОС. Възможно е одиторите на компоненти да имат по-голям опит и по-задълбочени познания за компонентите и средата, в която те функционират (включително местно законодателство и нормативни разпоредби, бизнес практики, език и култура), отколкото одиторът на групата. Съответно, одиторите на компоненти са в състояние и често биват ангажирани за участие във всички фази на одита на групата. (Вж. параграфи А10–А11)

8. Одиторският риск е функция на рисковете от съществени неправилни отчитания и риска на разкритията.[8] Рискът на разкритията при одит на група включва риска одитор на компонент да не разкрие неправилно отчитане във финансовата информация на компонента, което би могло да причини съществено неправилно отчитане във финансовия отчет на групата, а одиторът на групата може да не разкрие това неправилно отчитане. Съответно настоящият МОС изисква достатъчно и подходящо участие на съдружника, отговорен за ангажимента за групата или съобразно случая - одитора на групата - в работата на одиторите на компоненти и акцентира върху важното значение на двустранната комуникация между одитора на групата и одиторите на компоненти. В допълнение настоящият МОС пояснява въпросите, които одиторът на групата взема под внимание, когато определя естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над одиторите на компоненти и прегледа на извършваната от тях работа. (Вж. параграфи А12–А13)

Професионален скептицизъм

9. В съответствие с МОС 200,[9] от екипа по ангажимента се изисква да планира и изпълни одита на групата с професионален скептицизъм, както и да използва професионална преценка. Подходящото упражняване на професионален скептицизъм може да бъде демонстрирано посредством действията и комуникациите на екипа по ангажимента, включително подчертаването на важното значение на това всеки член на екипа по ангажимента да упражнява професионален скептицизъм по време на целия одит на групата. Такива действия и комуникации може да включват специфични стъпки, намаляващи пречките, които биха могли

---

7 МОС 220 (преработен), параграф 25

8 МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф А34

9 МОС 200, параграфи 15–16

да навредят на подходящото упражняване на професионален скептицизъм. (Вж. параграфи А14–А18)

Съразмерност на прилагането (възможност мащабът да се променя съобразно потребностите)

10. Настоящият МОС е предвиден да се прилага по отношение на всички одити на групи, независимо от техния обем и сложност. Изискванията на настоящия МОС, обаче, са предвидени да бъдат прилагани в контекста на естеството и обстоятелствата на всеки конкретен одит на група. Така например, когато одитът на групата се извършва изцяло от одитора на групата, някои изисквания в настоящия МОС не са приложими, тъй като са под условие участието на одиторите на компоненти. Случаят може да е такъв, когато одиторът на групата е в състояние да изпълни одиторските процедури централизирано или да изпълни процедурите в компонентите, без участието на одиторите на компонентите. Насоките в параграфи А119 и А120 също може да са полезни при прилагането на настоящия МОС при такива обстоятелства.

Отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента за групата и на одитора на групата

11. Съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, носи крайната отговорност и следователно може да бъде държан отговорен за спазване изискванията на настоящия МОС. Изразът „съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва да поеме отговорност за…" или „одиторът на групата следва да поеме отговорност за …" се използва по отношение на тези изисквания, при които на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, или съответно на одитора на групата, е разрешено да възложи разработването или изпълнението на процедури, задачи или действия на други членове на екипа по ангажимента, включително одитори на компоненти, с подходящи умения или подходящ опит. По отношение на други изисквания, настоящият МОС изрично предполага съответното изискване или отговорност да бъдат изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента за групата, или съответно от одитора на групата, като съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, или одиторът на групата, може да получава информация от фирмата или от други членове на екипа по ангажимента. (Вж. параграф А29)

Дата на влизане в сила

12. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети на групи за периоди, започващи на или след 15 декември 2023 г.

Цели

13. Целите на одитора са:

    (а) по отношение приемането и продължаването на ангажимент за одит на група – да определи дали може разумно да се очаква да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да се осигури база за формиране на мнение относно финансовия отчет на групата;

    (б) да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да планира и изпълни допълнителни одиторски процедури, за да отговори по подходящ начин на така оценените рискове;

(в) да участва в достатъчна степен и по подходящ начин в работата на одиторите на компоненти по време на целия одит на групата, включително ясно да комуникира относно времето на изпълнение и обхвата на тяхната работа, и да оцени резултатите от тази работа; и

(г) да оцени дали в резултат на изпълнените одиторски процедури са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, включително по отношение работата, извършена от одиторите на компоненти, като база за формиране на мнение относно финансовия отчет на групата.

Дефиниции

14. За целите на настоящия МОС, следните термини имат значението, дадено им по-долу:

(а) Риск при обединяване на финансова информация – вероятността съвкупността на некоригираните и неразкрити неправилни отчитания да надвишава нивото на същественост за финансовия отчет като цяло. (Вж. параграф А19)

(б) Компонент – предприятие, бизнес единица, функция/звено, стопанска дейност или някаква комбинация от тях, определена от одитора на групата за целите на планирането и изпълнението на одиторски процедури при одит на група. (Вж. параграф А20)

(в) Одитор на компонент – одитор, който изпълнява одиторска работа, отнасяща се до компонент за целите на одита на група. Одиторът на компонент е част от екипа по ангажимента[10] за одит на група. (Вж. параграфи А21–А23)

(г) Ръководство на компонент – ръководството, отговорно за компонента. (Вж. параграф А24)

(д) Ниво на същественост на изпълнението за компонент – сума, определена от одитора на групата с цел намаляване на риска при обединяване на финансова информация до подходящо ниско ниво за целите на планирането и изпълнението на одиторски процедури по отношение на компонент.

(е) Група – отчитащо се предприятие, за което се изготвя финансов отчет на група.

(ж) Одит на група – одитът на финансовия отчет на група.

(з) Одитор на група – Съдружникът, отговорен за ангажимента за групата и членовете на екипа по ангажимента, различни от одиторите на компоненти. Одиторът на групата е отговорен за:

(i) определянето на общата стратегия за одита на групата и плана за одита на групата;

(ii) ръководството и надзора над одиторите на компоненти и прегледа на извършената от тях работа;

(iii) оценяването на заключенията, изведени от получените одиторски доказателства като база за формиране на мнение относно финансовия отчет на групата.

(и) Одиторско мнение за групата – одиторското мнение относно финансовия отчет на групата.

[10] МОС 220 (преработен), параграф 12(г)

(й) Съдружник, отговорен за ангажимент за група – съдружникът, отговорен за ангажимента [11] който носи отговорност за одита на групата. (Вж. параграф А25)

(к) Финансов отчет на група – финансов отчет, който включва финансовата информация на повече от едно предприятие или бизнес единица посредством процес на консолидация. За целите на настоящия МОС, процесът на консолидация включва: (Вж. параграфи А26–А28)

(i) консолидация, пропорционална консолидация или счетоводно отчитане по метода на собствения капитал;

(ii) представянето в комбиниран финансов отчет на финансовата информация на предприятия или бизнес единици, който нямат предприятие майка, но са под общ контрол или общо ръководство; или

(iii) обединяване/обобщаване на финансовата информация на предприятия или бизнес единици, като клонове или подразделения.

(л) Ръководство на група – ръководството, отговорно за изготвянето на финансовия отчет на групата.

(м) Ниво на същественост на изпълнението за група – нивото на същественост на изпълнението [12] по отношение на финансовия отчет на групата като цяло, определено от одитора на групата.

15. Препратка в настоящия МОС към „приложимата рамка за финансово отчитане“ означава рамката за финансово отчитане, която е приложима по отношение на финансовия отчет на групата.

Изисквания

Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одит на група

16. При прилагането на МОС 220 (преработен),[13] от съдружника, отговорен за ангажимента за групата, се изисква да поеме цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимента за одит на групата. Извършвайки това, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва: (Вж. параграфи А29–А30)

(а) да поеме отговорност за създаването на среда за ангажимента за одит на групата, която да акцентира върху очакваното от членовете на екипа по ангажимента поведение. (Вж. параграф А31)

(б) в достатъчна степен и по подходящ начин да участва по време на целия ангажимент за одит на групата, включително в работата на одиторите на компоненти, така че съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, да разполага с база да определи дали направените съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит на групата.

---

[11] МОС 220 (преработен), параграф 12(а)

[12] МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*, параграфи 9 и 11

[13] МОС 220 (преработен), параграф 13

Приемане и продължаване на ангажимент

17. Преди да приеме или продължи ангажимент за одит на група, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва да определи дали може разумно да се очаква да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за формиране на мнение относно финансовия отчет на групата. (Вж. параграфи А32–А35)

18. Ако след приемането или продължаването на ангажимент за одит на група съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, достигне до заключение че достатъчни и уместни одиторски доказателства не могат да бъдат получени, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва да прецени възможния ефект по отношение одита на групата. (Вж. параграф А36)

Условия на ангажимента

19. Прилагайки МОС 210,[14] одиторът на групата следва да получи съгласието на ръководството на групата, че то потвърждава и разбира своята отговорност да предостави на екипа по ангажимента: (вж. параграф А37)

    (а) достъп до цялата информация, която е известна на ръководството на групата и която има отношение към изготвянето на финансовия отчет на групата, като например, регистри, документация и други факти и обстоятелства;

    (б) допълнителна информация, която екипът по ангажимента може да поиска от ръководството на групата или ръководствата на компонентите за целите на одита на групата; и

    (в) неограничен достъп до лица в рамките на групата, от които екипът по ангажимента прецени, че е необходимо да получи одиторски доказателства.

Ограничения върху достъпа до информация или лица извън контрола на ръководството на групата

20. Ако съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, достигне до заключение че ръководството на групата не може да предостави на екипа по ангажимента достъп до информация или неограничен достъп до лица в рамките на групата поради ограничения, които са извън контрола на ръководството на групата, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва да прецени възможния ефект по отношение одита на групата. (Вж. параграфи А38–А46)

Ограничения върху достъпа до информация или лица, наложени от ръководството на групата

21. Ако съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, достигне до заключение че: (вж. параграфи А43–А46)

    (а) няма да е възможно одиторът на групата да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства поради ограничения, наложени от ръководството на групата; и

    (б) възможният ефект от това ограничение ще доведе до отказ от изразяване на мнение относно финансовия отчет на групата,

    съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва или:

---

[14] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграфи 6(б) и 8(б)

(i) в случай на първоначален ангажимент, да не приема ангажимента, или, в случай на повтарящ се ангажимент, да се оттегли от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба; или

(ii) когато закон или нормативна разпоредба забранява на одитора да откаже ангажимента или когато оттеглянето от ангажимента не е възможно на друго основание, след като е извършил одита на финансовия отчет на групата до степента, в която е възможно, да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет на групата.

Обща стратегия за одита на групата и план за одита на групата

22. Прилагайки МОС 300,[15] одиторът на групата следва да определи и при необходимост да актуализира общата стратегия за одита на групата и плана за одита на групата. Извършвайки това одиторът на групата следва да определи: (Вж. параграфи А47–А50)

(а) компонентите, по отношение на които ще бъде извършвана одиторска работа; и (вж. параграф А51)

(б) ресурсите, необходими за изпълнение на ангажимента за одит на групата, включително естеството, времето и степента, в която ще участват одиторите на компоненти. (Вж. параграфи А52–А56)

Съображения, когато участват одитори на компоненти

23. При определянето на общата стратегия за одита на групата и плана за одита на групата съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва да оцени дали одиторът на групата ще бъде в състояние да участва в достатъчна степен и по подходящ начин в работата на одитора на компонента. (Вж. параграф А57)

24. Като част от оценяването съгласно параграф 23, одиторът на групата следва да изиска одиторът на компонента да потвърди, че ще сътрудничи с одитора на групата, включително дали одиторът на компонента ще изпълни работата, която одиторът на групата е поискал да бъде извършена. (Вж. параграф А58)

Приложими етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта

25. Прилагайки МОС 220 (преработен),[16] съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва да поеме отговорност за това: (вж. параграфи А59–А60, А87)

(а) одиторите на компоненти да бъдат запознати със съответните етични изисквания, които са приложими, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит на групата; и

(б) да се потвърди дали одиторите на компоненти разбират и ще спазят съответните етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които са приложими по отношение ангажимента за одит на групата.

---

[15] МОС 300, параграфи 7–11

[16] МОС 220 (преработен), параграф 17

Ресурси за ангажимента

26. Прилагайки МОС 220 (преработен),[17] съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва: (вж. параграфи А61–А68)

    (а) да определи, че одиторите на компоненти разполагат с подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, да изпълнят възложените им одиторски процедури в компонента; и

    (б) ако информация относно резултатите от процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците или външни инспекции, отнасящи се до одитора на компонента, е била осигурена от фирмата на одитора на групата или е била по друг начин предоставена на разположение на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, да определи уместността на тази информация за определянето от страна на одитора на групата, изисквано от параграф 26(а).

27. Одиторът на групата следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства във връзка с работата, която трябва да бъде извършена в компонента, без участието на одитора на компонента, в случай че:

    (а) одиторът на компонента не спазва съответните етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които са приложими по отношение на ангажимента за одит на групата;[18] или (вж. параграфи А69–А70)

    (б) съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, има сериозни опасения относно въпросите в параграфи 23–26. (Вж. параграф А71)

Изпълнение на ангажимента

28. Прилагайки МОС 220 (преработен),[19] съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва да поеме отговорност за естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над одиторите на компоненти и за прегледа на извършената от тях, вземайки под внимание: (вж. параграфи А72–А77)

    (а) областите с оценени по-високо рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.); и

    (б) области при одита на финансовия отчет на групата, които включват съществена преценка.

Комуникации с одиторите на компоненти

29. Одиторът на групата следва да комуникира с одиторите на компоненти техните съответни отговорности и очакванията на одитора на групата, включително очакването комуникациите между одитора на групата и одиторите на компоненти да се осъществяват в подходящ момент по време на целия одит на групата. (Вж. параграфи А78–А87)

---

[17] МОС 220 (преработен), параграфи 25–26

[18] МОС 200, параграф 14

[19] МОС 220 (преработен), параграф 29

Разбиране за групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на групата

30. Прилагайки МОС 315 (преработен 2019 г.),[20] одиторът на групата следва да поеме отговорност за получаване на разбиране относно следното: (вж. параграфи А88–А92)

    (а) групата и средата, в която тя функционира, включително: (вж. параграфи А93–А95)

        (i) организационната структура на групата и нейния бизнес модел, включително:

            а. местоположенията, в които групата осъществява своите операции или дейност;

            б. естеството на операциите или дейността на групата и степента, в която те са сходни в рамките на цялата група; и

            в. степента, в която бизнес моделът на групата включва използването на информационни технологии (ИТ);

        (ii) регулаторните фактори, оказващи влияние върху предприятията и бизнес единиците в групата; и

        (iii) оценките, използвани във вътрешен и външен аспект, за оценяване на финансовите резултати от дейността на предприятията или бизнес единиците;

    (б) приложимата рамка за финансово отчитане и последователността на счетоводните политики и практики в рамките на цялата група; и

    (в) системата за вътрешен контрол на групата, включително:

        (i) естеството и степента на унифициране на контролите; (вж. параграфи А96–А99, А102)

        (ii) дали и ако да – как – групата централизира дейностите, имащи отношение към финансовото отчитане; (вж. параграфи А100–А102)

        (iii) използвания от групата процес на консолидация, включително подконсолидации, ако има такива, и консолидационните корекции; и

        (iv) как ръководството на групата комуникира съществените въпроси, които подкрепят изготвянето на финансовия отчет на групата и свързаните с това финансово-отчетни отговорности в информационната система и други компоненти на системата за вътрешен контрол на групата до ръководството на предприятията или бизнес единиците. (Вж. параграфи А103–А105)

Съображения, когато участват одитори на компоненти

31. Одиторът на групата следва да комуникира своевременно до одиторите на компоненти: (вж. параграф А106)

    (а) въпроси, които одиторът на групата определя като уместни, когато одиторът на компонент разработва или изпълнява процедури за оценка на риска за целите на одита на групата;

---

[20] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 19–27

(б) прилагайки МОС 550,[21] взаимоотношения или сделки и операции със свързани лица, идентифицирани от ръководството на групата, както и други свързани лица, известни на одитора на групата, които имат отношение към работата на одитора на компонента; и (вж. параграф А107)

(в) прилагайки МОС 570 (преработен),[22] събития или условия, идентифицирани от ръководството на групата или одитора на групата, които биха могли да породят значителни съмнения в способността на групата да продължи да функционира като действащо предприятие и които имат отношение към работата на одитора на компонента.

32. Одиторът на групата следва да изиска одиторите на компоненти своевременно да комуникират:

(а) свързани с финансовата информация на компонента въпроси, които одиторът на компонента определя като имащи отношение към идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, независимо дали дължащи се на измама или грешка;

(б) взаимоотношения със свързани лица, които преди това не са били идентифицирани от ръководството на групата или одитора на групата; и (вж. параграф А107)

(в) събития или условия, идентифицирани от одитора на компонента, които биха могли да породят значителни съмнения в способността на групата да продължи да функционира като действащо предприятие.

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания

33. Прилагайки МОС 315 (преработен 2019 г.),[23] на базата на разбирането, получено съгласно параграф 30, одиторът на групата следва да поеме отговорност за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, включително по отношение процеса на консолидация. (Вж. параграфи А108–А113)

Съображения, когато участват одитори на компоненти

34. Прилагайки МОС 315 (преработен 2019 г.),[24] одиторът на групата следва да оцени дали одиторските доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска, изпълнени от одитора на групата и одиторите на компонентите, предоставят подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата. (Вж. параграфи А114–А115)

Ниво на същественост

35. Прилагайки МОС 320[25] и МОС 450,[26] когато класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания във финансовия отчет на групата са разбити по компоненти, за целите на

---

[21] МОС 550, *Свързани лица,* параграф 17

[22] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

[23] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 28–34

[24] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 35

[25] МОС 320, параграф 11

[26] МОС 450, *Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита,* параграф 5

планирането и изпълнението на одиторски процедури, одиторът на групата следва да определи:

(а) ниво на същественост на изпълнението за компонента. С цел адресиране на риска при обединяване на финансова информация, тази сума следва да е по-малка от нивото на същественост на изпълнението за групата. (Вж. параграфи А116–А120)

(б) прага, над който идентифицираните във финансовата информация на компонента неправилни отчитания трябва да бъдат комуникирани до одитора на групата. Този праг не следва да надвишава сумата, считана за очевидно незначителна за финансовия отчет на групата. (Вж. параграф А121)

Съображения, когато участват одитори на компоненти

36. Одиторът на групата следва да комуникира до одитора на компонента сумите, определени в съответствие с параграф 35. (Вж. параграфи: А122–А123)

Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания

37. Прилагайки МОС 330,[27] одиторът на групата следва да поеме отговорност за естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури, които да бъдат изпълнени, включително определянето на компонентите, в които да бъдат изпълнени допълнителни одиторски процедури, както и за естеството, времето на изпълнение и обхвата на работата, която да бъде извършена в тези компоненти. (Вж. параграфи А124–А139)

Процес на консолидация

38. Одиторът на групата следва да поеме отговорност за разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури, за да се отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, произтичащи от процеса на консолидация. Това следва да включва: (вж. параграф А140)

(а) оценяване дали всички предприятия и бизнес единици са били включени във финансовия отчет на групата съгласно изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане и в случай че е приложимо, разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури по подконсолидациите;

(б) оценяване на уместността, пълнотата и точността на корекциите и прекласификациите при консолидацията; (Вж. параграф А141)

(в) оценяване дали преценките на ръководството, направени в процеса на консолидация, пораждат индикации за възможна предубеденост на ръководството; и

(г) отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, произтичащи от процеса на консолидация.

39. В случай че финансовата информация на предприятие или бизнес единица не е била изготвена в съответствие със същите счетоводни политики, приложени спрямо финансовия отчет на групата, одиторът на групата следва да оцени дали тази финансова информация е била подходящо коригирана за целите на изготвянето и представянето на финансовия отчет на групата.

---

[27] МОС 330, параграфи 6–7

40. Ако финансовият отчет на групата включва финансова информация на предприятие или бизнес единица с край на финансово-отчетния период, който се различава от този на групата, одиторът на групата следва да поеме отговорност за оценяване дали по отношение на тази финансова информация са били направени подходящите корекции в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Съображения, когато участват одитори на компоненти

41. Когато одиторът на групата ангажира одитори на компоненти при разработването или изпълнението на допълнителни одиторски процедури, одиторът на групата следва да комуникира с одитора на компонента във връзка с въпросите, които одиторът на групата или одиторът на компонента определят като имащи отношение към разработването на отговорите на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата.

42. По отношение на области с по-високо оценени рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.), относно които одиторът на компонента определя допълнителните одиторски процедури, които ще бъдат изпълнявани, одиторът на групата следва да оцени уместността на разработването и изпълнението на тези допълнителни одиторски процедури. (Вж. параграф А142)

43. Когато одитори на компоненти изпълняват допълнителни одиторски процедури в процеса на консолидация, включително по подконсолидациите, одиторът на групата следва да определи естеството и обхвата на ръководството и надзора над одиторите на компонентите и прегледа на извършваната от тях работа. (Вж. параграф А143)

44. Одиторът на групата следва да определи дали финансовата информация, идентифицирана в комуникацията на одитора на компонента (вж. параграф 45(а)), е финансовата информация, която е включена във финансовия отчет на групата.

Оценяване комуникациите на одиторите на компоненти и адекватността на тяхната работа

45. Одиторът на групата следва да изиска одиторът на компонента да комуникира въпроси, имащи отношение към заключението на одитора на групата във връзка с одита на групата. Такава комуникация следва да включва: (вж. параграф А144)

    (а) идентификация на финансовата информация, относно която от одитора на компонента е било поискано да изпълни одиторски процедури;

    (б) дали одиторът на компонента е извършил работата, поискана от одитора на групата;

    (в) дали одиторът на компонента е спазил съответните етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които са приложими по отношение ангажимента за одит на групата;

    (г) информация относно случаи на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби;

    (д) коригирани и некоригирани неправилни отчитания във финансовата информация на компонента, идентифицирани от одитора на компонента, които са над прага, комуникиран от одитора на групата в съответствие с параграф 36; (вж. параграф А145)

    (е) индикации за възможна предубеденост на ръководството;

(ж) описание на недостатъци в системата за вътрешен контрол, идентифицирани във връзка с изпълнените одиторски процедури;

(з) измама или подозрение за измама с участието на ръководството на компонента, служители, които играят съществена роля в системата за вътрешен контрол на групата в компонента или на други лица, когато измамата е довело до съществено неправилно отчитане във финансовата информация на компонента;

(и) други съществени въпроси, които одиторът на компонента е комуникирал или очаква да комуникира до ръководството на компонента или лицата, натоварени с общо управление на компонента;

(й) други въпроси, които е възможно да имат отношение към одита на групата или към които одиторът на компонента определя, че е подходящо да привлече вниманието на одитора на групата, включително изключения, забелязани в писмените изявления, които одиторът на компонента е поискал от ръководството на компонента; и

(к) цялостните констатации или заключения на одитора на компонента. (Вж. параграф А146)

46. Одиторът на групата следва:

(а) да обсъди съществените въпроси, възникнали в резултат на комуникациите с одитора на компонента, включително тези в съответствие с параграф 45, с одитора на компонента, ръководството на компонента или ръководството на групата, в зависимост от това, кое е целесъобразно; и

(б) да оцени дали комуникациите с одитора на компонента са адекватни за целите на одитора на групата. В случай че тези комуникации не са адекватни за целите на одитора на групата, одиторът на групата следва да прецени последствията по отношение одита на групата. (Вж. параграф А147)

47. Одиторът на групата следва да определи дали и степента, в която е необходимо да направи допълнителен преглед на одиторската документация на одитора на компонента. Когато взема това решение одиторът на групата следва да разгледа: (вж. параграфи А148–А149)

(а) естеството, времето на изпълнение и обхвата на работата, извършена от одитора на компонента;

(б) компетентността и способностите на одитора на компонента, определени в съответствие с параграф 26(а); и

(в) ръководството и надзора над одитора на компонента и прегледа на извършената от него работа.

48. Ако одиторът на групата достигне до заключение, че работата на одитора на компонента не е адекватна за целите на одитора на групата, одиторът на групата следва да определи какви допълнителни одиторски процедури трябва да бъдат изпълнени и дали те трябва да бъдат изпълнени от одитора на компонента или от одитора на групата.

Последващи събития

49. Прилагайки МОС 560,[28] одиторът на групата следва да поеме отговорност за изпълнението на

[28] МОС 560, *Последващи събития*, параграфи 6–7

процедури, включително изискване, съобразно случая, одиторите на компоненти да изпълнят процедури, разработени, за да идентифицират събития, които е възможно да изискват корекция или оповестяване във финансовия отчет на групата. (Вж. параграф А150)

Съображения, когато участват одитори на компоненти

50. Одиторът на групата следва да изиска одиторите на компоненти да уведомят одитора на групата, в случай че им станат известни последващи събития, които е възможно да изискват корекция или оповестяване във финансовия отчет на групата. (Вж. параграф А150)

Оценяване на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства

51. Прилагайки МОС 330,[29] одиторът на групата следва да оцени дали в резултат на изпълнените одиторски процедури, включително в резултат на работата, извършена от одитори на компоненти, са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение за групата. (Вж. параграфи А151–А155)

52. Съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва да оцени ефекта върху одиторското мнение за групата от некоригирани неправилни отчитания (независимо дали идентифицирани от одитора на групата или комуникирани от одитори на компоненти), както и от случаи, когато е съществувала невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства. (Вж. параграф А156)

Одиторски доклад

53. Одиторският доклад върху финансовия отчет на групата не следва да се позовава на одитор на компонент, освен ако закон или нормативна разпоредби не изисква включването на такова позоваване. Ако такова позоваване се изисква от закон или нормативна разпоредба, одиторският доклад следва да посочва, че позоваването не намалява отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, или на фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, за одиторското мнение за групата. (Вж. параграфи А157–А158)

Комуникация с ръководството на групата и лицата, натоварени с общо управление на групата

Комуникация с ръководството на групата

54. Одиторът на групата следва да комуникира с ръководството на групата общ преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита, включително общ преглед на работата, която ще бъде извършена в компоненти на групата. (Вж. параграф А159)

55. Ако одиторът на групата идентифицира случай на измама или одитор на компонент привлече вниманието му към такъв случай; (вж. параграф 45(з)) или информация сочи, че е възможно да е налице случай на измама, одиторът на групата следва своевременно да комуникира това до подходящото ниво на ръководството на групата, за да информира лицата, носещи основната отговорност за предотвратяване и разкриване на измами, за въпроси, имащи отношение към техните отговорности. (Вж. параграф А160)

56. От одитора на компонент може да се изисква по силата на закон, нормативна разпоредба или на друго основание да изрази одиторско мнение относно финансовия отчет на предприятие

[29] МОС 330, параграф 26

или бизнес единица, която формира част от групата. В такъв случай одиторът на групата следва да изиска ръководството на групата да информира ръководството на предприятието или бизнес единицата за всеки въпрос, който стане известен на одитора на групата и който може да е съществен за финансовия отчет на предприятието или бизнес единицата, но който е възможно да не е известен на ръководството на това предприятие или бизнес единица. Ако ръководството на групата откаже да комуникира въпроса до ръководството на предприятието или бизнес единицата, одиторът на групата следва да обсъди въпроса с лицата, натоварени с общо управление на групата. В случай че въпросът остане неразрешен, одиторът на групата, спазвайки юридическа и професионална поверителност, следва да прецени дали да посъветва одитора на компонента да не издава одиторския доклад върху финансовия отчет на предприятието или бизнес единицата до разрешаването на съответния въпрос. (Вж. параграфи А161–А162)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление на групата

57. Одиторът на групата следва да комуникира следните въпроси с лицата, натоварени с общо управление на групата, в допълнение към въпросите, изисквани от МОС 260 (преработен)[30] и други МОС: (вж. параграф А163)

    (а) общ преглед на работата, която ще бъде извършена в компонентите на групата и естеството на планираното участие на одитора на групата в работата, която ще бъде извършена от одиторите на компоненти. (Вж. параграф А164)

    (б) случаи, при които извършеният от одитора на групата преглед на работата на одитор на компонент е породил опасения относно качеството на работата на този одитор на компонент и как одиторът на групата е адресирал тези опасения.

    (в) ограничения върху обхвата на одита на групата, например, съществени въпроси, свързани с ограничения на достъпа до лица или информация.

    (г) измама или подозирана измама с участието на ръководството на групата, ръководството на компонент, служители, които играят съществена роля в системата за вътрешен контрол на групата или други лица, когато измамата е довела до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет на групата.

Комуникация на идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол

58. Прилагайки МОС 265,[31] одиторът на групата следва да определи дали идентифицирани недостатъци в системата за вътрешен контрол на групата се изисква да бъдат комуникирани до лицата, натоварени с общо управление на групата или до ръководството на групата. Когато взема това решение, одиторът на групата следва да вземе под внимание недостатъците във вътрешния контрол, които са били идентифицирани от одиторите на компоненти и комуникирани до одитора на групата в съответствие с параграф 45(ж). (Вж. параграф А165)

---

[30] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*

[31] МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*

Документация

59. В съответствие с МОС 230,[32] одиторската документация при ангажимент за одит на група трябва да е достатъчна, за да даде възможност на одитор с опит, който няма предишна връзка с одита, да разбере естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените одиторски процедури, получените доказателства и заключенията, до които е достигнато по отношение на съществените въпроси, възникващи по време на одита на групата. Прилагайки МОС 230,[33] одиторът на групата следва да включи в одиторската документация: (вж. параграфи А166–А169, А179–А182)

    (а) съществените въпроси, свързани с ограниченията на достъпа до лица или информация в рамките на групата, които са били разгледани преди да се вземе решение за приемане или продължаване на ангажимента или които са възникнали след приемането или продължаването му и как такива въпроси са били адресирани.

    (б) базата за определянето от страна на одитора на групата на компонентите за целите на планиране и изпълнение на одита на групата. (Вж. параграф А170)

    (в) базата за определяне на нивото на същественост на изпълнението за компонент и прага за комуникиране на неправилни отчитания във финансовата информация на компонента до одитора на групата.

    (г) базата за определянето от страна на одитора на групата, че одиторите на компоненти разполагат с подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, да изпълнят възложените одиторски процедури в компонентите. (Вж. параграф А171)

    (д) ключови елементи на разбирането на системата за вътрешен контрол на групата в съответствие с параграф 30(в);

    (е) естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора от страна на одитора на групата над одиторите на компоненти и прегледа на извършената от тях работа, включително когато е приложимо – прегледа от страна на одитора на групата на допълнителна одиторска документация на одиторите на компоненти в съответствие с параграф 47. (Вж. параграфи А172–А178)

    (ж) въпроси, свързани с комуникациите с одиторите на компоненти, включително:

        (i) въпроси, ако има такива, отнасящи се до случаи на измама, свързани лица или предположението за действащо предприятие, комуникирани в съответствие с параграф 32.

        (ii) въпроси, имащи отношение към заключението на одитора на групата във връзка с одита на групата, в съответствие с параграф 45, включително как одиторът на групата е адресирал съществените въпроси, обсъдени с одиторите на компоненти, ръководството на компонента или ръководството на групата.

    (з) оценката на одитора на групата и отговора му на констатации или заключения на одиторите на компоненти относно въпроси, които биха могли да имат съществен ефект върху финансовия отчет на групата.

---

[32] МОС 230, параграф 8

[33] МОС 230, параграфи 1–3, 9–11, А6–А7 и Приложение

* * *

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (Вж. параграфи 1–2)

A1. Настоящият МОС разглежда също така и конкретните съображения по отношение на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, или съобразно случая одитора на групата, при прилагане на изискванията и насоките в МОС 220 (преработен), включително по отношение ръководството и надзора над одиторите на компоненти и прегледа на извършваната от тях работа.

A2. МСУК 1[34] адресира ангажиментите, по отношение на които се изисква да бъде извършен преглед за качеството на ангажимента. МСУК 2[35] разглежда назначаването и съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и отговорностите на това лице, свързани с изпълнението и документирането на прегледа за качеството на ангажимента, включително при одит на група.

A3. Предприятие или бизнес единица от група може да изготвя също така и собствени финансови отчети на група, които включват финансовата информация на тези предприятия или бизнес единици, които съответното предприятие или бизнес единица обхваща (т.е., подгрупа). Настоящият МОС е приложим по отношение одита на груповия финансов отчет на такива подгрупи, извършван по силата на закон, нормативна разпоредба или на друго основание.

A4. Едно юридическо лице може да е организирано така, че да има повече от една бизнес единици, например, компания с оперативна дейност в множество местоположения, като например банка с множество клонове. Когато тези бизнес единици имат характеристики, като отделни местоположения, отделно ръководство или отделни информационни системи (включително отделна счетоводна система) и при изготвянето на финансовия отчет на юридическото лице финансовата информация се обединява/обобщава, такъв финансов отчет отговаря на дефиницията за финансов отчет на група, тъй като включва финансовата информация на повече от едно предприятие или бизнес единица посредством процес на консолидация.

A5. В някои случаи, едно юридическо лице може да конфигурира информационната си система така, че да събира финансова информация за повече от една продуктова линия или линия на услуги за целите на правно или регулаторно отчитане или за други управленски цели. При такива обстоятелства финансовият отчет на предприятието не е финансов отчет на група, тъй като не е налице обединяване/обобщаване на финансовата информация на повече от едно предприятие или бизнес единица посредством процес на консолидация. Нещо повече, събирането на отделна информация (например, в аналитична счетоводна сметка) за целите на правно или регулаторно отчитане или за други управленски цели не създава отделни предприятия или бизнес единици (например, подразделения) за целите на настоящия МОС.

Групи и компоненти (Вж. параграфи 4–5)

---

[34] 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*

[35] МСУК 2, *Прегледи за качеството на ангажимента*

А6. Информационната система на групата, включително процесът на групата по финансово отчитане, може да е или да не е хармонизиран с организационната структура на групата. Така например, групата може да е организирана според юридическата си структура, а информационната ѝ система да е организирана по функции, процеси, продукти или услуги (или по групи продукти или услуги) или географско местоположение за управленски или отчетни цели.

А7. На базата на разбирането за организационната структура и информационната система на групата, одиторът на групата може да определи, че финансовата информация на определени предприятия или бизнес единици може да бъде разглеждана заедно за целите на планирането и изпълнението на одиторските процедури. Например, групата може да има три предприятия юридически лица със сходни бизнес характеристики, извършващи дейност в едно и също географско местоположение, под едно ръководство и използващи обща система за вътрешен контрол, включително обща информационна система. При такива обстоятелства одиторът на групата може да реши да третира тези три юридически лица като един компонент.

А8. Групата може също така да централизира дейности или процеси, които са приложими по отношение на повече от едно предприятие или бизнес единица в рамките на групата, например, посредством център за споделени услуги. Когато такива централизирани дейности имат отношение към процеса на групата по финансово отчитане, одиторът на групата може да определи, че центърът за споделени услуги представлява компонент.

А9. Друго съображение, което е възможно да е уместно, когато одиторът на групата определя компонентите, е начинът, по който ръководството е определило оперативните сегменти в съответствие с изискванията за оповестяване на приложимата рамка за финансово отчитане.[36]

Участие на одитори на компоненти (Вж. параграфи 7–8)

А10. Одиторите на компоненти може да извършват одит на финансовите отчети на компоненти, независимо дали по законови, регулаторни или други причини, особено когато компонентът е юридическо лице. Когато одитор на компонент изпълнява или е завършил одит на финансовия отчет на компонента, одиторът на групата може да е в състояние да използва одиторската работа, извършена във връзка с финансовия отчет на компонента, при условие че одиторът на групата се е уверил, че тази работа е подходяща за целите на одита на групата. В допълнение, одиторите на компоненти може да адаптират работата, извършвана при одита на финансовия отчет на компонента, за да удовлетворят същевременно нуждите на одитора на групата. Във всеки случай изискванията на настоящия МОС са приложими, включително тези, отнасящи се до ръководството и надзора над одиторите на компоненти и прегледа на извършваната от тях работа.

А11. В съответствие с МОС 220 (преработен),[37] от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да определи, че подходът спрямо ръководството, надзора и прегледа съответства на естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Параграф А76 предоставя примери за различни начини, по които съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да поеме отговорност за ръководството и надзора над одиторите на компоненти и за прегледа на извършваната от тях работа, като изложеното в параграфа може да е от полза при

[36] Вж., например, Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 8, *Оперативни сегменти*

[37] МОС 220 (преработен), параграф 30(б)

обстоятелства, когато одиторът на групата планира да използва одиторската работа от одит на финансовия отчет на компонент, който вече е приключен.

А12. Както е обяснено в МОС 200,[38] рискът на разкритията е свързан с характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, които одиторът е определил, за да се сведе одиторският риск до приемливо ниско ниво. Рискът на разкритията е функция не само на ефективността на дадена одиторска процедура, но и на нейното прилагане от страна на одитора. Следователно, рискът на разкритията се влияе от въпроси като адекватното планиране, насочването на подходящи ресурси към ангажимента, упражняването на професионален скептицизъм и надзора и прегледа на извършваната одиторска работа.

А13. Рискът на разкритията е по-широко понятие в сравнение с риска при обединяване на финансова информация, описан в параграфи 14(а) и А19. При одит на група може да е налице по-голяма вероятност съвкупността от некоригирани и неразкрити неправилни отчитания да надвиши нивото на същественост за финансовия отчет на групата като цяло, тъй като е възможно одиторските процедури да бъдат изпълнени поотделно върху финансовата информация на компонентите в рамките на цялата група. Съответно, за да намали риска при обединяване на финансовата информация до подходящо ниско ниво, одиторът на групата определя ниво на същественост на изпълнението за компонента.

Професионален скептицизъм (Вж. параграф 9)

А14. МОС 220 (преработен)[39] предоставя примери за пречките пред упражняването на професионален скептицизъм на ниво ангажимент, включително неволна предубеденост на одитора, която би могла да попречи на упражняването на професионален скептицизъм при разработването и изпълнението на одиторски процедури и оценяването на одиторските доказателства. МОС 220 (преработен) посочва също възможните действия, които екипът по ангажимента би могъл да предприеме, за да смекчи пречките пред упражняването на професионален скептицизъм на ниво ангажимент.

А15. Изискванията и съответните материали за приложението им в МОС 315 (преработен 2019 г.),[40] МОС 540 (преработен)[41] и други МОС адресират упражняването на професионален скептицизъм и съдържат примери за начините, по които документацията може да спомогне за осигуряване на доказателства, че одиторът е упражнил професионален скептицизъм.

А16. От всички членове на екипа по ангажимента се изисква да упражняват професионален скептицизъм по време на целия одит на групата. Ръководството и надзорът от страна на одитора на групата над членовете на екипа по ангажимента, включително одиторите на компоненти, и прегледът на извършваната от тях работа, може да осигури информация на одитора на групата относно това дали екипът по ангажимента е упражнил професионален скептицизъм по подходящ начин.

А17. Упражняването на професионален скептицизъм при одит на група може да бъде повлияно от въпроси, като следните:

---

[38] МОС 200, параграф А45

[39] МОС 220 (преработен), параграфи А35–А37

[40] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф А238

[41] МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*, параграф А11

- Одиторите на компоненти в различни местоположения може да са обект на различни културни влияния, което би могло да окаже влияние върху естеството на предубедеността, на която те са подложени.
- Сложната структура на някои групи може да въведе фактори, които пораждат засилена податливост на рискове от съществени неправилни отчитания. В допълнение, прекалено сложната организационна структура може да представлява фактор за риск от измама в съответствие с МОС 240[42] и следователно да изисква допълнително време или експертни знания и умения, за да се разбере стопанската цел и дейностите на определени предприятия или бизнес единици.
- Естеството и обхватът на вътрешногрупови сделки и операции (например, сделки и операции, които включват няколко предприятия или бизнес единици в рамките на групата или няколко свързани лица), парични потоци или споразумения за трансферно ценообразуване може да породят допълнителна сложност. В някои случаи такива въпроси може да породят също така и фактори за риск от измама.
- Когато одитът на група е предмет на кратки срокове за докладване, наложени от ръководството на групата, това би могло да окаже натиск върху членовете на екипа по ангажимента при приключване на възложената работа. При такива обстоятелства може да се наложи екипът по ангажимента да отдели допълнително време, за да постави под въпрос твърденията на ръководството, да направи подходящи преценки или да извърши подходящ преглед на изпълнената одиторска работа.

A18. Упражняването на професионален скептицизъм от одитора на групата включва запазване на повишено внимание за непоследователна информация от одиторите на компоненти, ръководството на компонентите и ръководството на групата относно въпроси, които биха могли да са съществени за финансовия отчет на групата.

Дефиниции

Риск при обединяване на финансова информация (Вж. параграф 14(а))

A19. Рискът при обединяване на финансова информация съществува при всички одити на финансови отчети, но е особено важно да бъде разбран и адресиран при одит на група, тъй като е налице по-голяма вероятност одиторските процедури да бъдат изпълнени по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които са дезагрегирани по отделни компоненти. По принцип, рискът при обединяване на финансова информация се увеличава с увеличаване броя на компонентите, в които одиторските процедури се изпълняват поотделно, независимо дали от одиторите на компоненти или от други членове на екипа по ангажимента.

Компонент (Вж. параграф 14(б))

A20. Одиторът на групата използва професионална преценка при определянето на компонентите, в които ще се извършва одиторска работа. Параграф А7 пояснява, че финансовата информация на определени предприятия или бизнес единици може да бъде разглеждана заедно за целите на планирането и изпълнението на одиторските процедури. Въпреки това отговорността на одитора на групата за идентифицирането и оценяването на рисковете от

[42] МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*, Приложение 1

съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата обхваща всички предприятия и бизнес единици, чиято финансова информация е включена във финансовия отчет на групата.

Одитор на компонент (Вж. параграф 14(в))

А21. Препратките в настоящия МОС към екипа по ангажимента включват одитора на групата и одиторите на компонентите. Одиторите на компоненти може да са от фирма, част от мрежата от фирми, от фирма, която не е част от мрежата от фирми или от фирмата на одитора на групата (например, друг офис от фирмата на одитора на групата).

А22. При някои обстоятелства одиторът на групата може да извърши централизирани тестове на класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, или да извърши одиторски процедури, отнасящи се до даден компонент. При тези обстоятелства одиторът на групата не се счита за одитор на компонента.

А23. Параграф 24 изисква от одитора на групата да поиска от одитора на компонента да потвърди, че одиторът на компонента ще си сътрудничи с одитора на групата, включително дали одиторът на компонента ще извърши работата, поискана от одитора на групата. Параграф А58 предоставя насоки за обстоятелствата, при които одиторът на компонента не е в състояние да предостави такова потвърждение.

Ръководство на компонент (Вж. параграф 14(г))

А24. Ръководство на компонент означава ръководството, отговорно за финансовата информация или друга дейност (например, обработка на сделки и операции в център за споделени услуги) в предприятие или бизнес единица, която е част от групата. Когато одиторът на групата разглежда финансовата информация на определени предприятия или бизнес единици заедно като компонент или определя, че център за споделени услуги представлява компонент (вж. параграфи А7–А8), ръководство на компонента означава ръководството, което е отговорно за финансовата информация или за обработката на сделките и операциите, обект на одиторските процедури, които се изпълняват по отношение на този компонент. При някои обстоятелства може да няма отделно ръководство на компонента и ръководството на групата може да е пряко отговорно за финансовата информация или други дейности на компонента.

Съдружник, отговорен за ангажимент за група (Вж. параграф 14(й))

А25. Когато съвместни одитори извършват одит на група, съдружниците, съвместно отговорни за ангажимента и техните екипи по ангажименти, взети заедно, съставляват „съдружникът, отговорен за ангажимент за група“ и „екипът по ангажимента“ за целите на МОС. Настоящият МОС обаче не разглежда отношенията между съвместните одитори или работата, която единият съвместен одитор извършва във връзка с работата на другия съвместен одитор за целите на одита на групата.

Финансов отчет на група (Вж. параграфи 2, 14(к))

А26. Изискванията за изготвянето и представянето на финансовите отчети на група може да са посочени в приложимата рамка за финансово отчитане, което следователно може да повлияе на определянето на финансовата информация на предприятията или бизнес единиците, която да бъде включена във финансовия отчет на групата. Така например, някои рамки изискват изготвянето на консолидирани финансови отчети, когато дадено предприятие (предприятие

майка) контролира едно или повече други предприятия (например, дъщерни предприятия) чрез мажоритарно участие в собствеността или по друг начин. В някои случаи приложимата рамка за финансово отчитане включва отделни изисквания за представяне на комбинирани финансови отчети или може по друг начин да позволява такова представяне. Примери за обстоятелства, при които представянето на комбинирани финансови отчети може да бъде разрешено, включват предприятия, които нямат предприятие майка, но са под общ контрол, или предприятия под общо ръководство.

А27. Терминът „процес на консолидация“, използван в настоящия МОС, не е замислен да има същото значение, както „консолидация“ или „консолидиран финансов отчет“, дефинирани или описани в рамките за финансово отчитане. По-скоро терминът „процес на консолидация“ се отнася в по-широк смисъл до процеса, използван за изготвяне на финансовия отчет на група.

А28. Подробните аспекти на процеса на консолидация се различават в отделните групи в зависимост от структурата и информационната система на групата, включително процеса на финансово отчитане. Процесът на консолидация, обаче, включва съображения, като елиминиране на вътрешногрупови сделки и салда и, когато е приложимо, последствията от различните отчетни периоди за предприятията или бизнес единиците, включени във финансовия отчет на групата.

Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одит на група (Вж. параграфи 11, 16)

А29. Може да не е възможно или практически целесъобразно съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, да се занимава еднолично с всички изисквания в МОС 220 (преработен), особено когато екипът по ангажимента включва голям брой одитори на компоненти, разположени в различни местоположения. При управляване на качеството на ниво ангажимент, МОС 220 (преработен)[43] разрешава на съдружника, отговорен за ангажимента, да възложи разработването или изпълнението на процедури, задачи или действия на други членове на екипа по ангажимента, които да окажат съдействие на съдружника, отговорен за ангажимента. Съответно, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата може да възложи процедури, задачи или действия на други членове на екипа по ангажимента, като тези членове могат от своя страна да превъзложат процедурите, задачите или действията. При такива обстоятелства МОС 220 (преработен) изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да продължи да носи цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимента за одит.

А30. Политиките или процедурите, установени от фирмата, или представляващи общи изисквания на мрежата от фирми или услуги, предоставяни от мрежата от фирми,[44] биха могли да подпомогнат съдружника, отговорен за ангажимента за групата, като улеснят комуникацията между одитора на групата и одиторите на компоненти и като подкрепят ръководството и надзора от страна на одитора на групата над тези одитори на компоненти и прегледа на извършваната от тях работа.

А31. МОС 220 (преработен)[45] пояснява, че култура, която демонстрира ангажираност с качеството, се оформя и подсилва от членовете на екипа по ангажимента, доколкото те демонстрират

---

[43] МОС 220 (преработен), параграф 15

[44] МСУК 1, параграфи 48–52

[45] МОС 220 (преработен), параграф А29

очакваното от тях поведение при изпълнение на ангажимента. При адресиране изискването в параграф 16(а), съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да комуникира директно с други членове на екипа по ангажимента (включително одиторите на компоненти) и да подсили тази комуникация чрез личното си поведение и действия (например, чрез даване на личен пример).

Приемане и продължаване на ангажимент

Определяне дали може разумно да се очаква да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства (Вж. параграфи 17–18)

А32. При определяне дали може разумно да се очаква да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да получи разбиране за въпроси, като:

- структурата на групата, включително както юридическата, така и организационната структура.
- дейностите, които са съществени за групата, включително отрасъла и регулаторната, икономическа и политическа среда, в която се осъществяват тези дейности.
- използването на обслужващи организации.
- използването на центрове за споделени услуги.
- процеса на консолидация.
- дали одиторът на групата:
  - ще има неограничен достъп до лицата, натоварени с общо управление на групата, ръководството на групата, лицата, натоварени с общо управление на компонента, ръководството на компонента и информацията на компонента, включително на тези компоненти, които са отчитани счетоводно по метода на собствения капитал; и
  - ще бъде в състояние да извърши необходимата работа по отношение финансовата информация на компонентите, когато това е приложимо.
- дали достатъчни и подходящи ресурси са насочени или предоставени на разположение.

А33. В случай на първоначален ангажимент за одит на група, разбирането на одитора на групата за въпросите в параграф А32 може да бъде получено от:

- информация, предоставена от ръководството на групата;
- комуникация с ръководството на групата;
- комуникация с лицата, натоварени с общо управление на групата; и
- когато е приложимо, комуникация с ръководството на компонента или предходния одитор.

А34. По отношение на повтарящ се ангажимент, възможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства може да бъде повлияна от съществени промени, например, в:

- структурата на групата (например, придобивания, освобождаване от активи, съвместни

предприятия, реорганизации или промени в начина, по която е организирана системата на групата за финансово отчитане).

- дейностите на компоненти, които са съществени за групата.
- състава на лицата, натоварени с общо управление на групата, ръководството на групата или ключовото ръководство на компоненти, по отношение на които се очаква да бъдат изпълнени одиторски процедури.
- разбирането на одитора на групата за почтеността и компетентността на ръководството на групата или ръководството на компонентите.
- приложимата рамка за финансово отчитане.

А35. Възможно е да възникнат допълнителни трудности при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства при одит на група, когато компонентите се намират в юрисдикции, различни от юрисдикцията на одитора на групата, поради културни и езикови различия и различни закони или нормативни разпоредби. Така например, закон или нормативна разпоредба може да ограничи одитора на компонента да предоставя документация извън своята юрисдикция или война, граждански безредици или епидемии може да ограничат достъпа на одитора на групата до съответната одиторска документация на одитора на компонента. Параграф А180 включва възможни начини за справяне с тези ситуации.

А36. Възможно е след приемането на ангажимента за одит на групата от страна на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, да бъдат наложени ограничения, които биха могли да повлияят на способността на екипа по ангажимента да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства. Такива ограничения може да включват ограничения, които засягат:

- достъпа на одитора на групата до информацията на компонента, ръководството или лицата, натоварени с общо управление на компонентите или одиторите на компонентите (включително уместната одиторска информация, потърсена от одитора на групата) (вж. параграфи 20 и 21); или
- работата, която трябва да бъде извършена върху финансовата информация на компонентите.

Параграфи А45–А46 пояснява възможния ефект от такива ограничения за доклада на одитора върху финансовия отчет на групата.

Договаряне условията на ангажименти за одит (Вж. параграф 19)

А37. МОС 210[46] изисква одиторът да договори условията на ангажимента за одит с ръководството или съобразно случая – с лицата, натоварени с общо управление. Условията на ангажимента идентифицират приложимата рамка за финансово отчитане. Допълнителни въпроси, които биха могли да бъдат включени в условията на ангажимента за одит на групата, включват:

- Комуникациите между одитора на групата и одиторите на компонентите следва да бъдат неограничени, доколкото това е възможно съгласно законите и нормативните разпоредби;
- Важните комуникации между одиторите на компонентите и лицата, натоварени с общо управление на компонента или ръководството на компонента, включително комуникациите относно съществени недостатъци във вътрешния контрол, следва да бъдат комуникирани

[46] МОС 210, параграф 9 и 10(г)

до одитора на групата;

- Комуникациите между регулаторните органи и предприятията или бизнес единиците, свързани с въпроси на финансовото отчитане, които може да бъдат от значение за одита на групата, следва да бъдат комуникирани до одитора на групата; и
- На одитора на групата следва да бъде разрешено да извършва работа, или да поиска от одитора на компонента да извърши работа, в компонента.

Ограничения върху достъпа до информация или лица (Вж. параграфи 20–21)

A38. Ограниченията върху достъпа до информация или лица не премахват изискването одиторът на групата да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.

A39. Достъпът до информация или лица може да бъде ограничен по много причини, като например ограничения, наложени от ръководството на компонента, закони или нормативни разпоредби или поради други условия, например война, граждански безредици или епидемии. Параграф A180 описва начина, по който одиторът на групата може да е в състояние да преодолее ограниченията върху достъпа до одиторската документация на одитор на компонент.

A40. При някои обстоятелства одиторът на групата може да е в състояние да преодолее ограниченията върху достъпа до информация или лица, например:

- ако достъпът до ръководството на компонента или лицата, натоварени с общо управление на компонента е ограничен, одиторът на групата може да поиска от ръководството на групата или от лицата, натоварени с общо управление на групата, да съдействат при отстраняване на ограничението или да изиска по друг начин информация директно от ръководството на групата или от лицата, натоварени с общо управление на групата.
- ако групата има неконтролиращо участие в предприятие, което се отчита счетоводно по метода на собствения капитал, одиторът на групата може да определи дали съществуват разпоредби (например в условията на споразумения за съвместно предприятие или в условията на други инвестиционни споразумения) относно достъпа на групата до финансовата информация на предприятието и да поиска от ръководството на групата да упражни тези права.
- ако групата има неконтролиращо участие в предприятие, което се отчита счетоводно по метода на собствения капитал и групата има представители, които са членове на изпълнителния съвет или са част от лицата, натоварени с общо управление на предприятието, в което групата има неконтролиращо участие, одиторът на групата може да отправи запитване дали съответните лица биха могли да предоставят финансова и друга информация, която е достъпна за тях в това им качество.

A41. Ако групата има неконтролиращо участие в предприятие, което се отчита счетоводно по метода на собствения капитал и достъпът на одитора на групата до информация или лица в това предприятие е ограничен, одиторът на групата може да е в състояние да получи информация, която да бъде използвана като одиторски доказателства по отношение финансовата информация на предприятието, например:

- финансова информация, която е достъпна от ръководството на групата, доколкото ръководството на групата също трябва да получи финансовата информация на неконтролираното предприятие, за да изготви финансовия отчет на групата.

- публично достъпна информация, като например одитирани финансови отчети, документи за публично оповестяване или котирани цени на капиталови инструменти в неконтролираното предприятие.

Дали одиторът може да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства е въпрос на професионална преценка, особено с оглед на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата и като се вземат предвид други източници на информация, които могат да потвърдят или да допринесат по друг начин за получените одиторски доказателства.[47]

А42. Ако групата има неконтролиращо участие в предприятие, което се отчита счетоводно по метода на собствения капитал и достъпът до информация или лица в предприятието е ограничен, одиторът на групата може да разгледа въпроса дали такива ограничения не са в несъответствие с твърденията на ръководството на групата относно уместността на използването на счетоводния метод на собствения капитал.

А43. Когато одиторът на групата не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства поради ограничения върху достъпа до информация или лица, одиторът на групата може:

- да комуникира ограниченията до фирмата на одитора на групата, която да съдейства на одитора на групата да определи подходящия начин на действие. Така например, фирмата на одитора на групата може да комуникира с ръководството на групата относно ограниченията и да насърчи ръководството на групата да комуникира с регулаторните органи. Това може да е от полза, когато ограниченията засягат множество одити в юрисдикцията или от една и съща фирма, например поради война, граждански безредици или епидемии в голяма икономика.
- да е задължен от закон или нормативна разпоредба да комуникира с регулаторни органи, органи за регистрация на компаниите за търгуване на борсата или други институции относно ограниченията.

А44. Ограниченията върху достъпа може да имат и други последствия по отношение одита на групата. Така например, ако ограниченията са наложени от ръководството на групата, одиторът на групата може да трябва да преразгледа надеждността на отговорите на ръководството на групата на проучващите запитвания на одитора на групата и дали ограниченията не поставят под съмнение почтеността на ръководството на групата.

Ефект от ограниченията върху достъпа до информация или лица за одиторския доклад върху финансовия отчет на групата (Вж. параграфи 20–21)

А45. МОС 705 (преработен)[48] съдържа изисквания и насоки относно това как да бъдат адресирани ситуации, при които одиторът на групата не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства. Приложение 1 включва примерен одиторски доклад, съдържащ квалифицирано одиторско мнение за групата, базирано на невъзможността на одитора на групата да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства по отношение на компонент, който е отчитан счетоводно по метода на собствения капитал.

---

[47] МОС 330, параграф 7(б)

[48] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

Закон или нормативна разпоредба забранява на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, да откаже или да се оттегли от ангажимента (Вж. параграфи 20–21)

А46. Възможно е закон или нормативна разпоредба да забранява на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, да откаже или да се оттегли се от даден ангажимент. Така например в някои юрисдикции одиторът се назначава за определен период от време и му се забранява да се оттегли преди края на този период. Освен това, в публичния сектор одиторът може да няма възможност да откаже или да се оттегли от даден ангажимент поради естеството на възложената задача или поради съображения от обществен интерес. При такива обстоятелства изискванията в настоящия МОС продължават да са приложими по отношение одита на групата, като ефектът от невъзможността на одитора на групата да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства се разглежда в МОС 705 (преработен).

Обща стратегия за одита на групата и план за одита на групата

Непрекъснатият, изискващ повторение на определени стъпки, характер на планирането и изпълнението на одит на група (Вж. параграф 22)

А47. Както е пояснено в МОС 300,[49] планирането не е отделен и независим етап на одита, а представлява по-скоро един непрекъснат и изискващ повторение на определени стъпки процес, който често започва малко след (или във връзка с) приключването на предишния одит и продължава до приключването на текущия одиторски ангажимент. Така например, поради неочаквани събития, промени в условията или одиторски доказателства, получени от оценката на риска или от допълнителните одиторски процедури, може да се наложи одиторът на групата да модифицира общата стратегия за одит на групата и плана за одит на групата, както и произтичащите от това планирани естество, време на изпълнение и обхват на допълнителните одиторски процедури, въз основа на преразгледаната преценка на оценените рискове. Одиторът на групата може да модифицира също така определянето на компонентите, в които да се извърши одиторска работа, както и естеството, времето и степента на участието на одиторите на компоненти. МОС 300[50] изисква одиторът при необходимост да актуализира и променя в хода на одита общата стратегия за одита и плана за одита.

Установяване на общата стратегия за одита на групата и плана за одита на групата (Вж. параграф 22)

А48. При първоначален ангажимент за одит на група, одиторът на групата може да има предварително разбиране за групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието на базата на информация, получена от ръководството на групата, лицата, натоварени с общо управление на групата и когато е приложимо – комуникацията с ръководството на компоненти или предходния одитор. При повтарящ се ангажимент за одит на група, предварителното разбиране на одитора на групата може да е получено посредством одитите от предходни периоди. Това предварително разбиране може да подпомогне одитора на групата при разработването на първоначални очаквания относно класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които е възможно да са съществени.

А49. Одиторът на групата може също така да използва информацията, получена по време на

[49] МОС 300, параграф А2

[50] МОС 300, параграф 10

процеса на приемане и продължаване на ангажимента, при определянето на общата стратегия за одит на групата и плана за одит на групата, например във връзка с ресурсите, необходими за извършване на одита на групата.

A50. Процесът на установяване на общата стратегия за одит на групата и плана за одит на групата и на първоначалните очаквания относно класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които е възможно да са съществени на ниво финансов отчет на групата, може да подпомогне одитора на групата при разработването на първоначално определяне на въпроси, като:

- дали одиторската работа да извърши централизирано, в компонентите или като комбинация от двете; и
- естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторската работа, която трябва да бъде извършена по отношение финансовата информация на компонентите (например, разработване и изпълнение на процедури за оценка на риска, допълнителни одиторски процедури или комбинация от двете).

Компоненти, в които да се извърши одиторска работа (Вж. параграф 22(а))

A51. Определянето на компонентите, в които да се извърши одиторската работа, е въпрос на професионална преценка. Въпросите, които може да окажат влияние върху решението на одитора на групата, включват например:

- Естеството на събития или условия, които могат да доведат до рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност във финансовия отчет на групата, които са свързани с компонент, например:
  - новосформирани или придобити предприятия или бизнес единици.
  - предприятия или бизнес единици, в които са настъпили съществени промени.
  - съществени сделки и операции със свързани лица.
  - съществени сделки и операции извън обичайния ход на стопанска дейност.
  - необичайни колебания, идентифицирани чрез аналитични процедури, извършени на ниво група, в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.).[51]
- Разбивка на съществените класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания във финансовия отчет на групата по компоненти, като се вземат предвид размерът и естеството на активите, пасивите и сделките в съответното местоположение или бизнес единица спрямо финансовия отчет на групата.
- Дали от одиторската работа, планирана във връзка с финансовата информация на идентифицираните компоненти, се очаква да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства по отношение на всички съществени класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания във финансовия отчет на групата.
- Естество и обхват на неправилните отчитания или недостатъци на контрола, идентифицирани в даден компонент при одити за предходни периоди.
- Естество и степен на унифициране на контролите в рамките на цялата група и дали и

[51] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 14(б)

ако да – как - групата централизира дейностите, имащи отношение към финансовото отчитане.

Ресурси (Вж. параграф 22(б))

А52. Въпросите, които оказват влияние върху определянето от страна на одитора на групата на ресурсите, необходими за извършването на одита на групата, и на естеството, времето и степента на участие на одиторите на компонентите, са въпрос на професионална преценка и могат да включват например:

- разбирането за групата, компонентите в рамките на групата, в които ще се извършва одиторска работа и дали работата да се извърши централизирано, в компонентите или като комбинация от двете.
- познанията и опита на екипа по ангажимента. Например, възможно е одиторите на компоненти да имат по-голям опит и по-задълбочени познания, отколкото одиторът на групата, за местните отрасли, в които компонентите осъществяват дейността си, местните закони или нормативни разпоредби, бизнес практики, език и култура. В допълнение, във връзка със сложни въпроси може да е необходимо участието на експерти на одитора.
- първоначалните очаквания относно потенциалните рискове от съществени неправилни отчитания.
- размерът или местоположението на ресурсите, които да се разпределят за конкретни области на одита. Например, степента, в която компонентите са разпръснати на различни места, може да окаже влияние върху необходимостта от включване на одитори на компоненти в определени места.
- споразумения за достъп. Например, когато достъпът на одитора на групата до компонент в определена юрисдикция е ограничен, може да се наложи да бъдат включени одиторите на компонента.
- естеството на дейностите на компонентите, включително тяхната сложност или специализация на операциите.
- системата за вътрешен контрол на групата, включително въведената в действие информационна система и степента на нейната централизация. Например участието на одитори на компоненти може да е по-вероятно, когато системата за вътрешен контрол е децентрализирана.
- предходен опит с одитора на компонента.

А53. Одиторите на компоненти могат да участват в различни фази на одита, например одиторите на компоненти могат да разработват или изпълняват:

- процедури за оценка на риска; и
- процедури, с които да се отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания.

А54. Естеството, времето и степента, в която одиторите на компоненти трябва да участват зависи от фактите и обстоятелствата на ангажимента за одит на групата. Често одиторите на компоненти участват във всички фази на одита, но одиторът на групата може да реши да включи одиторите на компоненти само в определена фаза. Когато одиторът на групата не

възнамерява да включва одиторите на компоненти в процедурите за оценка на риска, одиторът на групата може все пак да обсъди с одиторите на компоненти дали има някакви съществени промени в дейността или системата за вътрешен контрол на компонента, които биха могли да окажат влияние върху рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата.

A55. МОС 300[52] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, и други ключови членове на екипа по ангажимента да участват в планирането на одита. Когато участват одитори на компоненти, едно или повече лица от одитор на компонент може да са ключови членове на екипа по ангажимента и следователно да участват в планирането на одита на групата. Участието на одитори на компоненти в планирането на одита използва техния опит и познания, като по този начин повишава ефективността и ефикасността на процеса на планиране. Съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, използва професионална преценка при определяне кои одитори на компоненти да включи в планирането на одита. Това може да бъде повлияно от естеството, времето и степента, в която се очаква одиторите на компоненти да участват в разработването и изпълнението на процедури за оценка на риска или допълнителни одиторски процедури.

A56. Съгласно описаното в МСУК 1,[53] може да съществуват обстоятелства, когато възнаграждението, предложено за даден ангажимент не е достатъчно, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента и това би могло да намали способността на фирмата да изпълни ангажимента в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Нивото на възнагражденията, включително тяхното разпределение към одиторите на компоненти, и степента, в която те са свързани с необходимите ресурси, може да е конкретно съображение при ангажименти за одит на групи. Така например, при одит на група, финансовите и оперативни приоритети на фирмата може да наложат ограничения при определяне на компонентите, в които да бъде извършена одиторска работа, както и на необходимите ресурси, включително участието на одитори на компоненти. При такива обстоятелства тези ограничения не отменят отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, за постигане на качество на ниво ангажимент или изискванията одиторът на групата да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение за групата.

Съображения, когато участват одитори на компоненти

Участие в достатъчна степен и по подходящ начин в работата на одиторите на компоненти (Вж. параграфи 23–24)

A57. При оценяване на това дали одиторът на групата ще бъде в състояние да участва в достатъчна степен и по подходящ начин в работата на одитора на компонента, одиторът на групата може да получи разбиране за това дали одиторът на компонента е обект на някакви ограничения, които ограничават комуникацията с одитора на групата, включително по отношение на споделянето на одиторската документация с одитора на групата. Одиторът на групата може също така да получи разбиране за това дали одиторските доказателства, свързани с компоненти, разположени в друга юрисдикция, могат да бъдат на различен език и може да се наложи да бъдат преведени, за да бъдат използвани от одитора на групата.

---

[52] МОС 300, параграф 5

[53] МСУК 1, параграф А74

A58. Ако одиторът на компонента не е в състояние да сътрудничи с одитора на групата, одиторът на групата може:

- да изиска одиторът на компонента да представи своята обосновка.
- да е в състояние да предприеме подходящи действия да адресира въпроса, включително да коригира естеството на работата, която се изисква да бъде извършена. Като алтернатива, в съответствие с параграф 27, одиторът на групата може да трябва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства във връзка с работата, която трябва да бъде извършена в компонента, без участието на одитора на компонента.

Приложими етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта (Вж. параграф 25)

A59. Когато извършва работа в компонент за ангажимент за одит на група, одиторът на компонента е обект на етични изисквания, включително такива, свързани с независимостта, които имат отношение към ангажимента за одит на групата. Тези изисквания може да са различни или да са в допълнение към изискванията, които се прилагат спрямо одитора на компонента при извършване на одит на финансовия отчет на предприятие или бизнес единица, която е част от групата, по законови, регулаторни или други причини в юрисдикцията на одитора на компонента.

A60. При запознаването на одиторите на компоненти със съответните етични изисквания одиторът на групата може да прецени дали е необходима допълнителна информация или обучение за одиторите на компонентите по отношение на разпоредбите на етичните изисквания, които са от значение за ангажимента за одит на групата.

Ресурси за ангажимента (Вж. параграф 26)

A61. МОС 220 (преработен)[54] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да определи, че достатъчни и подходящи ресурси за изпълнението на ангажимента са своевременно насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента. Когато във връзка с работата, която ще бъде извършена от одитор на компонент, не са предоставени на разположение достатъчни и подходящи ресурси, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да обсъди въпроса с одитора на компонента, ръководството на групата или с фирмата на одитора на групата, като впоследствие може да поиска фирмата на одитора на компонента или фирмата на одитора на групата да предостави на разположение достатъчни и подходящи ресурси.

Компетентност и способности на одиторите на компонентите

A62. МОС 220 (преработен)[55] предоставя насоки относно въпросите, които съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание при определяне компетентността и способностите на екипа по ангажимента. Това определяне е особено важно при одит на група, когато екипът по ангажимента включва одитори на компоненти. МОС 220 (преработен)[56] посочва, че политиките или процедурите на фирмата може да изискват от фирмата или от съдружника, отговорен за ангажимента, да предприеме действия, различни от тези, които се

---

[54] МОС 220 (преработен), параграф 25

[55] МОС 220 (преработен), параграф А72

[56] МОС 220 (преработен), параграф А25

прилагат към персонала, когато се получава разбиране дали одитор на компонент от друга фирма има подходяща компетентност и способности за изпълнение на ангажимента за одит.

А63. Определянето дали одиторите на компоненти разполагат с подходящата компетентност и способности е въпрос на професионална преценка и се влияе от естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит на групата. Това определяне оказва влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора от страна на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, над одиторите на компоненти и прегледа на извършваната от тях работа.

А64. При определяне дали одиторите на компоненти разполагат с подходящата компетентност и способности да изпълнят възложените им одиторски процедури в компонента, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да вземе под внимание въпроси, като:

- предходен опит или разполагане с информация за одитора на компонента.
- специализираните умения на одитора на компонента (например, специфични за съответния отрасъл познания).
- степента, в която одиторът на групата и одиторът на компонента са предмет на обща система за управление на качеството, например, дали одиторът на групата и одиторът на компонента:
  - използват общи ресурси за извършване на работата (например, одиторски методологии или ИТ приложения);
  - споделят общи политики или процедури, оказващи влияние върху изпълнението на ангажимента (например, ръководство, надзор и преглед на извършената работа или консултации);
  - са обект на общи дейности по текущо наблюдение; или
  - имат други общи характеристики, включително общо ръководство или обща културна среда.
- съответствието или сходността на:
  - закони, нормативни разпоредби или правна система;
  - език и култура;
  - образование и обучение;
  - професионален надзор, дисциплинарни мерки и външно гарантиране на качеството; или
  - професионални организации и стандарти.
- информация, получена относно одитора на компонента посредством взаимодействие с ръководството на компонента, лицата, натоварени с общо управление и друг ключов персонал, например, вътрешните одитори.

А65. Процедурите за определяне компетентността и способностите на одитора на компонента може да включват например:

- оценяване на информацията, комуникирана от фирмата на одитора на групата до одитора на групата, включително:

- непрекъснатата комуникация на фирмата във връзка с текущото наблюдение и отстраняването на недостатъците в случаите, когато одиторът на групата и одиторът на компонента са от една и съща фирма.[57]
- информацията от мрежата от фирми относно резултатите от дейностите по текущо наблюдение, предприети от мрежата от фирми във всички фирми от мрежата.[58]
- информацията, получена от професионална организация или организации, на които одиторът на компонента е член, от компетентните органи, които лицензират одитора на компонента, или от други трети страни.

- обсъждане на оценените рискове от съществени неправилни отчитания с одитора на компонента.
- изискване одиторът на компонента да потвърди в писмен вид разбирането си за въпросите, посочени в параграф 25.
- обсъждане на компетентността и способностите на одитора на компонента с колеги във фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, които са работили пряко с одитора на компонента.
- получаване на публикувани доклади от външни инспекции.

A66. Фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, и одиторът на компонента може да са членове на една и съща мрежа от фирми и да са обект на общи изисквания на мрежата или да използват общи услуги, предоставяни от мрежата.[59] При определяне дали одиторите на компоненти разполагат с подходящата компетентност и способности да извършат работата в подкрепа на ангажимента за одит на групата, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да е в състояние да разчита на такива изисквания на мрежата от фирми, например, тези, адресиращи професионалното обучение или подбора на персонала или такива, които изискват използването на одиторски методологии и свързаните с тях инструменти за приложение. В съответствие с МСУК 1,[60] фирмата носи отговорност за разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството, като фирмата може да трябва да адаптира или допълни изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, така че те да са подходящи за използване в нейната система за управление на качеството.

Използване работата на експерт на одитора

A67. МОС 220 (преработен)[61] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да определи, че членовете на екипа по ангажимента, както и външните експерти на одитора, които не са част от екипа по ангажимента, взети като цяло разполагат с подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, да изпълнят ангажимента за одит. Ако одиторът на компонент използва експерт на одитора, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да трябва да получи информация от одитора на компонента. Така например,

---

[57] МСУК 1, параграф 47

[58] МСУК 1, параграф 51(б)

[59] МСУК 1, параграфи А19, А175

[60] МСУК 1, параграф 48–49

[61] МОС 220 (преработен), параграф 26

одиторът на групата може да обсъди с одитора на компонента направената от одитора на компонента оценка на компетентността и способностите на експерта на одитора.

Автоматизирани инструменти и техники

А68. При определяне дали екипът по ангажимента разполага с подходящата компетентност и способности, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да вземе под внимание такива въпроси, като експертните знания и умения на одитора на компонента в използването на автоматизирани инструменти и техники. Така например, съгласно описаното в МОС 220 (преработен),[62] когато одиторът на групата изисква одиторите на компоненти да използват конкретни автоматизирани инструменти и техники при изпълнението на одиторските процедури, одиторът на групата може да комуникира с одиторите на компоненти, че използването на такива автоматизирани инструменти и техники трябва да е в съответствие с указанията на одитора на групата.

Прилагане разбирането на одитора на групата за одитора на компонент (Вж. параграф 27)

А69. МОС 220 (преработен)[63] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да поеме отговорност за това другите членове на екипа по ангажимента да са информирани за съответните етични изисквания, които са приложими, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, както и свързаните с тях политики или процедури на фирмата. Това включва политиките или процедурите на фирмата, които адресират обстоятелства, които биха могли да причинят нарушаване на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, и отговорностите на членовете на екипа по ангажимента, когато им станат известни нарушения. Политиките или процедурите на фирмата може да адресират също така нарушения на изискванията за независимост от страна на одиторите на компоненти, както и действията, които одиторът на групата би могъл да предприеме при такива обстоятелства в съответствие с приложимите етични изисквания. В допълнение, приложимите етични изисквания или закон или нормативна разпоредба може да посочва също така конкретни комуникации с лицата, натоварени с общо управление, в случаите, когато са идентифицирани нарушения на изискванията за независимост.[64]

А70. Ако е било налице нарушение от страна на одитор на компонент на съответните етични изисквания, които са приложими по отношение ангажимента за одит на групата, включително тези, отнасящи се до независимостта, и това нарушение не е било адресирано по удовлетворителен начин в съответствие с разпоредбите на приложимите етични изисквания, одиторът на групата не може да използва работата на този одитор на компонент.

А71. Сериозни опасения са тези опасения, които по професионална преценка на одитора на групата не могат да бъдат преодолени. Съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да е в състояние да преодолее не толкова сериозните опасения относно професионалната компетентност на одитор на компонент (например, липсата на специфични за отрасъла познания) или факта, че одиторът на компонента не работи в среда, в която се упражнява активен надзор върху одиторите, като одиторът на групата участва по-активно в

---

62 МОС 220 (преработен), параграф А66

63 МОС 220 (преработен), параграф 17

64 МОС 260 (преработен), параграф А31

работата на одитора на компонента или като директно изпълнява допълнителни одиторски процедури върху финансовата информация на компонента.

Изпълнение на ангажимента (Вж. параграф 28)

A72. МОС 220 (преработен)[65] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да определи, че естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа са планирани и изпълнени в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и са съответстващи на естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит и ресурсите, насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента от фирмата. При одит на група подходът спрямо ръководството, надзора и прегледа обикновено ще включва комбинация от адресиране на политиките или процедурите на фирмата на одитора на групата и отговори, специфични за ангажимента за одит на групата.

A73. При одит на група, особено когато екипът по ангажимента включва голям брой одитори на компоненти, които е възможно да са разположени в няколко местоположения, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да възложи разработването или изпълнението на процедури, задачи или действия на други членове на екипа по ангажимента, които да подпомогнат съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, при изпълнение на отговорността за естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над одиторите на компоненти и прегледа на извършваната пот тях работа (вж. също параграф 11).

A74. Ако одиторите на компоненти са от фирма, различна от фирмата на одитора на групата, политиките или процедурите на фирмата може да се различават или съответно може да е необходимо да бъдат предприети различни действия във връзка с естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над тези членове на екипа по ангажимента и прегледа на извършваната от тях работа. По-специално, политиките или процедурите на фирмата може да изискват фирмата или съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, да предприеме различни действия от тези, приложими по отношение на членовете на екипа по ангажимента в рамките на фирмата или фирмата, част от мрежата от фирми (например, във връзка с формата, съдържанието и времето на комуникациите с одиторите на компоненти, включително използването на инструкции от одитора на групата до одиторите на компоненти). МОС 220 (преработен) предоставя примери за действията, които може да трябва да бъдат предприети в такива случаи.[66]

A75. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството и надзора над одиторите на компоненти и прегледът на извършваната от тях работа може да бъдат приспособени в зависимост от естеството и обстоятелствата на конкретния ангажимент и, например:

- оценените рискове от съществени неправилни отчитания. Така например, ако одиторът на групата е идентифицирал компонент, който включва съществен риск, може да е целесъобразно увеличаване обхвата на ръководството и надзора над одитора на компонента и по-детайлен преглед на одиторската документация на одитора на компонента.

---

[65] МОС 220 (преработен), параграф 30

[66] МОС 220 (преработен), параграфи А25–А26

- компетентността и способностите на одиторите на компоненти да извършат одиторската работа. Например, ако одиторът на групата няма предишен опит в работата си с одитора на компонента, одиторът на групата може да предаде по-подробни инструкции, да увеличи честотата на обсъжданията или други взаимодействия с одитора на компонента или да назначи по-опитни лица, които да осъществяват надзор над одитора на компонента по време на работата.
- местоположението на членовете на екипа по ангажимента, включително степента, в която членовете на екипа по ангажимента са разпръснати на различни места, включително когато се използват центрове за предоставяне на услуги.
- достъпа до одиторската документация на одитора на компонента. Така например, когато закон или нормативна разпоредба не позволява одиторската документация на одитора на компонента да бъде прехвърлена извън юрисдикцията на одитора на компонента, одиторът на групата може да е в състояние да прегледа одиторската документация на място при одитора на компонента или дистанционно чрез използване на технологии, когато това не е забранено от закон или нормативна разпоредба. (Вж. също параграфи А179–А180).

А76. Съществуват различни начини, по които съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да поеме отговорност за ръководството и надзора над одиторите на компоненти и за прегледа на извършваната от тях работа, например:

- комуникации с одиторите на компоненти по време на целия одит на групата, включително комуникациите, изисквани от настоящия МОС.
- срещи и разговори с одиторите на компоненти за обсъждане на идентифицираните и оценени рискове, проблемни въпроси, констатации и заключения.
- прегледи на одиторската документация на одиторите на компоненти, лично или дистанционно, когато това е разрешено от закон или нормативна разпоредба.
- участие в заключителните и други ключови срещи между одиторите на компонента и ръководството на компонента.

А77. При прилагането на МОС 220 (преработен)[67] от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да извърши преглед на одиторската документация в подходящи моменти по време на ангажимента за одит, включително одиторската документация имаща отношение към одита на групата и отнасяща се до:

- съществените въпроси;
- съществените преценки, включително тези, отнасящи се до трудни или спорни въпроси, идентифицирани по време на ангажимента за одит, и заключенията, до които е достигнато; и
- други въпроси, които съгласно професионалната преценка на съдружника, отговорен за ангажимента, имат отношение към отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента.

Прегледът на тази одиторска документация от страна на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, често се осъществява в хода на одита на групата, включително

[67] МОС 220 (преработен), параграфи 31, А92–А93

прегледът на уместната одиторска документация на одиторите на компоненти (вж. също параграф А148).

Комуникации с одиторите на компоненти (Вж. параграф 29)

А78. Ясната и своевременна комуникация между одитора на групата и одиторите на компоненти относно съответните им отговорности, както и ясните указания към одиторите на компоненти относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на работата, която трябва да бъде извършена, и въпросите, които се очаква да бъдат комуникирани с одитора на групата, спомага за създаването на основа за ефективна двустранна комуникация. Ефективната двустранна комуникация между одитора на групата и одиторите на компоненти също така спомага за определяне на очакванията към одиторите на компоненти и улеснява ръководството и надзора от страна на одитора на групата върху тях и прегледа на тяхната работа. Тази комуникация също така дава възможност на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, да подчертае необходимостта одиторите на компонентите да проявяват професионален скептицизъм в работата, извършвана за целите на одита на групата.

А79. Други фактори, които също могат да допринесат за ефективната двустранна комуникация, включват:

- яснота на инструкциите към одитора на компонента, особено когато одиторът на компонента е от друга фирма и може да не е запознат с политиките или процедурите на фирмата на одитора на групата.
- взаимно разбиране, че одиторът на компонента може да обсъжда одиторската работа, която се изисква да бъде извършена, въз основа на знанията и разбирането на одитора на компонента.
- взаимно разбиране на съответните въпроси и очакваните действия, произтичащи от процеса на комуникация.
- формата на комуникация. Например въпроси, които се нуждаят от своевременно внимание, може да са по-подходящи за обсъждане на среща, а не чрез размяна на имейли.
- взаимно разбиране на лицето или лицата от одитора на групата и одиторите на компонентите, които носят отговорност за управлението на комуникациите по конкретни въпроси.
- процесът, съгласно който одиторът на компонента предприема действия и докладва по въпроси, комуникирани от одитора на групата.

А80. Комуникацията между одитора на групата и одиторите на компоненти зависи от фактите и обстоятелствата на ангажимента за одит на групата, включително естеството и степента на участие на одиторите на компоненти и степента, в която одиторът на групата и одиторите на компоненти са обект на общи системи за управление на качеството или общи изисквания на мрежата от фирми или предоставяни от мрежата услуги.

Форма на комуникациите

А81. Формата на комуникацията между одитора на групата и одиторите на компоненти може да варира в зависимост от фактори, като естеството на одиторската работа, която одиторите на

компоненти трябва да извършат, и степента, в която възможностите за комуникация са интегрирани в одиторските инструменти, използвани за одита на групата.

А82. Формата на комуникацията може да бъде повлияна и от такива фактори, като:

- значимостта, сложността и спешността на съответния въпрос.
- дали въпросът е бил или се очаква да бъде комуникиран до ръководството на групата и лицата, натоварени с общо управление на групата.

А83. Комуникацията между одитора на групата и одитора на компонента не е задължително да бъде в писмена форма. Въпреки това устната комуникация на одитора на групата с одиторите на компоненти може да бъде допълнена с писмена комуникация, като например набор от инструкции относно работата, която трябва да бъде извършена, когато одиторът на групата иска да обърне специално внимание на определени въпроси или да насърчи взаимното разбиране по тях. В допълнение, одиторът на групата може да се срещне с одитора на компонента, за да обсъди съществени въпроси или да прегледа съответните части от одиторската документация на одитора на компонента.

А84. Параграф 45 изисква одиторът на групата да поиска от одитора на компонента да комуникира въпроси, имащи отношение към заключението на одитора на групата във връзка с одита на групата. Както е пояснено в параграф А146, формата и съдържанието на предоставените от одитора на компонента крайни резултати се влияят от естеството и обхвата на одиторската работа, която е поискано одиторът на компонента да извърши.

А85. Независимо от формата на комуникация, са приложими изискванията по отношение на документацията, съдържащи се в настоящия и други МОС.

Момент на осъществяване на комуникациите

А86. Подходящият момент на осъществяване на комуникациите ще варира в зависимост от обстоятелствата на конкретния ангажимент. Уместните обстоятелства може да включват естеството, времето на изпълнение и обхвата на работата, която трябва да бъде извършена от одитора на компонента и действието, което се очаква да предприеме одиторът на компонента. Така например, комуникациите относно въпроси, свързани с планирането често е възможно да бъдат осъществявани на ранен етап от ангажимента за одит, а по отношение на първоначален одит на група може да бъдат осъществени като част от договарянето условията на ангажимента.

Неспазване изискванията на закони или нормативни разпоредби (Вж. параграфи 25, 29)

А87. Прилагайки МОС 250 (преработен),[68] на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, може да стане известна информация относно неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби. При такива обстоятелства, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да има задължение съгласно приложимите етични изисквания, закони или нормативни разпоредби да комуникира съответния въпрос до одитора на компонента.[69] Задължението на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, да

---

[68] МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети*

[69] Вж., например, параграфи И360.17 до 360.18 П1 от издадения от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМСЕС“)

комуникира случай на неспазване или подозирано неспазване на изискванията може да се разпростира върху одиторите на финансови отчети на предприятия или бизнес единици, за които одитът се изисква по закон, нормативна разпоредба или на друго основание, но по отношение на които не е извършена никаква одиторска работа за целите на одита на групата.

Разбиране за групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на групата (Вж. параграф 30)

A88. МОС 315 (преработен 2019 г.)[70] съдържа изисквания и насоки относно отговорността на одитора да получи разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието. Приложение 2 от настоящия МОС предоставя примери за въпроси, свързани с вътрешния контрол, които може да са от полза при получаването на разбиране относно системата за вътрешен контрол в контекста на отнасяща се до група среда и разяснява как МОС 315 (преработен 2019 г.) трябва да се прилага по отношение на одита на финансови отчети на група.

A89. Разбирането за групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на групата може да бъде получено чрез комуникация с:

- ръководството на групата, ръководството на компонента или други подходящи лица в рамките на предприятието, включително лица в рамките на звеното за вътрешен одит (ако съществува такова) и лица, които познават системата за вътрешен контрол на групата, счетоводните политики и практики и процеса на консолидация;
- одиторите на компоненти; или
- одитори, които извършват одит по законови, регулаторни или други причини на финансовите отчети на предприятие или бизнес единица, която е част от групата.

A90. Получаването на разбиране за групата, идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания и оценяването на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола може да се извърши по различни начини в зависимост от предпочитаните одиторски техники или методологии и може да се изрази по различни начини. Съответно, когато одиторите на компонентите участват в разработването и изпълнението на процедурите за оценка на риска, може да се наложи одиторът на групата да комуникира предпочитания от него подход с одиторите на компонентите или да предостави инструкции.

Обсъждане в екипа по ангажимента (Вж. параграф 30)

A91. При прилагането на МОС 315 (преработен 2019 г.)[71] от съдружника, отговорен за ангажимента за групата, и от други ключови членове на екипа по ангажимента се изисква да обсъдят прилагането на приложимата рамка за финансово отчитане и податливостта на финансовия отчет на групата на съществени неправилни отчитания. Решението на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, кои членове на екипа по ангажимента да включи в обсъждането и темите, които да бъдат обсъдени се влияе от въпроси, като първоначалните очаквания относно рисковете от съществени неправилни отчитания и предварителното очакване дали

[70] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 19–27, А50–А183

[71] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 17

да бъдат включени одиторите на компоненти.

А92. Обсъждането осигурява възможност:

- да бъдат споделени знания за компонентите и средата, в която те функционират, включително за това кои дейности на компонентите са централизирани.
- да се обмени информация за бизнес рисковете на компонентите или групата и как факторите за вътрешноприсъщ риск биха могли да повлияят на податливостта на неправилно отчитане на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.
- да се обменят идеи относно това как и къде финансовият отчет на групата може да е податлив на неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка. МОС 240[72] изисква обсъждането в екипа по ангажимента да отдаде особено значение на това как и къде финансовия отчет на предприятието може да е податлив на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, включително как може да възникне измамата.
- да бъдат идентифицирани политиките, следвани от ръководството на групата или на компонента, които може да се характеризират с предубеденост или да са разработени с цел манипулиране на печалбата, което би могло да доведе до измамно финансово отчитане.
- да бъдат разгледани известните външни и вътрешни фактори, засягащи групата, които биха могли да породят стимули или натиск ръководството на групата, ръководството на компонента или други лица да извършат измама, да осигурят възможност измамата да бъде извършена или да сочат за култура или среда, която позволява ръководството на групата, ръководството на компонента или други лица да предоставят рационално обяснение за извършването на измамата.
- да бъде разгледан рискът ръководството на групата или на компонента да заобикаля или пренебрегва контролите.
- да бъде обсъден случай на измама, който е бил идентифициран или информация, която сочи за съществуването на измама.
- да бъдат идентифицирани рисковете от съществени неправилни отчитания, отнасящи се до компонентите, когато може да са налице пречки за упражняването на професионален скептицизъм.
- да бъде разгледан въпросът дали за изготвянето на финансовата информация на компонентите за финансовия отчет на групата са използвани унифицирани счетоводни политики и ако това не е така – как са идентифицирани и коригирани различията в счетоводните политики (когато това се изисква от приложимата рамка за финансово отчитане).
- да бъде споделена информация относно рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовата информация на даден компонент, които може да са приложими в по-общ аспект спрямо някои или всички останали компоненти.
- да бъде споделена информация, която може да сочи за неспазване на национални закони или нормативни разпоредби, например, плащане на подкупи или неподходящи

[72] МОС 240, параграф 16

практики за трансферно ценообразуване.

- да бъдат обсъдени събития или условия, идентифицирани от ръководството на групата, ръководството на компонента или екипа по ангажимента, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на групата да продължи да функционира като действащо предприятие.
- да бъдат обсъдени взаимоотношения или сделки със свързани лица, идентифицирани от ръководството на групата или ръководството на компонента, както и други свързани лица, които са известни на екипа по ангажимента.

Групата и средата, в която тя функционира (Вж. параграф 30 (а))

A93. Разбирането на организационната структура на групата и нейния бизнес модел може да даде възможност на одитора на групата да разбере такива въпроси, като:

- Сложността на структурата на групата. Групата може да бъде по-сложна от едно единствено предприятие, тъй като групата може да има няколко дъщерни предприятия, подразделения или други бизнес единици, включително на няколко места. Освен това юридическата структура на групата може да се различава от оперативната ѝ структура, например за данъчни цели. Сложните структури често въвеждат фактори, които могат да доведат до повишена податливост на съществени неправилни отчитания, като например дали репутацията, съвместните предприятия или предприятията със специално предназначение са отчетени счетоводно по подходящ начин и дали са направени адекватни оповестявания.
- Географското местоположение на операциите на групата. Наличието на група, която е разположена в множество географски точки, може да доведе до повишена податливост на съществени неправилни отчитания. Например, различните географски местоположения могат да предполагат различни езици, култура и бизнес практики.
- Структурата и сложността на ИТ средата на групата. Сложната ИТ среда често въвежда фактори, които могат да доведат до повишена податливост на съществени неправилни отчитания. Така например, дадена група може да има сложна ИТ среда в резултат на множество ИТ системи, които не са интегрирани поради скорошни придобивания или сливания. Ето защо може да се окаже особено важно да се получи разбиране за сложността на сигурността на ИТ средата, включително уязвимостта на ИТ приложенията, базите данни и други аспекти на ИТ средата. Групата може също така да използва един или повече външни доставчици на услуги за определени аспекти на своята ИТ среда.
- Уместните регулаторни фактори, включително регулаторната среда. Различните закони или нормативни разпоредби може да въведат фактори, които да доведат до повишена податливост на съществени неправилни отчитания. Групата може да има операции, които са обект на висока степен на сложност на закони или нормативни разпоредби в множество юрисдикции, или предприятия или бизнес единици в групата, които работят в множество отрасли, обект на различни видове закони или нормативни разпоредби.
- Структурата на собственост и взаимоотношенията между собствениците и други лица или предприятия, включително свързани лица. Разбирането на структурата на собственост и взаимоотношенията може да се окаже по-сложно в група, която извършва дейност в няколко юрисдикции и когато има промени в структурата на собственост чрез

учредяване, придобиване, продажба или съвместно предприятие. Тези фактори могат да доведат до повишена податливост на съществени неправилни отчитания.

А94. Получаването на разбиране за степента, в която операциите или дейностите на групата са сходни, може да помогне за идентифициране на сходни рискове от съществени неправилни отчитания в отделните компоненти и за разработване на подходящ отговор.

А95. Финансовите резултати на предприятията или бизнес единиците обикновено се оценяват и преглеждат от ръководството на групата. Проучващите запитвания към ръководството на групата може да разкрият, че ръководството на групата разчита на определени ключови показатели, за да оцени финансовите резултати от дейността на предприятията и бизнес единиците на групата и да предприеме действия. Разбирането на такива показатели за резултатите от дейността може да помогне да се идентифицират:

- области, в които има повишена податливост на съществени неправилни отчитания (например, поради натиск върху ръководството на компонента да постигне определени показатели за резултатите от дейността).
- контролите над процеса по финансово отчитане на групата.

Системата за вътрешен контрол на групата

Естеството и степента на унифициране на контролите (Вж. параграф 30(в)(i))

А96. Ръководството на групата може да разработи контроли, които са предназначени да действат по общ начин в множество предприятия или бизнес единици (т.е. общи контроли). Така например ръководството на групата може да разработи общи контроли за управление на материалните запаси, които функционират, използвайки една и съща ИТ система и които се прилагат във всички предприятия или бизнес единици в групата. Общи контроли може да съществуват във всеки компонент на системата за вътрешен контрол на групата и те може да се прилагат на различни нива в рамките на групата (например на ниво консолидирана група като цяло или по отношение на други нива на агрегиране в рамките на групата). Общите контроли могат да бъдат преки или непреки контроли. Преките контроли представляват контроли, които са достатъчно прецизни, за да адресират рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Непреките контроли представляват контроли, които подкрепят преките контроли.[73]

А97. Разбирането на компонентите на системата за вътрешен контрол на групата включва разбиране на степента на унифициране на контролите в рамките на тези компоненти във всички предприятия на групата. При разбиране степента на унифициране на даден контрол във всички предприятия на групата, съображенията, които е възможно да са уместни включват това дали:

- контролът е разработен централизирано и се изисква да бъде внедрен така, както е разработен (т.е., без модификации) в някои или във всички компоненти;
- контролът е внедрен и в случай че е приложимо - наблюдаван текущо - от лица със сходни отговорности и способности във всички компоненти, в които контролът е внедрен;
- ако контролът използва информация от ИТ приложения, ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата, които генерират информацията са едни и същи във всички

[73] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф А5

компоненти или местоположения; или

- ако контролът е автоматизиран, той е конфигуриран по един и същ начин във всяко ИТ приложение във всички компоненти.

A98. Често може да е необходима преценка, за да се определи дали даден контрол е общ контрол. Например, ръководството на групата може да изисква от всички предприятия и бизнес единици да извършват ежемесечна оценка на остаряването на разчетите с клиентите (възрастов анализ), който се генерира от конкретно ИТ приложение. Когато справките за остаряването се генерират от различни ИТ приложения или внедряването на ИТ приложението се различава в различните предприятия или бизнес единици, може да е необходимо да се прецени дали контролът може да бъде определен като общ контрол. Това се дължи на различията в разработването на контрола, които може да съществуват поради наличието на различни ИТ приложения (например, дали ИТ приложението е конфигурирано по един и същ начин за всички компоненти и дали има ефективни общи ИТ контроли за различните ИТ приложения).

A99. Преценката за нивото, на което се изпълняват контролите в рамките на групата (например на ниво консолидирана група като цяло или по отношение на други нива на агрегиране в рамките на групата) и степента на централизация и унифицираност може да е важна за разбирането на това как информацията се обработва и контролира. При някои обстоятелства е възможно контролите да се изпълняват централизирано (например, да се изпълняват само в едно предприятие или бизнес единица), но да имат всеобхватен ефект върху други предприятия или бизнес единици в рамките на групата (например, център за споделени услуги, който обработва сделки и операции от името на други предприятия или бизнес единици в рамките на групата). Обработването на сделки и операции и свързаните с тях контроли в център за споделени услуги може да се осъществява по един и същ начин по отношение на сделките и операциите, които се обработват в центъра за споделени услуги, независимо от предприятието или бизнес единицата (например, процесите, рисковете и контролите може да са едни и същи, независимо от източника на сделката или операцията). В такива случаи може да е подходящо да се идентифицират контролите, да се оцени разработването им, да се определи внедряването им и ако е приложимо да се тества оперативната им ефективност като една популация.

Централизирани дейности (Вж. параграф 30(в)(i)–(ii))

A100. Ръководството на групата може да централизира някои от своите дейности, например финансовото отчитане, или счетоводните функции може да се изпълняват за определена група общи сделки и операции или друга финансова информация по последователен и централизиран начин за множество предприятия или бизнес единици (например, когато иницииране, разрешаването, регистрирането, обработката или отчитането на приходни операции се извършва в център за споделени услуги).

A101. Получаването на разбиране за начина, по който централизираните дейности се вписват в цялостната структура на групата, както и за естеството на извършваните дейности, може да помогне за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания и за подходящия отговор на тези рискове. Така например, контролите в центъра за споделени услуги може да функционират независимо от други контроли или да зависят от контролите в предприятието или бизнес единицата, от които се получава финансовата информация (например, сделките за продажба може да се инициират и разрешават в

предприятието или бизнес единицата, но обработката може да се извършва в центъра за споделени услуги).

А102. Одиторът на групата може да включи одиторите на компоненти в тестването на оперативната ефективност на общите контроли или на контролите, свързани с централизирани дейности. При такива обстоятелства ефективното сътрудничество между одитора на групата и одиторите на компонентите е важно, тъй като одиторските доказателства, получени чрез тестването на оперативната ефективност на общите контроли или на контролите, свързани с централизирани дейности, подпомагат определянето на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество, които трябва да бъдат изпълнени в групата.

Комуникации относно съществените въпроси, които подкрепят изготвянето на финансовия отчет на групата (Вж. параграф 30(в)(iv))

А103. Предприятията или бизнес единиците от групата може да използват по законови, регулаторни или други причини рамка за финансово отчитане, която е различна от рамката за финансово отчитане, използвана за финансовите отчети на групата. При такива обстоятелства разбирането на процесите по финансово отчитане на ръководството на групата за хармонизиране на счетоводните политики и, когато е уместно, на крайните периоди на финансово отчитане, които се различават от тези на групата, дава възможност на одитора на групата да разбере как се извършват корекциите, равненията и прекласификациите и дали те се извършват централизирано от ръководството на групата или от предприятието или бизнес единицата.

Инструкции от ръководството на групата до предприятия или бизнес единици

А104. При прилагането на МОС 315 (преработен 2019 г.)[74] от одитора на групата се изисква да разбере как ръководството на групата комуникира съществените въпроси, подкрепящи изготвянето на финансовия отчет на групата. За да се постигне еднородност и съпоставимост на финансовата информация, ръководството на групата може да издаде инструкции (например, да комуникира политиките за финансово отчитане) до предприятията или бизнес единиците, които да включват подробности за процесите на финансово отчитане, или може да има общи за цялата група политики. Получаването на разбиране за инструкциите на ръководството на групата може да повлияе върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата. Така например, неадекватните инструкции може да увеличат вероятността от неправилни отчитания поради риска от неправилно записване или обработка на сделките и операциите или неправилно прилагане на счетоводните политики.

А105. Разбирането на одитора на групата за инструкциите или политиките може да включва следното:

- Яснотата и практичността на инструкциите за изготвяне на отчетната документация.
- Дали инструкциите:
  - описват адекватно характеристиките на приложимата рамка за финансово отчитане и счетоводните политики, които трябва да бъдат прилагани;

[74] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 25(б)

- адресират информацията, необходима за изготвянето на оповестявания, които да са достатъчни, за да се спазят изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, например, оповестяване на сделки и взаимоотношения със свързани лица и информация по сегменти;
- адресират информацията, необходима за извършването на консолидационни корекции, например, вътрешногрупови сделки и операции и нереализирани печалби и вътрешногрупови салда по сметки; и
- включват график за отчитането.

Съображения, когато участват одитори на компоненти (Вж. параграфи 31–32)

A106. В хода на одита на групата одиторът на групата може да комуникира въпросите в параграф 31 до други одитори на компоненти, в случай че тези въпроси имат отношение към работата на тези одитори на компоненти. Параграф А144 включва примери за други въпроси, които може да трябва да бъдат своевременно комуникирани в хода на работата на одиторите на компонентите.

A107. Естеството на взаимоотношенията и сделките със свързани лица може при някои обстоятелства да доведе до по-високи рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет в сравнение със сделките с несвързани лица.[75] При одита на група може да съществува по-висок риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, включително поради измама, отнасящи се до взаимоотношенията със свързани лица, когато:

- структурата на групата е сложна;
- информационните системи на групата не са интегрирани и следователно са по-малко ефективни при идентифицирането и отразяването на взаимоотношения и сделки със свързани лица; и
- са налице многобройни или чести сделки със свързани лица между предприятията и бизнес единиците.

Следователно планирането и изпълнението на одита с професионален скептицизъм, така като се изисква от МОС 200,[76] е особено важно при наличието на такива обстоятелства.

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 33)

A108. Процесът по идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата е динамичен, изискващ повторението на определени стъпки и може да се окаже предизвикателство, особено когато дейностите на компонента са сложни или специализирани или когато има много компоненти на различни места. Прилагайки МОС 315 (преработен 2019 г.),[77] одиторът разработва първоначални очаквания относно потенциалните рискове от съществени неправилни отчитания и първоначално идентифициране на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и

---

[75] МОС 550, параграф 2

[76] МОС 200, параграф 15

[77] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф А126

оповестявания във финансовия отчет на групата на базата на разбирането си за групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на групата.

А109. Първоначалните очаквания за потенциалните рискове от съществени неправилни отчитания вземат предвид разбирането на одитора за групата, включително нейните предприятия или бизнес единици, както и за средата и отраслите, в които те осъществяват дейността си. Въз основа на първоначалните очаквания одиторът на групата може да включи и често включва одиторите на компоненти в процедурите за оценка на риска, тъй като те могат да имат преки познания и опит с предприятията или бизнес единиците, които е възможно да са полезни за разбирането на дейностите и свързаните с тях рискове, както и когато могат да възникнат рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата във връзка с тези предприятия или бизнес единици.

А110. По отношение на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, от одитора на групата се изисква да поеме отговорност за оценяване на вътрешноприсъщия риск. Тази оценка включва оценяване вероятността и величината на неправилното отчитане, като одиторът взема под внимание как и степента, в която:[78]

- факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на съответните твърдения за вярност към неправилно отчитане.
- рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет на групата оказват влияние върху оценяването на вътрешноприсъщия риск по отношение на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

А111. На базата на изпълнените процедури по оценка на риска, одиторът на групата може да определи, че оценен риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата възниква само във връзка с финансовата информация на определени компоненти. Така например, рискът от съществени неправилни отчитания, свързани с правен иск, може да съществува само в предприятия или бизнес единици, които осъществяват дейност в определена юрисдикция или в предприятия или бизнес единици, които имат сходни операции или дейности.

А112. Приложение 3 излага примери за събития и условия, които самостоятелно или взети заедно, може да сочат за риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, независимо дали дължащи се на измама или грешка, включително във връзка с процеса на консолидация.

Измама

А113. При прилагането на МОС 240[79] от одитора се изисква да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, както и да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама на ниво твърдение за вярност. Информацията, използвана за идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, дължащи се на измама, може да включва следното:

---

[78] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 31

[79] МОС 240, параграфи 26, 31

- оценката на ръководството на групата на риска финансовият отчет на групата да съдържа съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.
- процеса на ръководството на групата за идентифициране и отговор на рисковете от измама във финансовия отчет на групата, включително конкретни рискове от измама, идентифицирани от ръководството на групата или класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, по отношение на които рискът от измама е по-голям.
- дали съществуват конкретни компоненти, които са по-податливи на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.
- дали в процеса на консолидация са налице фактори за риск от измама или индикации за предубеденост на ръководството.
- как лицата, натоварени с общо управление на групата, осъществяват текущо наблюдение над процесите на ръководството на групата за идентифициране и отговор на рисковете от измама в групата, както и контролите, които ръководството на групата е установило с цел смекчаване на тези рискове.
- отговорите на лицата, натоварени с общо управление на групата, ръководството на групата, подходящи лица в рамките на звеното за вътрешен одит (и когато е уместно, ръководството на компонента, одиторите на компонента и други лица) на проучващите запитвания на одитора на групата относно това дали са им известни действителни случаи на измама, подозрения или твърдения за измама, засягащи компонент или групата.

Съображения, когато участват одитори на компоненти (Вж. параграф 34)

A114. Когато одиторът на групата включва одиторите на компоненти в разработването и изпълнението на процедурите за оценка на риска, одиторът на групата остава отговорен за разбирането на групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на групата, за да има достатъчна база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата в съответствие с параграф 33.

A115. Когато одиторските доказателства, получени от процедурите по оценка на риска, не осигуряват подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, МОС 315 (преработен 2019 г.)[80] изисква одиторът да изпълни допълнителни процедури за оценка на риска до получаването на одиторски доказателства, които да осигурят такава база.

Ниво на същественост

Ниво на същественост на изпълнението за компонент (Вж. параграф 35(а))

A116. Параграф 35(а) изисква одиторът на групата да определи ниво на същественост на изпълнението за всеки от компонентите, където се изпълняват одиторски процедури върху финансова информация, която е дезагрегирана. Сумата на нивото на същественост на изпълнението за компонента може да е различна за всеки един компонент. Освен това, не е необходимо сумата на нивото на същественост на изпълнението за отделния компонент да

[80] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 35

представлява аритметична част от нивото на същественост на изпълнението за групата и съответно съвкупността на сумите на нивото на същественост на изпълнението за компонентите може да надвишава нивото на същественост на изпълнението за групата.

А117. Настоящият МОС не изисква ниво на същественост на изпълнението за компонент да бъде определяно за всеки клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване по отношение на компонентите, в които се изпълняват одиторски процедури. Ако обаче при конкретните обстоятелства на групата, съществува един или повече конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, по отношение на които би могло разумно да се очаква неправилни отчитания в по-малък размер от нивото на същественост за финансовия отчет на групата като цяло да окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани на базата на финансовия отчет на групата, МОС 320[81] изисква определяне на ниво или нива на същественост, които да бъдат приложени по отношение на тези конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. При такива обстоятелства може да е необходимо одиторът на групата да вземе под внимание дали ниво на същественост на изпълнението за компонента, по-ниско от сумата, комуникирана на одитора на компонента, може да е подходящо за тези конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.[82]

А118. Определянето на ниво на същественост на изпълнението за компонента не представлява просто механично изчисление, а включва използването на професионална преценка. Факторите, които одиторът на групата може да вземе под внимание при определяне нивото на същественост на изпълнението за компонента включват следните:

- степента на дезагрегиране на финансовата информация сред компонентите (например, с увеличаване степента на дезагрегиране сред компонентите, за адресиране на риска при обединяване на финансовата информация обикновено би било подходящо по-ниско ниво на същественост на изпълнението за компонента). Относителната значимост на компонента за групата може да окаже влияние върху степента на дезагрегиране (например, ако един компонент представлява голяма част от групата, вероятно е възможно да е налице по-малка степен на дезагрегация сред компонентите).
- очакванията относно естеството, честотата и величината на неправилните отчитания във финансовата информация на компонента, например:
  - дали са налице рискове, които са уникални за финансовата информация на компонента (например, специфични за съответния отрасъл счетоводни въпроси, необичайни или сложни сделки и операции).
  - естеството и обхвата на неправилните отчитания, идентифицирани в компонента при предходни одити.

А119. За адресиране на риска при обединяване на финансовата информация, параграф 35(а) изисква нивото на същественост на изпълнението за компонента да е по-ниско от нивото на същественост на изпълнението за групата. Както е обяснено в параграф А118, с увеличаване степента на дезагрегиране сред компонентите, за адресиране на риска при обединяване на финансовата информация обикновено би било подходящо по-ниско ниво на същественост на изпълнението за компонента. При някои обстоятелства обаче, нивото на същественост на

[81] МОС 320, параграфи 10 и А11–А12

[82] МОС 320, параграф А13

изпълнението за компонента може да бъде определено като сума, близка до нивото на същественост на изпълнението за групата, тъй като е налице по-малък риск при обединяване на финансовата информация, например, когато финансовата информация за един компонент представлява значителна част от финансовия отчет на групата. При определяне на нивото на същественост на изпълнението за компонента по отношение на неконтролиращо участие в предприятие, което се отчита по метода на собствения капитал, одиторът на групата може да вземе под внимание процента на собственост на групата и дела от печалбите и загубите на предприятието, в което е инвестирано.

А120. В някои случаи допълнителните одиторски процедури може да бъдат изпълнени от одитора на групата или одитора на компонента върху значим клас сделки и операции или значимо салдо по сметка като една единствена популация (т.е., без дезагрегиране по компоненти). В такива случаи нивото на същественост на изпълнението за групата често ще бъде използвано за целите на изпълнение на тези процедури.

Праг „очевидно незначителни“ (Вж: параграф 35(б))

А121. Прагът за комуникиране на неправилните отчитания до одитора на групата се определя като сума, равна на, или по-малка от, сумата, считана за очевидно незначителна за финансовия отчет на групата. В съответствие с МОС 450,[83] този праг е сумата, под която неправилните отчитания няма да е нужно да бъдат натрупвани, тъй като одиторът на групата очаква, че натрупването на такива суми очевидно не би имало съществен ефект върху финансовия отчет на групата.

Съображения, когато участват одитори на компоненти

Комуникиране на нивото на същественост на изпълнението за компонента (Вж. параграф 36)

А122. В някои случаи може да е целесъобразно одиторът на групата да включи одитора на компонента в определянето на подходящата сума на нивото на същественост на изпълнението за компонента, с оглед на познанията на одитора на компонента за компонента и потенциалните източници на неправилно отчитане на финансовата информация на компонента. В тази връзка одиторът на групата може да обмисли също така комуникиране до одитора на компонента на нивото на същественост на изпълнението за групата, за да улесни сътрудничеството при определяне дали нивото на същественост на изпълнението за компонента е подходящо при конкретните обстоятелства с оглед нивото на същественост на изпълнението за групата.

А123. Нивото на същественост на изпълнението за компонента се базира, поне частично, на очакванията относно естеството, честотата и величината на неправилните отчитания във финансовата информация на компонента. Ето защо непрекъснатата комуникация между одитора на компонента и одитора на групата е важна, особено ако броят и величината на неправилните отчитания, идентифицирани от одитора на компонента, са по-големи от очакваното.

Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 37)

Изпълнение на допълнителни одиторски процедури

[83] МОС 450, параграф А3

Централизирано изпълнение на допълнителни одиторски процедури

A124. Допълнителни одиторски процедури може да бъдат разработени и изпълнени централизирано, ако одиторските доказателства, които трябва да бъдат получени от изпълнението на допълнителните одиторски процедури за един или повече значими класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания в съвкупност ще отговорят на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, например, ако счетоводните записи за приходните операции на цялата група се водят централизирано (например, в център за споделени услуги). Факторите, които може да са уместни за решението на одитора дали да изпълни централизирано допълнителните одиторски процедури включват например:

- степента на централизация на дейностите, имащи отношение към финансовото отчитане.
- естеството и степента на унифициране на контролите.
- сходството на дейностите и бизнес направленията на групата.

A125. Одиторът на групата може да определи, че финансовата информация на няколко компонента може да се разглежда като една популация за целите на изпълнението на допълнителните одиторски процедури, например, когато сделките или операциите се считат за хомогенни, тъй като имат едни и същи характеристики, съответните рискове от съществени неправилни отчитания са едни и същи и контролите са разработени и функционират по последователен начин.

A126. Когато допълнителните одиторски процедури се изпълняват централизирано, одиторите на компонентите може все пак да участват. Например, когато групата има множество центрове за споделени услуги, одиторът на групата може да включи одиторите на компоненти в изпълнението на допълнителни одиторски процедури по отношение на тези центрове за споделени услуги.

Изпълнение на допълнителни одиторски процедури на ниво компонент

A127. При други обстоятелства процедурите за отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, които са свързани с финансовата информация на даден компонент, може да бъдат изпълнени по-ефективно на ниво компонент. Такъв може да бъде случаят, когато групата има:

- различни потоци от приходи;
- множество бизнес направления;
- операции в множество различни местоположения; или
- децентрализирани системи за вътрешен контрол.

Голям брой компоненти, чиято финансова информация поотделно е несъществена, но в съвкупност е съществена за финансовия отчет на групата

A128. Групата може да се състои от голям брой компоненти, чиято финансова информация поотделно е несъществена, но в съвкупност е съществена за финансовия отчет на групата. Обстоятелства като тези, при които значимите класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания във финансовия отчет на групата са разбити по голям брой компоненти, може да представляват допълнително предизвикателство за одитора на групата при

планирането и изпълнението на допълнителните одиторски процедури.

А129. В някои случаи може да е възможно да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства, като се изпълнят централизирано допълнителни одиторски процедури върху тези значими класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания (например, ако те са хомогенни, подлежат на общ контрол и може да се получи достъп до подходяща информация). Допълнителните одиторски процедури може да включват също така аналитични процедури по същество в съответствие с МОС 520.[84] В зависимост от обстоятелствата на ангажимента, финансовата информация на компонентите може да бъде обобщена на подходящи нива за целите на разработване на очаквания и определяне на сумата на всяка разлика между отчетените суми и очакваните стойности при изпълнението на аналитичните процедури по същество. При такива обстоятелства може да е полезно да се използват автоматизирани инструменти и техники.

А130. В други случаи може да е необходимо да се изпълнят допълнителни одиторски процедури в избрани компоненти, за да се отговори на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата. Определянето на компонентите, в които трябва да се изпълнят одиторски процедури, както и естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури, които трябва да се изпълнят в избраните компоненти, са въпроси на професионална преценка. При тези обстоятелства въвеждането на елемент на непредсказуемост в компонентите, избрани за тестване, също може да бъде полезно по отношение на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, дължащи се на измама (виж също параграф А136).

Естество и обхват на допълнителните одиторски процедури

А131. В отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания одиторът на групата може да определи, че е подходящ следният обхват на работата, която да бъде извършена в даден компонент (с участието на одиторите на компонента, когато това е приложимо):

- разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури върху цялата финансова информация на компонента;
- разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури върху един или повече класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания; или
- изпълнение на специфични допълнителни одиторски процедури.

А132. Въпреки че одиторът на групата поема отговорността за естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури, които трябва да бъдат извършени, одиторите на компонентите могат да участват и често участват във всички фази на одита на групата, включително в разработването и изпълнението на допълнителните одиторски процедури.

Разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури върху цялата финансова информация на компонента

А133. Одиторът на групата може да реши, че разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури върху цялата финансова информация на даден компонент е подходящ подход, включително когато:

---

[84] МОС 520, *Аналитични процедури*

- е необходимо да се получат одиторски доказателства за цялата или значителна част от финансовата информация на даден компонент, за да се отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата.
- съществува всеобхватен риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата поради наличието на събития или условия в компонента, които биха могли да имат отношение към оценката на одитора на групата относно преценката на ръководството на групата за способността ѝ да продължи да функционира като действащо предприятие.

Разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури върху един или повече класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания

A134. Одиторът на групата може да определи, че разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури върху един или повече конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания във финансовата информация на компонента е подходящ подход за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата. Така например, даден компонент може да има ограничени операции, но да притежава значителна част от земята и сградите на групата или да има значителни данъчни салда.

Изпълнение на специфични допълнителни одиторски процедури

A135. Одиторът на групата може да определи, че разработването и изпълнението на специфични допълнителни одиторски процедури върху финансовата информация на компонент е подходящ подход, например, когато е необходимо да се получат одиторски доказателства само за едно или повече уместни твърдения за вярност. Така например, одиторът на групата може централно да тества класа на сделката или операцията, салдото по сметката или оповестяването и може да изиска от одитора на компонента да изпълни специфични допълнителни одиторски процедури в компонента (например, специфични допълнителни одиторски процедури, свързани с оценката на искове или съдебни спорове в юрисдикцията на компонента или наличието на даден актив).

Елемент на непредсказуемост

A136. Включването на елемент на непредсказуемост във вида на работата, която трябва да бъде извършена, предприятията или бизнес единиците, в които се изпълняват процедурите, и степента, в която одиторът на групата участва в работата, може да увеличи вероятността за идентифициране на съществено неправилно отчитане във финансовата информация на компонентите, което може да доведе до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет на групата, дължащо се на измама.[85]

Оперативна ефективност на контролите

A137. Одиторът на групата може да разчита на оперативната ефективност на контролите, които функционират в рамките на цялата група, при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество, които трябва да бъдат изпълнени или на нивото на

[85] МОС 240, параграф 30(в)

групата, или в компонентите. МОС 330[86] изисква одиторът да разработи и изпълни тестове на контролите, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на тези контроли. Одиторите на компоненти може да бъдат включени в разработването и изпълнението на такива тестове на контролите.

А138. В случай че бъдат разкрити отклонения от контролите, на които одиторът възнамерява да разчита, МОС 330[87] изисква одиторът да отправи конкретни проучващи запитвания, за да разбере тези въпроси и техните потенциални последствия. Ако в резултат на тестването на оперативната ефективност на контролите бъдат разкрити повече отклонения от очакваното, може да е необходимо одиторът на групата да преразгледа плана за одит на групата. Възможните промени в плана за одит на групата може да включват:

- изискване в определени компоненти да бъдат изпълнени допълнителни процедури по същество.
- идентифициране и тестване на оперативната ефективност на други уместни контроли, които са разработени и внедрени ефективно.
- увеличаване броя на компонентите, подбрани за допълнителни одиторски процедури.

А139. Когато оперативната ефективност на контролите се тества централизирано (например, контроли в център за споделени услуги или тестване на общи контроли), може да се наложи одиторът на групата да комуникира информация за извършената одиторска работа до одиторите на компонентите. Така например, когато от одитора на компонента се изисква да разработи и изпълни процедури по същество върху цялата финансова информация на компонента или да разработи и изпълни процедури по същество върху един или повече класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, одиторът на компонента може да обсъди с одитора на групата тестването на контрола, извършено централизирано, за да определи естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество.

Процес на консолидация

Консолидационни процедури (Вж. параграф 38)

А140. Допълнителните одиторски процедури върху процеса на консолидация, включително подконсолидациите, може да включват:

- определяне, че необходимите счетоводни записи са отразени в консолидацията; и
- оценяване на оперативната ефективност на контролите над процеса на консолидация и подходящ отговор, в случай че някои контроли са определени като неефективни.

Консолидационни корекции и прекласификации (Вж. параграф 38(б))

А141. Процесът на консолидация може да изисква корекции и прекласификации на сумите, отчетени във финансовия отчет на групата, които не преминават през обичайните ИТ приложения и може да не подлежат на същите контроли, на които подлежи другата финансова информация. Оценката на одитора на групата за уместността, пълнотата и точността на корекциите и прекласификациите може да включва:

---

[86] МОС 330, параграф 8

[87] МОС 330, параграф 17

- оценяване дали съществените корекции отразяват правилно събитията и сделките, стоящи в основата им;
- определяне дали тези предприятия или бизнес единици, чиято финансова информация е включена във финансовия отчет на групата, са включени по правилен начин;
- определяне дали съществените корекции са правилно изчислени, обработени и разрешени от ръководството на групата, а когато е приложимо – от ръководството на компонентите;
- определяне дали съществените корекции са правилно подкрепени и достатъчно документирани; и
- оценяване на равнението и елиминирането на вътрешногруповите сделки и операции, нереализираните печалби и вътрешногруповите салда по сметки.

Съображения, когато участват одитори на компоненти (Вж. параграфи 42–43)

A142. Когато одиторът на групата включва одитори на компоненти в разработването или изпълнението на допълнителни одиторски процедури, одиторът на компонент може да определи, че използването на работата на експерт на одитора е подходящо и да комуникира това с одитора на групата. При такива обстоятелства, когато определя дали разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури от страна на одитора на компонента е подходящо, одиторът на групата може например да обсъди с одитора на компонента:

- естеството, обхвата и целите на работата на експерта на одитора.
- оценката от страна на одитора на компонента относно адекватността на работата на експерта на одитора за целите на одитора на групата.

A143. Подходящото ниво на участие на одитора на групата може да зависи от обстоятелствата и структурата на групата, както и от други фактори, като например предишния опит на одитора на групата с одиторите на компонентите, които изпълняват процедури по процеса на консолидация, включително подконсолидациите, и обстоятелствата на ангажимента за одит на групата (например, ако финансовата информация на дадено предприятие или бизнес единица не е изготвена в съответствие със същите счетоводни политики, прилагани за финансовите отчети на групата).

Оценяване комуникациите на одиторите на компоненти и адекватността на тяхната работа

Комуникация относно въпроси, имащи отношение към заключението на одитора на групата във връзка с одита на групата (Вж. параграф 45)

A144. Въпреки че въпросите, които се изисква да бъдат комуникирани в съответствие с параграф 45, имат отношение към заключението на одитора на групата във връзка с одита на групата, определени въпроси може да бъдат комуникирани в хода на изпълнение на процедурите на одитора на компонента. В допълнение към въпросите в параграфи 32 и 50, такива въпроси може да включват например:

- информация относно случаи на нарушаване на приложимите етични изисквания, включително идентифицирани нарушения на разпоредбите за независимостта;
- информация относно случаи на неспазване изискванията на закони или нормативни разпоредби;

- нововъзникващи значителни рискове от съществени неправилни отчитания, включително рискове от измама;
- идентифицирана или подозирана измама или незаконни действия с участието на ръководството или служителите на компонента, които биха могли да имат съществен ефект върху финансовия отчет на групата; или
- значителни и необичайни сделки и операции.

Комуникация на неправилни отчитания във финансовата информация на компонента (Вж. параграф 45(д))

A145. Знанието за коригираните и некоригираните неправилни отчитания в отделните компоненти може да привлече вниманието на одитора на групата към потенциални всеобхватни недостатъци на вътрешния контрол, когато се разглежда заедно с комуникирането на недостатъците в съответствие с параграф 45(ж). В допълнение, по-голям от очаквания брой идентифицирани неправилни отчитания (некоригирани или коригирани) може да сочи за по-висок риск от неразкрити неправилни отчитания, което може да накара одитора на групата да заключи, че е необходимо да се извършат допълнителни одиторски процедури в определени компоненти.

Цялостни констатации или заключения на одитора на компонента (Вж. параграф 45(к))

A146. Формата и съдържанието на предоставените от одитора на компонента крайни резултати се влияят от естеството и обхвата на одиторската работа, която е поискано одиторът на компонента да извърши. Политиките или процедурите на фирмата на одитора на групата може да адресират формата или конкретната формулировка на цялостното заключение на одитора на компонента относно одиторската работа, извършена за целите на одита на групата. В някои случаи местен закон или нормативна разпоредба може да посочва конкретно формата на заключението (например, мнение), което да бъде предоставено от одитора на компонента.

Оценяване дали комуникациите с одитора на компонента са адекватни за целите на одитора на групата (Вж. параграф 46(б))

A147. Ако одиторът на групата определи, че комуникациите на одитора на компонента не са адекватни за целите на одитора на групата, одиторът на групата може да обмисли например дали:

- от одитора на компонента може да бъде получена допълнителна информация (например, посредством допълнителни обсъждания или срещи);
- е необходимо да бъде извършен преглед на допълнителна одиторска документация на одитора на компонента в съответствие с параграф 47;
- може да е необходимо да бъдат изпълнени допълнителни одиторски процедури в съответствие с параграф 48; или
- са налице каквито и да е опасения относно компетентността или способностите на одитора на компонента.

Извършване на преглед на допълнителна одиторска документация на одитора на компонента (Вж. параграф 47)

A148. Параграф A75 предоставя насоки на одитора на групата за адаптиране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над одитора на компонента, както и на прегледа на извършената от него работа, въз основа на фактите и обстоятелствата на одита на групата и други въпроси (например, оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата). Преценката от страна на одитора на групата в съответствие с параграф 47 (в) може да бъде повлияна и от следните въпроси, свързани с непрекъснатото участие на одитора на групата в работата на одитора на компонента:

- комуникациите от одитора на компонента, включително тези в съответствие с параграф 45 от настоящия МОС; и
- прегледа на одиторската документация на одитора на компонента от страна на одитора на групата в хода на изпълнение на одита на групата (например, за да бъдат изпълнени изискванията на параграфи 34, 42 и 43) или от страна на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, в съответствие с параграф 31 от МОС 220 (преработен).

A149. Други фактори, които биха могли да окажат влияние върху решението на одитора на групата относно това дали, и степента, в която, е необходимо да бъде извършен преглед на допълнителна одиторска документация на одитора на компонента при конкретните обстоятелства включват:

- степента, в която одиторът на компонента е участвал в процедурите за оценка на риска и в идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата;
- съществените преценки, направени от одитора на компонента, и констатациите или заключенията му по въпроси, които са съществени за финансовия отчет на групата;
- компетентността и способностите на по-опитните членове на екипа по ангажимента от одитора на компонента, които отговарят за прегледа на работата на по-малко опитните лица; и
- дали одиторът на компонента и одиторът на групата са обект на общи политики или процедури за преглед на одиторската документация.

Последващи събития (Вж. параграфи 49–50)

A150. Одиторът на групата може:

- да изиска одиторът на компонент да изпълни процедури във връзка с последващи събития, за да помогне на одитора на групата да идентифицира събития, които са настъпили между датите на финансовата информация на компонентите и датата на одиторския доклад върху финансовия отчет на групата.
- да изпълни процедури, за да обхване периода между датата на комуникиране на последващи събития от страна на одитора на компонента и датата на одиторския доклад върху финансовия отчет на групата.

Оценяване на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства

Достатъчност и уместност на одиторските доказателства (Вж. параграф 51)

A151. Одитът на финансовия отчет на група представлява кумулативен процес, изискващ повторение на определени стъпки. Докато одиторът на групата изпълнява планираните

одиторски процедури, получените одиторски доказателства може да накарат одитора на групата да модифицира естеството, времето на изпълнение или обхвата на други планирани одиторски процедури, тъй като до вниманието на одитора на групата може да достигне информация, която значително се различава от информацията, на която се основава оценката на риска. Така например:

- идентифицираните в даден компонент неправилни отчитания може да трябва да бъдат разгледани по отношение на други компоненти; или
- на одитора на групата може да станат известни случаи на ограничаване достъпа до информация или лица в даден компонент поради промени в средата (например, война, граждански безредици или епидемии).

При такива обстоятелства може да се наложи одиторът на групата да преоцени планираните одиторски процедури въз основа на преразгледаната преценка на оценените рискове за всички или някои от значимите класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и свързаните с тях твърдения за вярност.

A152. Оценката, изисквана от параграф 51, помага на одитора на групата да определи дали общата стратегия за одит на групата и планът за одит на групата, разработени в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, продължават да бъдат подходящи. Изискването в МОС 330[88] одиторът, независимо от оценените рискове от съществени неправилни отчитания, да разработи и изпълни процедури по същество по отношение на всеки съществен клас сделки и операции, салдо по сметка и оповестяване може да е полезно също така и за целите на това оценяване в контекста на финансов отчет на група.

A153. Одиторът на групата може да вземе предвид упражняването на професионален скептицизъм от страна на екипа по ангажимента, когато оценява достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства. Така например, одиторът на групата може да разгледа дали въпроси като тези, описани в параграф A17, не са довели екипа по ангажимента до неподходящо:

- получаване на одиторски доказателства, които са по-лесни за достъп, без да се обърне необходимото внимание на тяхната уместност и надеждност;
- получаване на по-малко убедителни доказателства, отколкото е необходимо при конкретните обстоятелства; или
- разработване и изпълнение на одиторски процедури по начин, който проявява предубеденост в посока получаване на одиторски доказателства, които биха могли да са потвърждаващи, или в посока изключване на одиторски доказателства, които биха могли да са противоречащи.

A154. МОС 220 (преработен)[89] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да определи, на или преди датата на одиторския доклад, посредством преглед на одиторската документация и обсъждане с екипа по ангажимента, че са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да подкрепят заключенията, до които е достигнато, и за да бъде издаден одиторският доклад. Информацията, която може да е уместна за оценката на одитора на групата на одиторските доказателства, получени от изпълнената от одиторите на компоненти

---

[88] МОС 330, параграф 18

[89] МОС 220 (преработен), параграф 32

работа, зависи от фактите и обстоятелствата на одита на групата и е възможно да включва:

- комуникациите от одиторите на компоненти, изисквани съгласно параграф 45, включително цялостните констатации или заключения на одиторите на компонентите относно работата, извършена за целите на одита на групата;
- други комуникации от одиторите на компоненти по време на целия одит на групата, включително тези, изисквани от параграф 32; и
- ръководството и надзора от страна на одитора на групата над одиторите на компоненти и прегледа на извършваната от тях работа, включително, когато е приложимо, прегледа от страна на одитора на групата на допълнителна одиторска документация на одиторите на компоненти в съответствие с параграф 47.

A155. При някои обстоятелства цялостният обобщаващ меморандум, в който се описват извършената работа и резултатите от нея, може сам по себе си да даде основание на одитора на групата да заключи, че извършената работа и одиторските доказателства, получени от одитора на компонента, са достатъчни за целите на одита на групата. Такъв може да бъде случаят, например, когато от одитора на компонента е било поискано да изпълни специфични допълнителни одиторски процедури, идентифицирани и комуникирани от одитора на групата.

Оценяване на ефекта върху одиторското мнение за групата (Вж. параграф 52)

A156. Оценяването от страна на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, може да включва преценка за това дали коригираните и некоригирани неправилни отчитания, комуникирани от одиторите на компоненти сочат за системен проблем (например, по отношение на сделки или операции, които са обект на общи счетоводни политики или общи контроли), който би могъл да засяга и други компоненти.

Одиторски доклад (Вж. параграф 53)

A157. Въпреки че одиторите на компоненти могат да извършват работа по финансовата информация на компонентите за одита на групата и като такива носят отговорност за своите цялостни констатации или заключения, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, или фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, носи отговорност за одиторското мнение за групата.

A158. Когато одиторското мнение за групата е модифицирано поради това, че одиторът на групата не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства във връзка с финансовата информация на един или повече компоненти, разделът в одиторския доклад върху финансовия отчет на групата „База за изразяване на квалифицирано мнение“ или „База за отказ от изразяване на мнение“ описва причините за тази невъзможност.[90] При някои обстоятелства за адекватното описание на причините за модифицираното мнение може да е необходимо позоваване на одитора на компонент, например, когато одиторът на компонента не е състояние да изпълни или завърши работата, поискана във връзка с финансовата информация на компонента, поради обстоятелства, които са извън контрола на ръководството на компонента.

Комуникация с ръководството на групата и лицата, натоварени с общо управление на

[90] МОС 705 (преработен), параграфи 20 и 24

групата

Комуникация с ръководството на групата (Вж. параграфи 54–56)

A159. Одитът на групата може да бъде сложен поради броя и естеството на предприятията и бизнес единиците, съставляващи групата. В допълнение, както е обяснено в параграф А7, одиторът на групата може да реши, че определени предприятия или бизнес единици могат да бъдат разглеждани заедно като компонент за целите на планирането и изпълнението на одита на групата. Ето защо обсъждането с ръководството на групата на преглед на планирания обхват и срокове може да помогне за координиране на работата, извършвана в компонентите, включително когато се включват одитори на компоненти и за идентифициране на ръководството на компонента. (Вж. параграф А24).

A160. МОС 240[91] съдържа изисквания и насоки относно комуникирането на случаи на измама до ръководството, а когато е възможно ръководството да участва в измамата – до лицата, натоварени с общо управление.

A161. Възможно е да се наложи ръководството на групата да запази поверителността на определена съществена чувствителна информация. Примери за въпроси, които могат да бъдат от съществено значение за финансовия отчет на компонента и за които ръководството на компонента може да не знае, включват следното:

- потенциално съдебно производство.
- планове за освобождаване от съществени оперативни активи.
- последващи събития.
- значими правни споразумения.

A162. Ръководството на групата може да информира одитора на групата относно неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби в предприятия или бизнес единици в рамките на групата. Параграф А87 предоставя насоки за съдружника, отговорен за ангажимента за групата, при такива обстоятелства.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление на групата (Вж. параграф 57)

A163. Въпросите, които одиторът на групата комуникира с лицата, натоварени с общо управление на групата, може да включват такива, които са предоставени на вниманието на одитора на групата от одиторите на компоненти и за които одиторът на групата преценява, че са съществени за отговорностите на лицата, натоварени с общо управление на групата. Комуникацията с лицата, натоварени с общо управление на групата, може да бъде осъществена в различни моменти по време на одита на групата. Така например, въпросът, посочен в параграф 57(а) може да бъде комуникиран след като одиторът на групата е определил работата, която трябва да бъде извършена върху финансовата информация на компонентите. От друга страна, въпросът, посочен в параграф 57(б) може да бъде комуникиран в края на одита, а въпросите, посочени в параграф 57(в)–(г) може да бъдат комуникирани при тяхното възникване.

A164. МОС 260 (преработен)[92] изисква одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо

---

[91] МОС 240, параграфи 41–43

[92] МОС 260 (преработен), параграф 15

управление, общ преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита. По отношение на одит на група, тази комуникация помага на лицата, натоварени с общо управление, да разберат определянето от страна на одитора на групата на компонентите, в които ще бъде извършвана одиторска работа, включително това дали определени предприятия или бизнес единици на групата ще бъдат считани заедно за компонент и планираното участие на одиторите на компоненти. Тази комуникация също така спомага за взаимното разбиране и обсъждане на групата и средата, в която тя функционира (вж. параграф 30) и областите, в които, ако има такива, лицата, натоварени с общо управление, могат да поискат от одитора на групата да осъществи допълнителни процедури.

Комуникация на идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол (Вж. параграф 58)

A165. Одиторът на групата е отговорен за определянето, въз основа на извършената одиторска работа, дали един или повече идентифицирани недостатъци, поотделно или в комбинация, представляват съществени недостатъци. Одиторът на групата може да поиска информация от одитора на компонента относно това дали идентифициран недостатък или комбинация от недостатъци в компонента представлява съществен недостатък във вътрешния контрол.

Документация (Вж. параграф 59)

A166. Други МОС съдържат специфични изисквания за документацията, които имат за цел да пояснят прилагането на МОС 230 при конкретните обстоятелства на тези други МОС. Приложението към МОС 230 изброява други МОС, които съдържат специфични изисквания и насоки по отношение на документацията.

A167. Одиторската документация за одита на групата подкрепя оценката на одитора на групата в съответствие с параграф 51 относно това дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, на които да се базира одиторското мнение за групата. Виж също параграф A154.

A168. Одиторската документация за одит на група обхваща:

- документацията в досието на одитора на групата; и
- отделната документация в досиетата на съответните одитори на компоненти, свързана с работата, извършена от одиторите на компоненти за целите на одита на групата (т.е. одиторската документация на одиторите на компоненти).

A169. Окончателното окомплектоване и съхранение на одиторската документация при одит на група е предмет на политиките или процедурите на фирмата на одитора на групата в съответствие с МСУК 1.[93] Одиторът на групата може да предостави специфични инструкции на одиторите на компоненти относно окомплектоването и съхранението на документацията на извършената от тях работа за целите на одита на групата.

[93] МСУК 1, параграфи 31(e) и A83–A85

База за определяне от страна на одитора на групата на компонентите (Вж: параграф 59(б))

А170. Базата за определяне на компонентите от страна на одитора на групата може да бъде документирана по различни начини, включително например, документация, отнасяща се до изпълнението на изискванията в параграфи 22, 33 и 57(а) от настоящия МОС.

База за определяне от страна на одитора на групата на компетентността и способностите на одиторите на компоненти (Вж: параграф 59(г))

А171. МСУК 1[94] предоставя насоки относно въпроси, които политиките или процедурите на фирмата може да адресират във връзка с компетентността и способностите на членовете на екипа по ангажимента. Такива политики или процедури може да описват или предоставят насоки относно това как да бъде документирано определянето на компетентността и способностите на екипа по ангажимента, включително одиторите на компоненти. Така например, потвърждението, получавано от одитора на компонента в съответствие с параграф 24, може да включва информация относно опита на одитора на компонента в съответния отрасъл. Одиторът на групата може да поиска също така потвърждение, че одиторът на компонента разполага с достатъчно време да изпълни възложените му одиторски процедури.

Документиране на ръководството и надзора над одиторите на компоненти и прегледа на извършената от тях работа (Вж. параграф 59(е))

А172. Съгласно описаното в параграф А75, подходът към ръководството, надзора и прегледа при одит на група ще бъде адаптиран от одитора на групата на базата на фактите и обстоятелствата на конкретния ангажимент, като обикновено ще включва комбинация от адресиране на политиките или процедурите на фирмата на одитора на групата и отговори, специфични за одита на групата. Тези политики или процедури може също така да описват или предоставят насоки относно документирането на ръководството и надзора от страна на одитора на групата над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на извършената от тях работа.

А173. МОС 300[95] изисква одиторът да разработи одиторски план, който да включва описание на естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираното ръководство и надзор над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на извършваната от тях работа. Когато участват одитори на компоненти, обхватът на това описание често ще варира според компонента, отчитайки, че планираното естество, време на изпълнение и обхват на ръководство и надзор над одиторите на компоненти и прегледът на тяхната работа може да бъдат повлияни от въпросите, описани в параграф А51.

А174. Документирането от страна на одитора на групата на ръководството и надзора над одиторите на компоненти и на прегледа на тяхната работа може да включва например:

- изискваните комуникации с одиторите на компоненти, включително издадените инструкции и други потвърждения, изисквани от настоящия МОС.
- логическата обосновка за избора на посещения в обекти на одиторите на компоненти, участници в срещите и естество на обсъжданите въпроси.
- въпросите, обсъждани на срещите с одиторите на компоненти или с ръководството на

[94] МСУК 1, параграф А96

[95] МОС 300, параграф 9

компонента.

- логическата обосновка на определянето от страна на одитора на групата на одиторската документация на одиторите на компоненти, подбрана за преглед.
- промени в планираното естество, време на изпълнение и обхват на участието в работата на одиторите на компоненти и причините за това (например, възлагане задачи на по-опитни членове на екипа по ангажимента в области на одита, които са по-сложни или субективни, отколкото се е очаквало предварително).

А175. Параграф 47 изисква одиторът на групата да определи дали, и степента, в която, е необходимо да се извърши преглед на допълнителна одиторска документация на одитора на компонент. Параграфи А148–А149 предоставят насоки за одитора на групата при вземането на това решение.

А176. Обикновено не е необходимо одиторската документация на одитора на компонента да се възпроизвежда в одиторското досие на одитора на групата. Въпреки това одиторът на групата може да реши да обобщи, възпроизведе или запази копия от определена документация на одитора на компонента в одиторското досие на одитора на групата, за да допълни описанието на конкретен въпрос в комуникациите от одитора на компонента, включително въпросите, които се изисква да бъдат комуникирани съгласно настоящия МОС. Примерите за такава документация на одитора на компонента могат да включват:

- списък или обобщение на съществените преценки, направени от одитора на компонента, и заключенията, до които е достигнато въз основа на тях и които са от значение за одита на групата;
- въпроси, които може да е необходимо да бъдат комуникирани до лицата, натоварени с общо управление на групата; или
- въпроси, които могат да бъдат определени като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад върху финансовия отчет на групата.

А177. Когато това се изисква от закон или нормативна разпоредба, може да се наложи определена документация на одитора на компонента да бъде включена в одиторското досие на одитора на групата, например, за да се отговори на искане на регулаторен орган за преглед на документацията, свързана с работата, извършена от одитора на компонента.

А178. Политиките или процедурите, установени от фирмата в съответствие с нейната система за управление на качеството, или ресурсите, предоставени от фирмата или от мрежата от фирми, могат да подпомогнат одитора на групата при документирането на ръководството и надзора над одиторите на компонентите и прегледа на тяхната работа. Така например, за улесняване на комуникацията между одитора на групата и одиторите на компонентите може да се използва електронен одиторски инструмент. Електронният одиторски инструмент може да се използва и за одиторска документация, включително за предоставяне на информация за лицето или лицата, извършващи преглед и за датата или датите и обхвата на прегледа или прегледите.

Допълнителни съображения, когато достъпът до одиторската документация на одитор на компонент е ограничен (Вж. параграф 59)

А179. Възможно е одиторската документация за одит на група при определени обстоятелства да представлява допълнителна сложност или предизвикателство. Такъв може да бъде случаят,

например, когато закон или нормативна разпоредба не позволяват на одитора на компонента да предоставя документация извън своята юрисдикция или когато война, граждански безредици или епидемии ограничават достъпа до съответната одиторска документация на одитора на компонента.

А180. Одиторът на групата може да бъде в състояние да преодолее тези ограничения, като например:

- посети местоположението на одитора на компонента или се срещне с одитора на компонента на място, различно от това, на което се намира одиторът на компонента, за да прегледа одиторската документация на одитора на компонента;
- извърши преглед на уместната одиторска документация дистанционно, чрез използване на технологии, когато това не е забранено от закон или нормативна разпоредба;
- отправи искане към одитора на компонента за изготвяне и предоставяне на меморандум, в който се разглежда съответната информация, и провеждане на дискусии с одитора на компонента, ако е необходимо, за обсъждане на съдържанието на меморандума; или
- обсъди с одитора на компонента изпълнените процедури, получените доказателства и заключенията, до които е достигнал одиторът на компонента.

Въпрос на професионална преценка е дали едно или повече от действията, описани по-горе, могат да бъдат достатъчни за преодоляване на ограниченията в зависимост от фактите и обстоятелствата на одита на групата.

А181. Когато достъпът до одиторската документация на одитора на компонента е ограничен, документацията на одитора на групата все пак трябва да отговаря на изискванията на МОС, включително тези, свързани с документирането на естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководство и надзор над одиторите на компоненти от страна на одитора на групата и прегледа на тяхната работа. Насоките в параграфи А148–А149 може да са от полза при определяне обхвата на прегледа от страна на одитора на групата на одиторската документация на одитора на компонента при такива обстоятелства. Параграфи А176 и А177 предоставят примери за обстоятелства, при които определена одиторска документация на одитора на компонента може да бъде включена в одиторското досие на одитора на групата.

А182. Ако одиторът на групата не е в състояние да преодолее ограниченията върху достъпа до одиторската документация на одитора на компонента, може да е необходимо одиторът на групата да прецени дали е налице ограничение в обхвата, което е възможно да изисква модифициране на мнението относно финансовия отчет на групата. Вж. параграф А45.

Приложение 1

(Вж. параграф А45)

Пример за доклад на независимия одитор, когато одиторът на групата не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, на които да базира одиторското мнение за групата

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на консолидиран финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група – предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600 (преработен)).**
- **Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.**
- **Одиторът на групата не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно компонент, отчитан счетоводно по метода на собствения капитал (признат на сума 15 милиона щ.дол. в отчета за финансовото състояние, което отразява обща сума на активите в размер на 60 милиона щ.дол.), тъй като одиторът на групата не е имал достъп до счетоводната документация, ръководството или одитора на компонента.**
- **Одиторът на групата се е запознал с одитирания финансов отчет на компонента към 31 декември 20X1 г., включително с одиторския доклад върху него, и е разгледал съответната финансова информация, съхранявана от ръководството на групата във връзка с този компонент.**
- **Съгласно преценката на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, ефектът върху финансовия отчет на групата от тази невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е съществен, но не и всеобхватен.[1]**
- **Кодексът на СМСЕС съдържа всички приложими етични изисквания, които са приложими по отношение на този одит.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**

[1] Ако съгласно преценката на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, ефектът върху финансовия отчет на групата от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е съществен и всеобхватен, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, би отказал изразяване на мнение в съответствие с МОС 705 (преработен).

- **От одитора не се изисква и одиторът не е решил на друго основание да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.[2]**
- **Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и квалифицираното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също така и другата информация.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.**
- **В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет[3]

Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компания АВС и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20Х1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният консолидиран финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или дава вярна и честна представа за) консолидираното финансово състояние на групата към 31 декември 20Х1 г. и (за) нейните консолидирани финансови резултати от дейността и консолидираните й парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти.

База за изразяване на квалифицирано мнение

Инвестицията на компания АВС в компания XYZ, чуждестранно асоциирано предприятие, придобито през годината и отчитано счетоводно по метода на собствения капитал, е отчетена със стойност 15 милиона щ.дол. в консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20Х1 г,.а делът на АВС от нетния доход на XYZ в размер на 1 милион щ.дол. е включен в консолидирания отчет за всеобхватния доход за годината, завършваща на тази дата. Ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства относно балансовата стойност на инвестицията на АВС в XYZ към 31 декември 20Х1 г. и дела на АВС от нетния доход на XYZ за годината, тъй като ни бе отказан достъп до финансовата информация, ръководството и одиторите на XYZ. В резултат на

---

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

[3] Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

това, ние не бяхме в състояние да определим дали са необходими някакви корекции в тези суми.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от групата в съответствие с *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с Кодекса на СМСЕС. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен)*[4] *– вж. Пример 6 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация" в Пример 6 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ квалифицираното мнение, което засяга също и другата информация.*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за консолидирания финансов отчет [5]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен)*[6] *– вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен)*.]

Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен)*. *Последните два параграфа, които са приложими само по отношение на одита на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, няма да бъдат включени*.]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен)*.]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

---

4 МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

5 Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство" и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

6 МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*

Приложение 2

(Вж. параграф А88)

Разбиране на системата за вътрешен контрол на групата

1. Настоящото приложение предоставя примери за въпроси, свързани с вътрешния контрол, които може да са полезни при получаването на разбиране за системата за вътрешен контрол в контекста на група и пояснява начина, по който МОС 315 (преработен 2019 г.)[1] трябва да бъде прилаган във връзка с одит на финансов отчет на група. Възможно е примерите да не са уместни при всеки ангажимент за одит на група и списъкът с примерите не е задължително изчерпателен.

Контролна среда

2. Разбирането на одитора на групата за контролната среда може да включва въпроси като следните:

   - структурата на функциите по общо управление и ръководство в рамките на групата и отговорностите на ръководството на групата за надзор, включително договореностите за възлагане на правомощия и отговорности на ръководството на предприятията или бизнес единиците в групата.
   - как е структуриран и организиран надзорът върху системата за вътрешен контрол на групата от страна на лицата, натоварени с общо управление.
   - как етичните и поведенческите стандарти се комуникират и утвърждават на практика в цялата група (например, програми за цялата група, като кодекси за поведение и програми за предотвратяване на измами).
   - последователността на политиките и процедурите в рамките на цялата група, включително наръчник с процедури за финансова отчетност на групата.

Процесът на групата за оценка на риска

3. Разбирането на одитора на групата за процеса по оценка на риска на групата може да включва въпроси като процеса по оценка на риска от страна на ръководството на групата, т.е. процеса за идентифициране, анализиране и управляване на бизнес рисковете, включително риска от измама, които могат да доведат до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата. Той може също така да включва разбиране за това доколко е усъвършенстван процесът за оценка на риска в групата и участието на предприятията и бизнес единиците в този процес.

Процесът на групата по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

4. Разбирането на одитора на групата за процеса на текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол може да включва въпроси като текущото наблюдение на контролите, включително начина на текущо наблюдение на контролите в групата и, когато е уместно, дейностите на звеното за вътрешен одит в групата, включително неговия характер, отговорности и дейности по отношение на текущото наблюдение на контролите в

[1] МОС 315 (преработен 2019 г.), Приложение 3

предприятията или бизнес единиците в групата. МОС 610 (преработен 2013 г.)[2] изисква одиторът да оцени степента, в която организационният статут на звеното за вътрешен одит и съответните политики и процедури подкрепят обективността на вътрешните одитори, нивото на компетентност на звеното за вътрешен одит и това дали звеното за вътрешен одит прилага систематичен и дисциплиниран подход, включително контрол върху качеството.

Информационната система и комуникациите

5. Разбирането на одитора на групата за информационната система и комуникациите на групата може да включва въпроси, като следните:

- степента на централизация на ИТ средата на групата и степента на унифициране на ИТ приложенията, ИТ процесите и ИТ инфраструктурата.
- текущо наблюдение от страна на ръководството на групата на операциите и финансовите резултати на предприятията или бизнес единиците в групата, включително редовни процедури за отчитане, които позволяват на ръководството на групата да наблюдава текущо изпълнението спрямо бюджетите и да предприема подходящи действия.
- текущо наблюдение, контрол, равняване и елиминиране на вътрешногрупови сделки и операции и нереализирани печалби, както и салда по вътрешногрупови сметки на ниво група.
- процес по текущо наблюдение на сроковете и оценяване точността и пълнотата на финансовата информация, получена от предприятията или бизнес единиците в групата.

Процес на консолидация

6. Разбирането на одитора на групата за процеса на консолидация може да включва въпроси, като следните:

Въпроси, свързани с приложимата рамка за финансово отчитане

- Степента, в която ръководството на предприятията или бизнес единиците в групата разбира приложимата рамка за финансово отчитане.
- Процесът на идентифициране и счетоводно отчитане на предприятията или бизнес единиците в групата в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.
- Процесът на идентифициране на отчетни сегменти за отчитането по сегменти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.
- Процесът за идентифициране на взаимоотношенията със свързани лица и сделките със свързани лица за отчитане в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.
- Счетоводни политики, прилагани във финансовите отчети на групата, промени в сравнение с тези от предходната финансова година и промени, произтичащи от нови или преработени стандарти съгласно приложимата рамка за финансово отчитане.
- Процедурите за работа с предприятия и бизнес единици в групата с край на финансовата година, различен от края на годината на групата.

---

[2] МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори*, параграф 15

Въпроси, свързани с процеса на консолидация

- Процесът на ръководството на групата за постигане на разбиране на счетоводните политики, използвани от предприятията или бизнес единиците в групата, и, когато е приложимо, за гарантиране, че се използват еднообразни счетоводни политики за изготвяне на финансовата информация на предприятията или бизнес единиците в групата за финансовите отчети на групата, както и че се идентифицират разликите в счетоводните политики и се коригират, когато това се изисква от гледна точка на приложимата рамка за финансово отчитане. Еднообразните счетоводни политики са специфичните принципи, бази, възприети процедури, правила и практики, възприети от групата, базирани на приложимата рамка за финансово отчитане, които предприятията или бизнес единиците в групата използват, за да отчитат сходни сделки и операции по последователен начин. Тези политики обикновено се описват в наръчника с процедури за финансово отчитане и отчетната документация, издавани от ръководството на групата.
    - Процесът на ръководството на групата за осигуряване на пълна, точна и навременна финансова отчетност от страна на предприятията или бизнес единиците в групата за целите на консолидацията.
    - Процесът на преизчисляване на финансовата информация на чуждестранните предприятия или бизнес единици в групата във валутата на финансовите отчети на групата.
    - Как е организирана ИТ средата на групата за целите на консолидацията и политиките, които определят информационните потоци в процеса на консолидация, включително включените ИТ приложения.
    - Процесът на ръководството на групата за получаване на информация относно последващи събития.

Въпроси, свързани с консолидационните корекции и прекласификации:

- Процесът на документиране на консолидационните корекции, включително изготвянето, разрешаването и обработката на свързаните с тях счетоводни записвания, както и опитът на персонала, отговорен за консолидацията.
- Консолидационни корекции, изисквани от приложимата рамка за финансово отчитане.
- Бизнес обосновката на събитията и операциите, които са довели до консолидационните корекции.
- Честота, естество и обем на сделките и операциите между предприятията или бизнес единиците в групата.
- Процедурите за текущо наблюдение, контрол, равняване и елиминиране на вътрешногрупови сделки и операции и нереализирани печалби, както и салдата по вътрешногрупови сметки.
- Стъпки, предприети за определяне на справедливата стойност на придобитите активи и пасиви, процедури за амортизиране на репутацията (когато е приложимо) и тестване за обезценка на репутацията в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.
- Споразумения с мажоритарен собственик или миноритарни дялове по отношение на

загуби, понесени от предприятие или бизнес единица в групата (например, задължение на миноритарния дял да компенсира такива загуби).

Контролни дейности

7. Разбирането на одитора на групата за компонента контролни дейности може да включва въпроси, като следните:

   - Степен на унифициране на контролите върху обработката на информацията и общите ИТ контроли по отношение на цялата група или на част от групата.
   - Степен на унифициране на разработването на контролите по отношение на цялата група или на част от групата, които адресират рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата на ниво твърдение за вярност.
   - Степента, в която общо разработени контроли са внедрени последователно по отношение на цялата група или на част от групата.

Приложение 3

(Вж. параграф А112)

Примери за събития или условия, които може да породят рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата

По-долу са дадени примери за събития (включително сделки и операции) и условия, които биха могли да показват наличието на рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, независимо дали дължащи се на измама или грешка, включително по отношение на процеса на консолидация. Примерите, представени по фактори за вътрешноприсъщ риск, обхващат широк спектър от събития и условия; въпреки това не всички събития и условия са от значение за всеки ангажимент за одит на група и списъкът с примери не е изчерпателен. Събитията и условията са категоризирани според фактора за вътрешноприсъщ риск, който може да има най-голям ефект при конкретните обстоятелства. Важно е да се отбележи, че поради взаимовръзките между факторите за вътрешноприсъщ риск е вероятно примерните събития и условия също да бъдат обект на други фактори за вътрешноприсъщ риск или да бъдат повлияни от тях в различна степен. Вижте също МОС 315 (преработен 2019 г.), Приложение 2.

Фактор за вътрешноприсъщ риск	**Примери за събития или условия, които може да породят рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата на ниво твърдение за вярност**
Сложност	• Наличие на сложни сделки и операции, които се отчитат счетоводно в повече от едно предприятие или бизнес единица в групата. • Прилагане на счетоводни политики от страна на предприятия или бизнес единици в групата, които се различават от тези, прилагани по отношение на финансовия отчет на групата. • Счетоводни оценки или оповестявания, включващи сложни процеси, използвани от предприятия или бизнес единици в групата, като например счетоводно отчитане на сложни финансови инструменти. • Операции, които са обект на висока степен на сложно регулиране в няколко юрисдикции или предприятия и бизнес единици в групата, които осъществяват дейност в множество отрасли, предмет на различни видове регулации.
Субективност	• Преценки относно това кои предприятия или бизнес единици в групата изискват включване на тяхната финансова информация във финансовите отчети на групата в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, например дали съществуват предприятия със специално предназначение или нетърговски предприятия, които изискват включване. • Преценки относно правилното прилагане на изискванията на

Фактор за вътрешноприсъщ риск	Примери за събития или условия, които може да породят рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата на ниво твърдение за вярност
	приложимата рамка за финансово отчитане от страна на предприятията или бизнес единиците в групата.
Промяна	• Чести придобивания, освобождаване от активи или реорганизации.
Несигурност	• Предприятия или бизнес единици в групата, опериращи в чуждестранни юрисдикции, които може да бъдат изложени на фактори като неочаквана правителствена намеса в области като търговията и фискалната политика и ограничения върху движението на валута и дивиденти; и колебания на валутните курсове.
Податливост на неправилно отчитане поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск	• Необичайни взаимоотношения и сделки със свързани лица. • Предприятия или бизнес единици в групата с различен край на финансовата година, което може да се използва за манипулиране момента на отчитане на сделките и операциите. • Предходни случаи на неразрешени или непълни консолидационни корекции. • Агресивно данъчно планиране в рамките на групата или големи операции с парични средства с предприятия в данъчни убежища. • Предходни случаи на вътрешногрупови салда по сметки, които не се балансират или равняват при консолидация. • Големи или необичайни парични преводи в рамките на групата, особено към новосъздадени предприятия или бизнес единици, работещи на места със значителен или повишен риск от измами.

Индикаторите, че контролната среда, процесът на групата за оценка на риска или процесът на групата за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол на групата не са подходящи за конкретните обстоятелства на групата, като се има предвид естеството и сложността на групата, и не осигуряват подходяща основа за другите компоненти на системата за вътрешен контрол на групата, включват:

- лоши структури за корпоративно управление, включително непрозрачни процеси на вземане на решения.
- несъществуващи или неефективни контроли върху процеса по финансово отчитане на групата, включително неадекватна информация за ръководството на групата относно текущото наблюдение на операциите и финансовите резултати на предприятията или бизнес единиците в групата.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 610 (ПРЕРАБОТЕН 2013 г.)

ПОЛЗВАНЕ РАБОТАТА НА ВЪТРЕШНИТЕ ОДИТОРИ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2014 г.

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1–5

Взаимовръзка между МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 610 (преработен 2013 г.) 6–10

Отговорност на външния одитор за одита 11

Дата на влизане в сила 12

Цели 13

Определения 14

Изисквания

Определяне дали, в кои области и до каква степен може да се използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” 15–20

Ползване работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” 21–25

Определяне дали, в кои области и до каква степен вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие 26–32

Използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие 33–35

Документация 36-37

Приложение и други пояснителни материали

Определение на функцията „вътрешен одит”..... A1–A4

Определяне дали, в кои области и до каква степен може да се използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” A5–A23

Ползване работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” A24–A30

Определяне дали, в кои области и до каква степен вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие A31–A39

Международен одиторски стандарт (МОС) 610 (преработен 2013 г.) *Ползване работата на вътрешните одитори* следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на външния одитор, в случай че използва работата на вътрешните одитори. Това включва (а) използване работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" при получаване на одиторски доказателства и (б) използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие под ръководството, надзора и прегледа на външния одитор.

2. Настоящият МОС не е приложим, в случай че предприятието не разполага с функция „вътрешен одит". (Вж. параграф А2)

3. Ако предприятието разполага с функция „вътрешен одит", изискванията на настоящия МОС, отнасящи се до използването на работата на лицата, изпълняващи тази функция, не са приложими, в случай че:

   (а) отговорностите и дейността на лицата, изпълняващи функцията нямат отношение към одита; или

   (б) на базата на предварителното разбиране на одитора за тази функция, придобито в резултат на процедурите, изпълнени съгласно МОС 315 (преработен 2019 г.),[1] външният одитор не очаква да използва работата на лицата, изпълняващи функцията, за получаване на одиторски доказателства.

   Нищо от съдържащото се в настоящия МОС не изисква външният одитор да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", за да модифицира естеството или времето на изпълнение или за да намали обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени пряко от външния одитор; това остава въпрос, който да бъде решен от външния одитор при определяне на цялостната стратегия за одита.

4. Нещо повече, изискванията на настоящия МОС, отнасящи се до прякото съдействие, не са приложими, в случай че външният одитор не планира да използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие.

5. В някои юрисдикции законодателството или нормативните разпоредби могат да забраняват или да налагат известни ограничения на външния одитор да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" или да използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие. Международните одиторски стандарти не са с по-голяма правна сила, отколкото законодателството или нормативните

[1] МОС 315 (преработен 2019 г.) *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*

разпоредби, регулиращи одита на финансови отчети.[2] Следователно подобни забрани или ограничения не пречат на външния одитор да изпълнява изискванията на Международните одиторски стандарти. (Вж. параграф А31)

Взаимовръзка между МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 610 (преработен 2013 г.)

6. Много предприятия създават функция „вътрешен одит" като част от системата си за вътрешен контрол и общо управление. Целите и обхватът на функцията „вътрешен одит", естеството на нейните отговорности и организационен статут, включително правомощията и отговорността на лицата, изпълняващи функцията, варират в широки граници и зависят от големината и структурата на предприятието, изискванията на ръководството и в случаите, в които това е приложимо – на лицата, натоварени с общо управление.

7. МОС 315 (преработен 2019 г.) адресира начина, по който познанията и опитът на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", биха могли да окажат влияние върху разбирането на външния одитор за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол и върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания. МОС 315 (преработен 2019 г.)[3] обяснява, също така, как ефективната комуникация между вътрешните и външните одитори създава среда, в която външният одитор може да бъде информиран по съществени въпроси, които биха могли да окажат влияние върху неговата работа.

8. В зависимост от това дали организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" подкрепят адекватно обективността на вътрешните одитори, в зависимост от нивото на компетентност на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" и от това дали тези лица прилагат систематичен и дисциплиниран подход, външният одитор може да е в състояние да използва работата на лицата, изпълняващи тази функция по един конструктивен и допълващ неговата работа начин. Настоящият МОС адресира отговорностите на външния одитор, когато, на базата на предварителното разбиране на одитора за функцията „вътрешен одит", придобито в резултат на процедурите, изпълнени съгласно МОС 315 (преработен 2019 г.), външният одитор очаква да използва работата на лицата, изпълняващи функцията, като част от получените одиторски

[2] МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие Международните одиторски стандарти*, параграф А60

[3] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 24(а)(ii) и Приложение 4

доказателства.[4] Използването на тяхната работа по такъв начин модифицира естеството или времето на изпълнение или намалява обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени пряко от външния одитор.

9. В допълнение, настоящият МОС адресира също така и отговорностите на външния одитор, в случай че прецени да използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие под ръководството, надзора и прегледа на външния одитор.

10. Възможно е в предприятието да има лица, изпълняващи процедури, сходни с тези, изпълнявани от звено за вътрешен одит. Тези процедури обаче, освен ако не са изпълнявани от обективни и компетентни лица, прилагащи систематичен и дисциплиниран подход, включително контрол върху качеството, биха били счетени за вътрешни контроли и получаването на доказателства относно ефективността на подобни контроли би било част от одиторските процедури в отговор на оценените рискове в съответствие с МОС 330.[5]

Отговорност на външния одитор за одита

11. Външният одитор носи изключителната отговорност за изразеното одиторско мнение и тази отговорност не се намалява от това, че външният одитор използва при ангажимента работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" или вътрешни одитори, които да окажат пряко съдействие. Независимо че тези лица могат да изпълняват одиторски процедури, сходни с тези, изпълнявани от външния одитор, нито функцията „вътрешен одит", нито вътрешните одитори са независими от предприятието, както се изисква по отношение на външния одитор при одит на финансови отчети в съответствие с МОС 200.[6] Следователно настоящият МОС дефинира условията, които са необходими, за да може външният одитор да е в състояние да използва работата на вътрешни одитори. Стандартът дефинира също необходимите усилия за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства че работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", или оказването на пряко съдействие от вътрешните одитори, са подходящи за целите на одита. Изискванията са разработени с цел да осигурят рамка за преценката на външния одитор във връзка с използването на работата на вътрешните одитори с оглед предотвратяване прекомерното или неправомерното използване на тази работа.

---

4 Вж. параграфи 15–25.

5 МОС 330 *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

6 МОС 200, параграф 14

Дата на влизане в сила

12. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2014 г.

Цели

13. Целите на външния одитор в случаите, когато предприятието разполага с функция „вътрешен одит" и външният одитор очаква да използва работата на лицата, изпълняващи тази функция, за да модифицира естеството или времето на изпълнение или за да намали обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени пряко от външния одитор, или да използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие, са:

    (а) да определи дали работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" или прякото съдействие от страна на вътрешните одитори биха могли да бъдат използвани, и ако това е така – в кои области и до каква степен;

    и след като е взел това решение:

    (б) в случай че използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", да определи дали тази работа е подходяща за целите на одита; и

    (в) в случай че използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие, да осъществи подходящо ръководство, надзор и преглед върху тяхната работа.

Определения

14. За целите на настоящия МОС, следните термини имат значението, дадено им по-долу:

    (а) Функция „вътрешен одит" – Функция на предприятието и изпълняващите функцията лица, които извършват дейности по изразяване на сигурност и консултиране, разработени с цел оценяване и повишаване ефективността на процесите на предприятието за общо управление, управление на риска и вътрешен контрол. (Вж. параграфи А1–А4)

    (б) Пряко съдействие – Използването на вътрешните одитори за изпълнение на одиторски процедури под ръководството, надзора и прегледа на външния одитор.

Изисквания

Определяне дали, в кои области и до каква степен може да се използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит"

Оценяване на функцията „вътрешен одит"

15. Външният одитор следва да определи дали работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", може да бъде използвана за целите на одита, като оцени следното:

    (а) степента, в която организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" подкрепят обективността на вътрешните одитори; (вж. параграфи А5–А9)

    (б) нивото на компетентност на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит"; и (вж. параграфи А5–А9)

    (в) дали лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" прилагат систематичен и дисциплиниран подход, включително контрол върху качеството. (Вж. параграфи А10–А11)

16. Външният одитор не следва да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", ако външният одитор реши, че:

    (а) организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" не подкрепят адекватно обективността на вътрешните одитори;

    (б) на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", липсва достатъчна компетентност; или

    (в) лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" не прилагат систематичен и дисциплиниран подход, включително контрол върху качеството. (Вж. параграфи А12–А14)

Определяне естеството и обхвата на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", която може да бъде използвана

17. Като база за определяне областите и степента, в която може да бъде използвана работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", външният одитор следва да разгледа естеството и обхвата на работата, която е била извършена или която е планирано да бъде извършена, от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", както и дали тя е уместна с оглед цялостната стратегия за одита и одиторския план на външния одитор. (Вж. параграфи А15–А17)

18. Външният одитор следва да направи всички съществени преценки при ангажимента за одит и с цел предотвратяване неправомерното използване на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен

одит", следва да планира да използва работата на тези лица в по-малка степен и той да извърши пряко работата в по-голяма степен: (Вж. параграфи А15–А17)

(а) колкото повече преценки се правят при:

(i) планиране и изпълнение на съответните одиторски процедури; и

(ii) оценяване на събраните одиторски доказателства; (вж. параграфи А18–А19)

(б) колкото по-висок е оценението риск от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, като специално внимание се обръща на рисковете, идентифицирани като съществени; (вж. параграфи А20–А22)

(в) колкото по-нисък е организационният статут на лицата, изпълняващи функцията и в колкото по-малка степен съответните политики и процедури подкрепят адекватно обективността на вътрешните одитори; и

(г) колкото по-ниско е нивото на компетентност на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит".

19. Външният одитор следва да оцени също дали като цяло използването на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" в планираната степен няма да доведе до това външният одитор да не е достатъчно ангажиран с одита, като се има предвид изключителната отговорност на външния одитор за изразеното одиторско мнение. (Вж. параграфи А15–А22)

20. Когато представя пред лицата, натоварени с общото управление общ преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита в съответствие с МОС 260 (преработен),[7] външният одитор следва да комуникира как е планирал да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит". (Вж. параграф А23)

Използване работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит"

21. В случай че външният одитор планира да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", външният одитор следва да обсъди планираното използване на работата с тези лица, като база за координиране на съответните им дейности. (Вж. параграфи А24–А26)

[7] МОС 260 (преработен) *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 15

22. Външният одитор следва да се запознае с докладите на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", отнасящи се до работата на тези лица, която външният одитор планира да използва, за да придобие разбиране за естеството и обхвата на изпълнените от тях одиторски процедури и съответните констатации.

23. Външният одитор следва да изпълни достатъчни одиторски процедури върху работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", която външният одитор планира да използва, за да определи нейната адекватност за целите на одита, включително да оцени дали:

    (а) работата на тези лица е била правилно планирана и изпълнена, дали върху нея е осъществен правилен надзор и преглед и дали е подходящо документирана;

    (б) са били получени достатъчни и уместни доказателства, които да позволят на тези лица да направят разумни заключения; и

    (в) заключенията, до които е достигнато, са подходящи при конкретните обстоятелства и дали докладите, изготвени от тези лица, са в съответствие с резултатите от извършената работа. (Вж. параграфи А27–А30)

24. Естеството и обхватът на одиторските процедури на външния одитор следва да са в отговор на оценката от страна на външния одитор на:

    (а) това в каква степен се изискват преценки;

    (б) оценения риск от съществени неправилни отчитания;

    (в) степента, в която организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", подкрепят обективността на вътрешните одитори; и

    (г) нивото на компетентност на лицата, изпълняващи функцията;[8] (Вж. параграфи А27–А29)

    като следва да включват и повторно изпълнение на известна част от работата. (Вж. параграф А30)

25. Външният одитор следва да оцени също дали заключенията му относно лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" съгласно параграф 15 от настоящия МОС и определянето на естеството и обхвата на използване на работата на тези лица за целите на одита съгласно параграфи 18–19 от настоящия МОС остават подходящи.

[8] Вж. параграф 18.

Определяне дали, в кои области и до каква степен вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие

Определяне дали вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие за целите на одита

26. Законодателството или нормативните разпоредби могат да забраняват на външния одитор да получава пряко съдействие от вътрешните одитори. В такъв случай, параграфи 27–35 и 37 не са приложими. (Вж. параграф А31)

27. В случай че използването на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие не е забранено от законодателството или нормативните разпоредби и външният одитор планира да използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие при одита, външният одитор следва да оцени наличието и значимостта на заплахите за обективността и нивото на компетентност на вътрешните одитори, които ще окажат това съдействие. Оценката на външния одитор на наличието и значимостта на заплахи за обективността на вътрешните одитори следва да включва проучващи запитвания до вътрешните одитори относно интереси и взаимовръзки, които биха могли да породят заплаха за тяхната обективност. (Вж. параграфи А32–А34)

28. Външният одитор не следва да използва вътрешен одитор за оказване на пряко съдействие, в случай че:

    (а) са налице съществени заплахи за обективността на този вътрешен одитор; или

    (б) на вътрешния одитор липсва достатъчна компетентност да извърши набелязаната работа. (Вж. параграфи А32–А34)

Определяне естеството и обхвата на работата, която може да бъде възложена на вътрешните одитори, оказващи пряко съдействие

29. При определяне на естеството и обхвата на работата, която би могла да бъде възложена на вътрешните одитори, както и на естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството, надзора и прегледа, които са подходящи при конкретните обстоятелства, външният одитор следва да вземе под внимание:

    (а) степента, в която са необходими преценки при:

        (i) планирането и изпълнението на съответните одиторски процедури; и

        (ii) оценяването на събраните одиторски доказателства;

    (б) оценения риск от съществени неправилни отчитания; и

(в) оценката на външния одитор за наличието и значимостта на заплахи за обективността и за нивото на компетентност на вътрешните одитори, които ще оказват това съдействие. (Вж. параграфи А35–А39)

30. Външният одитор не следва да използва вътрешните одитори, които ще оказват пряко съдействие, за изпълнението на процедури, които:

(а) са свързани с използване на съществени преценки при одита; (вж. параграф А19)

(б) се отнасят до оценени като по-високи рискове от съществени неправилни отчитания, когато преценката, която се изисква при изпълнение на съответните одиторски процедури или оценяване на събраните одиторски доказателства, е повече от ограничена; (вж. параграф А38)

(в) се отнасят до работа, с която вътрешните одитори са били ангажирани и която вече е била, или ще бъде, докладвана до ръководството или лицата, натоварени с общо управление от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит"; или

(г) се отнасят до решения, които външният одитор взема в съответствие с настоящия МОС по отношение на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" и използването на тяхната работа или пряко съдействие. (Вж. параграфи А35–А39)

31. След като е оценил по подходящ начин дали и в каква степен вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие при одита, външният одитор следва, при комуникиране с лицата, натоварени с общо управление на общия преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита в съответствие с МОС 260 (преработен),[9] да комуникира естеството и обхвата на планираното използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие, така че да се постигне взаимно разбиране, че това използване не е прекомерно при конкретните обстоятелства, отнасящи се до този ангажимент. (Вж. параграф А39)

32. Външният одитор следва да оцени дали, използването на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие в планираната степен, разгледано заедно с планираното използване на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", няма да доведе до това външният одитор да не е достатъчно ангажиран с одита, като се има предвид изключителната отговорност на външния одитор за изразеното одиторско мнение.

[9] МОС 260 (преработен), параграф 15

Използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие

33. Преди да използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие за целите на одита, външният одитор следва:

    (а) да получи писмено потвърждение от упълномощен представител на предприятието, че на вътрешните одитори ще бъде позволено да следват указанията на външния одитор и че предприятието няма да се намесва в работата, която вътрешните одитори извършват за външния одитор; и

    (б) да получи писмено потвърждение от вътрешните одитори, че те ще запазят, съгласно указанията на външния одитор, в конфиденциалност конкретните въпроси и ще уведомяват външния одитор за всяка заплаха за тяхната обективност.

34. Външният одитор следва да осъществява ръководство, надзор и преглед върху работата, извършвана от вътрешните одитори във връзка с ангажимента в съответствие с МОС 220 (преработен).[10] При това:

    (а) естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа следва да отчитат, че вътрешните одитори не са независими от предприятието и да съответстват на резултатите от оценката на факторите, посочени в параграф 29 от настоящия МОС; и

    (б) процедурите на преглед следва да включват по отношение на известна част от работата, извършвана от вътрешните одитори, обратно проследяване от страна на външния одитор до стоящите в основата одиторски доказателства.

    Ръководството, надзорът и прегледът от страна на външния одитор върху работата, извършвана от вътрешните одитори, следва да са достатъчни, за да може външният одитор да определи, че вътрешните одитори са получили достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да подкрепят заключенията, основаващи се на тази работа. (Вж. параграфи А40–А41)

35. При ръководството, надзора и прегледа на работата, извършвана от вътрешните одитори, външният одитор следва да запази повишено внимание относно индикации, че оценките, направени от външния одитор съгласно параграф 27, вече не са подходящи.

Документация

[10] МОС 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети*

36. В случай че външният одитор използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", външният одитор следва да включи в одиторската документация:

(а) оценката на:

(i) това дали организационният статут и съответните политики и процедури на тези лица подкрепят адекватно обективността на вътрешните одитори;

(ii) нивото на компетентност на лицата, изпълняващи функцията; и

(iii) това дали лицата, изпълняващи функцията прилагат систематичен и дисциплиниран подход, включително контрол върху качеството;

(б) естеството и обхвата на използваната работа и основанието за това решение; и

(в) одиторските процедури, изпълнени от външния одитор с цел оценяване адекватността на използваната работа.

37. В случай че външният одитор използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие при одита, външният одитор следва да включи в одиторската документация:

(а) оценката на наличието и значимостта на заплахи за обективността на вътрешните одитори, както и за нивото на компетентност на вътрешните одитори, използвани за оказване на пряко съдействие;

(б) основанието за решението относно естеството и обхвата на работата, извършвана от вътрешните одитори;

(в) кой е осъществил преглед на извършената работа, както и датата и обхвата на този преглед в съответствие с МОС 230;[11]

(г) писмените потвърждения, получени от упълномощения представител на предприятието и вътрешните одитори съгласно параграф 33 от настоящия МОС; и

(д) работните книжа, изготвени от вътрешните одитори, които са оказали пряко съдействие при ангажимента за одит.

***

[11] МОС 230 *Одиторска документация*

Приложение и други пояснителни материали

Определение на функцията „вътрешен одит” (Вж. параграфи 2, 14(а))

А1. Обикновено целите и обхватът на функцията „вътрешен одит” включват дейности по изразяване на сигурност и консултиране, разработени с цел оценяване и повишаване ефективността на процесите на предприятието за общо управление, на управлението на риска и на вътрешния контрол, като например следните:

Дейности, свързани с общото управление

- Лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” биха могли да оценяват процеса на общо управление по отношение на това доколко изпълнява целите, свързани с етиката и ценностите, управлението на резултатите от дейността и отговорността, комуникирането на информация относно риска и контрола с подходящите звена в организацията, както и ефективността на комуникацията между лицата, натоварени с общото управление, външните и вътрешни одитори и ръководството.

Дейности, свързани с управлението на риска

- Лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” биха могли да съдействат на предприятието, като идентифицират и оценяват значителните експозиции на риск и като допринасят за усъвършенстване управлението на риска и вътрешния контрол (включително ефективността на процесите на финансово отчитане).
- Лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” биха могли да изпълняват процедури с цел подпомагане на предприятието при разкриването на измами.

Дейности, свързани с вътрешния контрол

- Оценяване на вътрешния контрол. На лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, може да бъде възложена специална отговорност за извършване преглед на контролите, оценяване на тяхното функциониране и отправяне на препоръки за тяхното подобряване. Извършвайки тези дейности, лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” изразяват сигурност относно контролите. Така например, лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” биха могли да планират и изпълняват тестове или други процедури, с цел изразяване на сигурност пред ръководството и лицата, натоварени с общото управление, по отношение на проектирането, внедряването и оперативната

ефективност на вътрешния контрол, включително тези контроли, които имат отношение към одита.

- Проверка на финансовата и оперативна информация. На лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", може да бъде възложена задача да извършват преглед на средствата, използвани за идентифициране, признаване, оценяване, класифициране и отчитане на финансова и оперативна информация, както и да извършват специални проучвания по отделни позиции, включително подробно тестване на сделки и операции, салда и процедури.

- Преглед на оперативната дейност. На лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", може да бъде възложена задача да извършват преглед на икономическата същност, ефикасността и ефективността на оперативната дейност, включително нефинансовата дейност на предприятието.

- Преглед на спазването на законодателството и нормативните разпоредби. На лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", може да бъде възложена задача да извършват преглед на спазването на законодателството, нормативните разпоредби и други външни изисквания, а също и на политиката и указанията на ръководството и други вътрешни изисквания.

А2. Дейности, сходни с тези, изпълнявани от функцията „вътрешен одит" биха могли да бъдат осъществявани от функции в рамките на предприятието с други наименования. Част или всички дейности на функцията „вътрешен одит" биха могли да бъдат изнесени извън предприятието и възложени на доставчик на услуги, явяващ се трета страна. Нито наименованието на тази функция, нито това дали тя се осъществява от предприятието или от доставчик на услуги – трета страна, определят еднозначно дали външният одитор може да използва работата, извършвана от лицата, изпълняващи тази функция. По-скоро значение имат естеството на дейностите; степента, до която организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", подкрепят обективността на вътрешните одитори; компетентността; и систематичният и дисциплиниран подход на тези лица. Позоваването в настоящия МОС на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", включват съответните дейности на други звена и лица или доставчици, явяващи се трета страни, притежаващи тези характеристики.

А3. Освен това, лицата в предприятието с оперативни и управленски задължения и отговорности извън звеното за вътрешен одит обикновено биха били изправени пред заплахи за тяхната обективност, които биха

попречили те да бъдат третирани като част от функцията „вътрешен одит" за целите на настоящия МОС, независимо че биха могли да изпълняват контроли, които могат да бъдат тествани в съответствие с МОС 330.[12] Поради тази причина, текущото наблюдение върху контролите, осъществявано от собственика-управител, не би било счетено за равносилно на функция „вътрешен одит".

A4. Макар целите на функцията „вътрешен одит" на предприятието и тези на външния одитор да се различават, лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", могат да изпълняват процедури, сходни с тези, изпълнявани от външния одитор при одита на финансови отчети. Ако това е така, външният одитор може да използва тази функция за целите на одита по един или повече от следните начини:

- За да получи информация, която има отношение към оценката, която външният одитор прави за рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на грешка или измама. В това отношение, МОС 315 (преработен 2019 г.)[13] изисква външният одитор да разбере естеството на отговорностите на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", статута на функцията в рамките на организацията и дейностите, които са изпълнени или ще бъдат изпълнени, както и да отправи проучващи запитвания до подходящи лица сред тези, които изпълняват функцията „вътрешен одит" (ако предприятието разполага с такава функция); или
- Освен ако не е забранено или в известна степен ограничено от законодателството или нормативните разпоредби, външният одитор, след като направи подходяща оценка, може да реши да използва работата, която е била извършена от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", през съответния период, като частичен заместител на одиторските доказателства, които биха били получени пряко от външния одитор.[14]

В допълнение, освен ако законодателството или нормативна разпоредба не забранява или ограничава това в известна степен, външният одитор може да използва вътрешните одитори за изпълнение на одиторски процедури под ръководството, надзора и прегледа на външния одитор (наричано в настоящия МОС „пряко съдействие").[15]

ОДИТ

[12] Вж. параграф 10.

[13] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 14(а)

[14] Вж. параграфи 15–25.

[15] Вж. параграфи 26–35.

Определяне дали, в кои области и до каква степен може да се използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит"

Оценяване на функцията „вътрешен одит"

Обективност и компетентност (Вж. параграф 15(а)–(б))

A5. Външният одитор използва професионална преценка, когато решава дали работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" може да бъде използвана за целите на одита, както и естеството и степента, в която работата на тези лица може да бъде използвана при конкретните обстоятелства.

A6. Степента, в която организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", подкрепят обективността на вътрешните одитори, както и нивото на компетентност на тези лица, са от особено важно значение, когато се определя дали при конкретните обстоятелства е целесъобразно да се използва работата на тези лица и ако това е така – по какъв начин и в каква степен да се използва тяхната работа.

A7. Обективността означава способността тези задачи да бъдат изпълнявани, без да се позволява предубеденост, конфликт на интереси или неправомерно влияние от страна на други лица да преобладават над професионалните преценки. Факторите, които биха могли да окажат влияние върху оценката на външния одитор включват:

- Дали организационният статут на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", включително техните правомощия и отговорност, подкрепят способността на тези лица да не са подвластни на предубеденост, конфликт на интереси или неправомерно влияние от страна на други лица, които да преобладават над професионалните им преценки. Например, дали лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" докладват до лицата, натоварени с общото управление или до длъжностно лице с подходящи правомощия или в случай че докладват до ръководството – дали имат пряк достъп до лицата, натоварени с общо управление.

- Дали лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" не са натоварени с влизащи в конфликт отговорности, например, дали имат управленски или оперативни задължения или отговорности, извън функцията „вътрешен одит".

- Дали лицата, натоварени с общото управление осъществяват надзор над трудовоправните решения, свързани с функцията „вътрешен одит", например, определянето на целесъобразната политика по отношение на възнагражденията.

- Дали са налице някакви ограничения или ограничаващи свободата на действие условия, наложени на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" от страна на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, например, при комуникиране констатациите на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" с външния одитор.

- Дали вътрешните одитори членуват в съответните професионални организации и тяхното членство ги задължава да спазват изискванията на приложимите професионални стандарти, отнасящи се до обективността или дали тяхната вътрешна политика постига същите цели.

A8. Компетентността на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" означава постигане и поддържане на познанията и уменията на функцията като цяло на ниво, позволяващо възлаганите задачи да бъдат изпълнявани с необходимото внимание и в съответствие с приложимите професионални стандарти. Факторите, които биха могли да окажат влияние върху решението на външния одитор включват:

- Дали функцията „вътрешен одит" е подходящо и целесъобразно обезпечена с ресурси, съответстващи на големината на предприятието и естеството на неговата дейност.

- Дали е налице установена политика за наемане на работа, обучение и възлагане на ангажименти за вътрешен одит на вътрешните одитори.

- Дали вътрешните одитори са преминали подходящо методологическо обучение и са постигнали професионализъм в областта на одита. Уместните критерии, които биха могли да бъдат взети под внимание от външния одитор при тази оценка включват, например, притежаваните от вътрешните одитори подходяща професионална квалификация и опит.

- Дали вътрешните одитори притежават необходимите познания, отнасящи се до финансовото отчитане на предприятието и приложимата рамка за финансово отчитане и дали лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" притежават необходимите умения (например, познания за конкретния отрасъл) за да извършват работа, свързана с финансовите отчети на предприятието.

- Дали вътрешните одитори са членове на съответните професионални организации, които ги задължават да спазват изискванията на приложимите професионални стандарти, включително изискванията за продължаващо професионално развитие.

А9. Обективността и компетентността могат да бъдат разглеждани като намиращи се в непрекъсната връзка. Колкото повече организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", подкрепят обективността на вътрешните одитори и колкото по-високо е нивото на компетентност на тези лица, толкова по-вероятно е, че външният одитор ще може да използва работата им и то в повече области. От друга страна, организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", които подкрепят обективността на вътрешните одитори не могат да компенсират евентуална липса на достатъчна компетентност у тези лица. Равносилно, по-високото ниво на компетентност на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", не може да компенсира организационен статут и политики и процедури, които не подкрепят адекватно обективността на вътрешните одитори.

Прилагане на систематичен и дисциплиниран подход (Вж. параграф 15(в))

А10. Прилагането на систематичен и дисциплиниран подход към планирането, изпълнението, надзора, прегледа и документирането на дейностите отличава дейностите на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", от други контроли по текущо наблюдение, които биха могли да бъдат извършвани в предприятието.

А11. Факторите, които биха могли да окажат влияние върху решение на външния одитор дали лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" прилагат систематичен и дисциплиниран подход, включват:

- Наличието, уместността и използването на документирани процедури или насоки за вътрешен одит, обхващащи области като оценка на риска, работни планове, документиране и отчитане, естеството и обхватът на които е съобразен с големината и конкретните обстоятелства, свързани с предприятието.
- Дали лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", разполагат с подходяща политика и процедури за контрол върху качеството, например, политики и процедури, които биха били приложими по отношение на функцията „вътрешен одит" (примерно, тези отнасящи се до лидерството, човешките ресурси и изпълнението на ангажимента) или изисквания за контрол върху качеството в стандарти, изготвени и въведени от съответните професионални организации на вътрешните одитори. Възможно е тези организации да установяват и други подходящи изисквания, например извършването на периодични външни оценки на качеството.

Обстоятелства, при които работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" не може да бъде използвана (Вж. параграф 16)

A12. Оценката от страна на външния одитор относно това дали организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", подкрепят адекватно обективността на вътрешните одитори, относно нивото на компетентност на тези лица и това дали те прилагат систематичен и дисциплиниран подход, може да показва, че рисковете за качеството на работата на тези лица са значителни и следователно използването на каквато и да е част от работата им в качеството на одиторски доказателства не е уместно.

A13. Разглеждането на факторите, посочени в параграфи A7, A8 и A11 от настоящия МОС, самостоятелно и взети като съвкупност, е важно, тъй като един отделен фактор често не е достатъчен, за да се направи заключение, че работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", не може да бъде използвана за целите на одита. Например, организационният статут на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", е особено важен при оценяване на заплахите за обективността на вътрешните одитори. В случай че лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", докладват на ръководството, това би било счетено за значителна заплаха за обективността на тези лица, освен ако други фактори, като тези, описани в параграф A7 от настоящия МОС, взети заедно осигуряват достатъчни предпазни мерки, за да сведат заплахата до приемливо ниво.

A14. В допълнение, Кодексът на СМСЕС [16] посочва, че заплаха от преглед на собствената работа възниква, когато външният одитор приеме ангажимент да предостави услуги по вътрешен одит на клиент за одит и резултатите от тези услуги ще бъдат използвани при провеждане на одита. Това е така, защото съществува възможност екипът по ангажимента да използва резултатите от услугите по вътрешен одит, без да оцени по подходящ начин тези резултати или без да упражни същото ниво на професионален скептицизъм, какъвто би бил упражнен, когато работата по вътрешен одит се изпълнява от лица, които не са членове на фирмата. Кодексът на СМСЕС[17] разглежда забраните, които са приложими при определени обстоятелства, и заплахите и предпазните мерки, които могат да бъдат приложени за свеждане на заплахите до приемливо ниво при други обстоятелства.

[16] *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* (Кодекс на СМСЕС) на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (СМСЕС), параграфи 605.4 П1 до 605.4 П3

[17] Кодекс на СМСЕС, параграфи 605.1 до 605.6 П1

Определяне естеството и обхвата на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", която може да бъде използвана

Фактори, оказващи влияние върху определянето на естеството и обхвата на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", която може да бъде използвана (Вж. параграфи 17–19)

A15. След като външният одитор реши, че работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" може да бъде използвана за целите на одита, първият въпрос, който възниква е дали планираното естество и обхват на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", която е била извършена или е планирано да бъде извършена са подходящи с оглед цялостната стратегия на одита и одиторския план, които външният одитор е определил в съответствие с МОС 300.[18]

A16. Примерите за работа на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", която може да бъде използвана от външния одитор включват:

- Тестване на оперативната ефективност на контролите.
- Процедури по същество, включващи ограничени преценки.
- Наблюдение на инвентаризации.
- Проследяване на сделки и операции през информационната система, имаща отношение към финансовото отчитане.
- Тестване за съответствие с регулаторни изисквания.

A17. Решението на външния одитор относно планираното естество и обхват на използване на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", ще бъде повлияно от оценката на външния одитор на степента, в която организационният статут и съответните политики и процедури на тези лица адекватно подкрепят обективността на вътрешните одитори и нивото на компетентност на тези лица съгласно параграф 18 от настоящия МОС. В допълнение, при вземането на решение външният одитор се съобразява с това в каква степен са необходими преценки при планирането, изпълнението и оценяването на тази работа и с оценения риск от съществени неправилни отчитания на ниво твърдения за вярност. Освен това, съществуват обстоятелства, при които външният одитор не може да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", за целите на одита, както това е посочено в параграф 16 от настоящия МОС.

Преценки при планирането и изпълненото на одиторските процедури и оценяване на резултатите от тях (Вж. параграфи 18(а), 30(а))

[18] МОС 300 *Планиране на одита на финансови отчети*

A18. Колкото повече са преценките, които е необходимо да бъдат направени при планиране и изпълнение на одиторските процедури и при оценяване на одиторските доказателства, толкова в по-голяма степен ще е необходимо външният одитор пряко да изпълни повече процедури в съответствие с параграф 18 от настоящия МОС, тъй като единствено използването на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", няма да предостави на външния одитор достатъчни и уместни одиторски доказателства.

A19. Доколкото външният одитор носи изключителната отговорност за изразеното одиторско мнение, външният одитор трябва да направи съществените преценки в ангажимента за одит в съответствие с параграф 18. Съществените преценки включват следното:

- оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания;
- оценяване достатъчността на изпълнените тестове;
- оценяване уместността на използването от ръководството на предположението за действащо предприятие;
- оценяване на значимите счетоводни приблизителни оценки; и
- оценяване адекватността на оповестяванията във финансовия отчет и други въпроси, оказващи влияние върху одиторския доклад.

Оценени рискове от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 18(б))

A20. По отношение на конкретно салдо по сметка, клас сделки и операции или оповестяване, колкото по-висок е оценението риск от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, често толкова повече преценки се изискват при планиране и изпълнение на одиторските процедури и оценяване на резултатите от тях. При такива обстоятелства, външният одитор ще трябва да изпълни повече процедури пряко в съответствие с параграф 18 от настоящия МОС и следователно ще използва в по-малка степен работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", при получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Освен това, както е обяснено в МОС 200,[19] колкото по-висок е оценението риск от съществени неправилни отчитания, толкова по-убедителни ще трябва да бъдат одиторските доказателства, изисквани от външния одитор, и следователно външният одитор ще трябва да изпълни по-голяма част от работата пряко.

[19] МОС 200, параграф А32

А21. Както е обяснено в МОС 315 (преработен 2019 г.),[20] съществените рискове са рискове, оценени близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск и следователно възможността външният одитор да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", по отношение на съществените рискове ще бъде ограничена до процедури, които предполагат ограничени преценки. Освен това, когато рисковете от съществени неправилни отчитания са различни от ниски, използването на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", взето само по себе си, е малко вероятно да сведе одиторския риск до приемливо ниско ниво и да елиминира необходимостта външният одитор да изпълни някои тестове пряко.

А22. Изпълнението на процедури в съответствие с настоящия МОС може да накара външния одитор да преразгледа оценката, която е направил по отношение на риска от съществени неправилни отчитания. В резултат, това може да окаже влияние върху решението на външния одитор дали да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", и дали е необходимо по-нататъшното прилагане на настоящия МОС.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (Вж. параграф 20)

А23. В съответствие с МОС 260 (преработен),[21] от външния одитор се изисква да комуникира с лицата, натоварени с общото управление, общ преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита. Планираното използване на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", представлява неразделна част от цялостната одиторска стратегия на външния одитор и следователно е уместно при разбирането на предложения одиторски подход от лицата, натоварени с общото управление.

Използване работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит"

Обсъждане и координация с лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" (Вж. параграф 21)

А24. При обсъждането с лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", на планираното използване на тяхната работа като база за координиране на съответните дейности, би могло да е полезно да се вземе предвид следното:

- Времето на изпълнение на тази работа.
- Естеството на извършената работа.

[20] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 12(л)

[21] МОС 260 (преработен), параграф 15

- Степента на обхващане използвана от одитора.
- Ниво на същественост за финансовия отчет като цяло (и ако е приложимо, ниво или нива на същественост по отношение на конкретни класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания) и нивото на същественост при изпълнението на одиторските процедури.
- Предложените методи за избор на обекти и размер на извадките.
- Документиране на извършената работа.
- Процедури за преглед и отчитане.

А25. Координацията между външния одитор и лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" е ефективно, когато например:

- Обсъждането се провежда на подходящи интервали в течение на целия период.
- Външният одитор информира лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" за съществените въпроси, които биха могли да ги касаят.
- Външният одитор е информиран и има достъп до съответните доклади на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" и е уведомен за всякакви съществени въпроси, които са станали известни на тези лица, когато тези въпроси биха могли да окажат влияние върху работата на външния одитор, така че външният одитор да може да прецени последствията от тези въпроси за ангажимента за одит.

А26. МОС 200[22] разглежда важността на планирането и изпълнението на одита от страна на одитора с професионален скептицизъм, включително запазването на повишено внимание към информация, която би могла да постави под въпрос надеждността на документацията и отговорите на проучващите запитвания, които ще бъдат използвани в качеството на одиторски доказателства. Следователно, комуникацията с лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", по време на целия ангажимент може да предостави възможност вътрешните одитори да насочат вниманието на външния одитор към въпроси, които биха могли да окажат влияние върху неговата работа.[23] Тогава външният одитор ще е в състояние да вземе тази информация под внимание, когато идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания. В допълнение, ако тази информация може да е индикация за повишен риск от съществени неправилни отчитания във финансовия

[22] МОС 200, параграфи 15 и А21

[23] МОС 315 (преработен 2019 г.), Приложение 4

отчет или да касае действителни случаи на измама или подозрения или твърдения за измама, външният одитор може да вземе това под внимание, когато идентифицира риска от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, в съответствие с МОС 240.[24]

Процедури за определяне адекватността на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" (Вж. параграфи 23–24)

A27. Одиторските процедури на външния одитор върху работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", която външният одитор планира да използва, предоставят база за оценяване на цялостното качество на работата на тези лица и обективността, с която тя е извършена.

A28. Процедурите, които външният одитор може да изпълни, за да оцени качеството на извършената работа и заключенията, до които са достигнали лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", в допълнение към повторното изпълнение в съответствие с параграф 24, включват следното:

- Отправяне на проучващи запитвания към подходящи лица сред тези, изпълняващи функцията „вътрешен одит".
- Наблюдение на процедури, осъществявани от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит".
- Преглед на работната програма и работните книжа на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит".

A29. Колкото повече преценки се изискват, колкото по-висок е оценението риск от съществени неправилни отчитания, колкото по-малко организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" подкрепят адекватно обективността на вътрешните одитори, или колкото по-ниско е нивото на компетентност на лицата, изпълняващи функцията, толкова повече одиторски процедури трябва да бъдат изпълнени от външния одитор върху работата на тези лица, за да се подкрепи решението да се използва работата им за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да се базира одиторското мнение.

Повторно изпълнение (Вж. параграф 24)

A30. За целите на настоящия МОС, повторното изпълнение се отнася до независимото изпълнение от страна на външния одитор на процедури с цел проверка и потвърждение на заключенията, до които са достигнали лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит". Тази цел може да бъде

[24] МОС 315 (преработен 2019 г.), Приложение 4 във връзка с МОС 240 *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*

постигната посредством проверка на позиции, които вече са били проверени от тези лица, или в случаите, когато това не е възможно, същата цел би могла да бъде постигната посредством проверка на достатъчни други сходни позиции, които не са били проверени в действителност от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит". Повторното изпълнение осигурява по-убедителни доказателства относно адекватността на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" в сравнение с други процедури, които външният одитор би могъл да изпълни съгласно параграф А28. Макар да не е необходимо външният одитор да извършва повторно изпълнение във всяка една област от работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", която се използва, повторно изпълнение в някаква степен се изисква върху работата на тези лица като цяло, която външният одитор планира да използва в съответствие с параграф 24. По-вероятно е външният одитор да се фокусира при повторното изпълнение в тези области, в които при планирането, изпълнението и оценяването на резултатите от одиторските процедури са направени повече преценки от страна на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", и в областите с по-висок риск от съществени неправилни отчитания.

Определяне дали, в кои области и до каква степен вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие

Определяне дали вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие за целите на одита (Вж. параграфи 5, 26–28)

А31. В юрисдикции, в които законодателството или нормативна разпоредба забранява на външния одитор да използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие, уместно е при обстоятелствата на одит на група одиторът на групата да прецени дали забраната се отнася и до одиторите на компоненти и ако случаят е такъв да адресират този въпрос в комуникацията с одиторите на компоненти.[25]

А32. Съгласно посоченото в параграф А7 от настоящия МОС, обективността означава способност набелязаната работа да бъде извършена, без да се позволява предубеденост, конфликт на интереси или неправомерно влияние от страна на други лица да преобладават над професионалните преценки. При оценката на наличието и значимостта на заплахи за обективността на даден вътрешен одитор, следните фактори биха могли да имат отношение към въпроса:

- Степента, в която организационният статут и съответните политики и процедури на лицата, изпълняващи функцията

[25] МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти,* параграф 25(а)

„вътрешен одит" подкрепят обективността на вътрешните одитори.[26]

- Семейни или лични взаимовръзки с лице, работещо или отговорно за съставната част от предприятието, за която се отнася въпросната работа.
- Асоцииране на вътрешния одитор с подразделението или отдела от предприятието, за които се отнася въпросната работа.
- Съществени финансови интереси в предприятието, различни от трудово възнаграждение, при условия, съпоставими с тези, които са приложими по отношение на други служители на сходно ниво от йерархията на предприятието.

Материалите, публикувани от съответните професионални организации на вътрешните одитори, може да предоставят допълнителни полезни насоки.

А33. Възможно е да съществуват също така обстоятелства, при които значимостта на заплахите за обективността на вътрешния одитор е такава, че не съществуват предпазни мерки, които биха могли да сведат заплахите до приемливо ниво. Така например, поради това, че адекватността на предпазните мерки се влияе от значимостта на работата в контекста на одита, параграф 30, подточки (а) и (б), забранява използването на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие във връзка с изпълнението на процедури, които включват използване на съществени преценки при одита или се отнасят до оценени като по-високи рискове от съществени неправилни отчитания, когато преценката, необходима при изпълнение на съответните одиторски процедури или оценяване на събраните одиторски доказателства е повече от ограничена. Такъв би бил също така случаят, когато въпросната работа поражда заплаха от преглед на собствената работа, поради което на вътрешните одитори се забранява да изпълняват процедури при обстоятелствата, описани в параграф 30, подточки (в) и (г).

А34. При оценяване нивото на компетентност на вътрешния одитор, много от факторите, описани в параграф А8 от настоящия МОС, също биха могли да бъдат уместни, приложени в контекста на отделните вътрешни одитори и работата, която може да им е възложена.

Определяне естеството и обхвата на работата, която може да бъде възложена на вътрешните одитори, оказващи пряко съдействие (Вж. параграфи 29–31)

[26] Вж. параграф А7.

A35. Параграфи A15–A22 от настоящия МОС предоставят подходящи насоки при определяне естеството и обхвата на работата, която може да бъде възложена на вътрешните одитори.

A36. При определяне естеството на работата, която може да бъде възложена на вътрешните одитори, външният одитор внимава да ограничи тази работа до областите, които биха били подходящи за възлагане. Примерите за дейности и задачи, при които не би било подходящо да се използват вътрешни одитори за оказване на пряко съдействие, включват:

- Обсъждане на рискове от измама. Външният одитор обаче може да отправя проучващи запитвания до вътрешните одитори във връзка с рисковете от измама в организацията в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.).[27]
- Вземане на решение за необявени предварително одиторски процедури, съгласно изложеното в МОС 240.

A37. Аналогично, доколкото в съответствие с МОС 505[28] от външния одитор се изисква да запазва контрол върху исканията за потвърждения от външни източници и да оценява резултатите от процедурите на получаване на потвърждение от външни източници, не би било целесъобразно тези отговорности да се възлагат на вътрешните одитори. Вътрешните одитори обаче могат да оказват съдействие при комплектоването на информацията, която е необходима, за да може външният одитор да разреши случаите на изключения в отговорите на исканията за потвърждение.

A38. Това, в каква степен се използва преценка, както и рискът от съществени неправилни отчитания също имат отношение към определянето на работата, която може да бъде възложена на вътрешните одитори, оказващи пряко съдействие. Така например, при обстоятелства, при които оценяването на вземанията е преценено като област с повишен риск, външният одитор би могъл да възложи проверката на точността на възрастовия анализ на вземанията на вътрешен одитор, оказващ пряко съдействие. Поради това обаче, че оценката на адекватността на провизията на базата на възрастовия анализ би включвала преценка, която е повече от ограничена, не би било целесъобразно тази процедура да бъда възложена на вътрешния одитор, оказващ пряко съдействие.

A39. Независимо от ръководството, надзора и прегледа, извършвани от външния одитор, прекомерното използване на вътрешните одитори за оказване на

[27] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 14(а)

[28] МОС 505 *Потвърждения от външни източници*, параграфи 7 и 16

пряко съдействие би могло да повлияе върху това как се възприема независимостта на ангажимента за външен одит.

Използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие (Вж. параграф 34)

A40. Доколкото лицата в звеното за вътрешен одит не са независими от предприятието, както това се изисква от външния одитор при изразяване на мнение относно финансовия отчет, ръководството, надзорът и прегледът, които осъществява външният одитор върху работата, извършвана от вътрешните одитори, оказващи пряко съдействие, по принцип ще бъдат от различно естество и в по-голям обем, отколкото ако тази работа би била извършена от членове на екипа за ангажимента.

A41. При осъществяване на ръководство над вътрешните одитори, външният одитор може, например, да напомни на вътрешните одитори да предоставят на вниманието на външния одитор проблемните въпроси от счетоводно и одиторско естество, идентифицирани по време на одита. При извършване на преглед върху работата, изпълнявана от вътрешните одитори, съображенията на външния одитор включват това дали получените доказателства са достатъчни и уместни при конкретните обстоятелства, както и дали подкрепят заключенията, до които е достигнато.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 620

ПОЛЗВАНЕ РАБОТАТА НА ЕКСПЕРТ НА ОДИТОРА

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1-2

Отговорност на одитора за одиторското мнение 3

Дата на влизане в сила 4

Цели 5

Определения 6

Изисквания

Определяне на необходимостта от експерт на одитора 7

Естество, време на изпълнение и обхват на одиторските процедури 8

Компетентност, способности и обективност на експерта на одитора..... 9

Получаване на разбиране за областта на експертни умения на експерта на одитора

..... 10

Споразумение с експерта на одитора 11

Оценяване доколко работата на експерта на одитора е подходяща 12-13

Позоваване на експерта на одитора в одиторския доклад 14-15

Приложение и друг пояснителен материал

Определение за експерт на одитора A1-A3

Определяне на необходимостта от експерт на одитора A4-A9

Естество, време на изпълнение и обхват на одиторските процедури A10-A13

Компетентност, способности и обективност на експерта на одитора..... A14-A20

Получаване на разбиране за областта на експертни умения на експерта на одитора .....

..... A21-A22

Споразумение с експерта на одитора A23-A31

Оценяване доколко работата на експерта на одитора е подходяща..... A32-A40

Позоваване на експерта на одитора в одиторския доклад A41-A42

Приложение: Допълнителни въпроси, свързани със споразумението между одитора и външния експерт на одитора

Международен одиторски стандарт (МОС) 620 „Ползване работата на експерт на одитора" трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти".

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Този Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора във връзка с работата на лице или фирма в области на експертни умения, различни от счетоводството или одита, когато тази работа се използва, за да помогне на одитора при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

2. Този МОС не разглежда:

(а) ситуации, при които екипът по ангажимента включва член или се консултира с лице или фирма с експертни умения в определена област на счетоводство или одит, които се разглеждат в МОС 220 (преработен)[1];

(б) използването от страна на одитора на работата на лице или фирма, притежаващи експертни умения в област, различна от счетоводството или одита, чиято работа в тази област се използва от предприятието в помощ при изготвянето на финансовия отчет от страна на предприятието (експерт на ръководството), които ситуации се разглеждат в МОС 500 [2].

Отговорност на одитора за одиторското мнение

3. Одиторът носи едноличната отговорност за изразеното одиторско мнение и тази отговорност не се намалява поради използването от страна на одитора на работата на експерт на одитора. Независимо от това, ако одиторът, използващ работата на експерт на одитора, при прилагането на този МОС заключи, че работата на този експерт е подходяща за целите на одитора, той може да приеме констатациите на този експерт или неговите заключения в областта на познание на експерта като уместни одиторски доказателства.

Дата на влизане в сила

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

Цели

[1] МОС 220 (преработен), „Управление на качеството на одити на финансови отчети", параграф А19
[2] МОС 500 „Одиторски доказателства", параграфи А45 – А59.

5. Целите на одитора са:

(а) да определи дали да използва работата на експерт на одитора; и

(б) ако използва работата на експерт на одитора, да определи дали тази работа е подходяща за неговите цели.

Определения

6. За целите на МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:

(а) „Експерт на одитора" – физическо лице или организация, притежаващи експертни умения в област, различна от счетоводство или одит, чиято работа в тази област се използва от одитора в помощ при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Експертът на одитора може да бъде или вътрешен експерт на одитора (който е съдружник[3] или служител, включително временно нает служител, на фирмата на одитора или на фирма, част от мрежа от фирми), или външен експерт на одитора. (вж. параграфи А1 – А3)

(б) „Експертни умения" – умения, познания и опит в конкретна област.

(в) „Експерт на ръководството" – физическо лице или организация, притежаващи експертни умения в област, различна от счетоводство или одит, чиято работа в тази област се използва от предприятието в помощ на предприятието за изготвянето на финансовия отчет.

Изисквания

Определяне на необходимостта от експерт на одитора

7. Ако експертните умения в област, различна от счетоводство или одит, са необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът определя дали да използва работата на експерт на одитора. (вж. параграфи А4-А9)

Естество, време на изпълнение и обхват на одиторските процедури

8. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на одиторските процедури във връзка с изискванията в параграфи 9-13 на този МОС, ще бъдат различни в зависимост от конкретните обстоятелства. При определянето на естеството, времето на изпълнение и обхватът на одиторските процедури, одиторът взема под внимание въпроси, като:

(а) естество на въпроса, до който се отнася работата на експерта;

[3] „Съдружник" и „фирма" трябва да се разглеждат като отнасящи се до техните еквиваленти в публичния сектор, когато това е уместно.

(б) рисковете от съществени неправилни отчитания във въпроса, до който се отнася работата на експерта;

(в) значимостта на работата на този експерт в контекста на одита;

(г) познанията на одитора и опита му от предишна работа, изпълнена от този експерт; и

(д) дали този експерт е обект на системата за управление на качеството на одиторската фирма. (вж. параграфи А11 – А13)

Компетентност, способности и обективност на експерта на одитора

9. Одиторът оценява дали експертът на одитора разполага с необходимите компетентност, способности и обективност за целите на одитора. В случая на външен експерт на одитора, оценката на обективността включва отправянето на запитвания относно интереси и взаимоотношения, които могат да създадат заплаха за обективността на този експерт. (вж. параграфи А14 – А20)

Получаване на разбиране за областта на специални умения, познания и опит на експерта на одитора

10. Одиторът получава достатъчно разбиране за областта на експертните умения на експерта на одитора, което да позволи на одитора да: (вж. параграфи А21 – А22)

(а) определи естеството, обхвата и целите на работата на този експерт за целите на одитора; и

(б) оцени доколко тази работа е подходяща за целите на одитора.

Споразумение с експерта на одитора

11. Одиторът договаря писмено когато е уместно, следните въпроси с експерта на одитора: (вж. параграфи А23 – А26)

(а) естеството, обхвата и целите на работата на този експерт; (вж. параграф А27)

(б) съответните роли и отговорности на одитора и този експерт; (вж. параграфи А28 – А29)

(в) естеството, времето на извършване и обхвата на комуникацията между одитора и този експерт, включително формата на всеки доклад, който трябва да бъде предаден от този експерт; и (вж. параграф А30)

(г) необходимостта експертът на одитора да спазва изискванията за поверителност. (вж. параграф А31)

Оценяване доколко работата на експерта на одитора е подходяща

12. Одиторът оценява доколко работата на експерта на одитора е подходяща за неговите цели, в това число: (вж. параграф А32)

(а) съответствието и обосноваността на констатациите или заключенията на този експерт, и тяхната последователност с други одиторски доказателства; (вж. параграфи А33 – А34)

(б) дали работата на този експерт включва използването на съществени предположения и методи, съответствието и обосноваността на тези предположения и методи при конкретните обстоятелства; и (вж. параграфи А35 – А37)

(в) дали работата на този експерт включва използването на първични данни, които са съществени за работата на този експерт, съответствието, пълнотата и точността на тези първични данни. (вж. параграфи А38 – А39)

13. Ако одиторът определи, че работата на експерта на одитора не е подходяща за неговите цели, одиторът : (вж. параграф А40)

(а) съгласува с този експерт естеството и обхвата на допълнителната работа, която трябва да бъде изпълнена от експерта; и

(б) изпълнява допълнителни одиторски процедури, които са подходящи при конкретните обстоятелства.

Позоваване на експерта на одитора в одиторския доклад

14. Одиторът не се позовава на работата на експерта на одитора в одиторски доклад, съдържащ немодифицирано мнение, освен ако не е задължен по закон или разпоредба да направи това. Ако такова позоваване се изисква съгласно закон или разпоредба, одиторът посочва в одиторския доклад, че това позоваване не намалява неговата отговорност за одиторското мнение. (вж. параграф А41)

15. Ако одиторът направи позоваване на работата на експерт на одитора в одиторския доклад, тъй като това позоваване е уместно за получаването на разбиране за модификация в одиторското мнение, одиторът посочва в одиторския доклад, че това позоваване не намалява неговата отговорност за това мнение. (вж. параграф А42)

***

Приложение и друг пояснителен материал

Определение за експерт на одитора (вж. параграф 6(а))

А1. Експертните умения в област, различна от счетоводството или одита, може да включват експертни умения във връзка с такива въпроси, като:

- оценката на съставни финансови инструменти, земя и сгради, машини и съоръжения, бижута, произведения на изкуството, антики, нематериални активи, придобити активи и поети пасиви в бизнес комбинации, и активи, които може да са се обезценили;
- актюерски изчисления на пасиви, свързани със застрахователни договори или планове за доходи на персонала;
- прогнозни оценки на запаси от нефт и газ;
- оценка на екологични задължения и разходи за почистване на обекти;
- тълкуване на договори, закони и правилници;
- анализ на сложни или необичайни въпроси, свързани със спазването на данъчното законодателство.

А2. В много случаи разграничението между експертните умения в областта на счетоводството или одита, и експертните умения в друга област, ще бъде пряко, дори когато е свързано със специализирана област на счетоводството или одита. Например, лице с експертни умения в прилагането на методи за счетоводно отчитане на отсрочени данъци често може да бъде лесно разграничено от експерт по данъчно право. Първият не е експерт за целите на този МОС, тъй като притежава експертни умения в областта на счетоводството; вторият е експерт за целите на този МОС, тъй като притежава експертни умения в областта на правото. Подобно разграничение може да бъде направено и в други области, например, между експертни умения в методите на отчитане на финансови инструменти и експертни умения в комплексното моделиране за целите на оценяването на финансови инструменти. В някои случаи обаче, особено такива, свързани с новопоявяващата се област на експертни умения в областта на счетоводството или одита, разграничението между специализираните области на счетоводство или одит и експертните умения в друга област, ще бъде въпрос на професионална преценка. Приложимите професионални правила и стандарти в областта на образованието и изискванията за компетентност на счетоводители и одитори може да помогнат на одитора при формирането на такава преценка[4].

А3. Необходимо е да се приложи преценка, когато се разглежда как изискванията на този МОС се влияят от факта, че експертът на одитора може да бъде или лице, или фирма. Например, когато се оценяват компетентността, способностите и обективността на експерта на одитора, това може да бъде ситуацията, при която експертът е фирма, която одиторът е използвал преди това, но в същото време одиторът да няма предишен опит с индивидуалния

[4] Например Международен стандарт по образование 8 „Изисквания за компетентност на професионалистите в областта на одита” може да бъде от помощ.

експерт, назначен от фирмата за целите на конкретния ангажимент; или точно обратната ситуация, а именно одиторът да познава работата на отделния експерт, но не и на фирмата, в която този експерт работи. И в двата случая, както личните качества на лицето, така и управленските характеристики на фирмата (като например системите за контрол върху качеството, които фирмата прилага), могат да бъдат от значение за оценката на одитора.

Определяне на необходимостта от експерт на одитора (вж. параграф 7)

А4. Експертът на одитора може да бъде необходим, за да му съдейства в едно или повече от следните:

- получаване на разбиране за предприятието и за средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол;
- идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания;
- определяне и прилагане на цялостни отговори, които да обхванат рисковете на ниво финансов отчет;
- разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури в отговор на оценените рискове на ниво твърдение за вярност, което включва тестове на контрола или процедури по същество;
- оценяване на достатъчността и целесъобразността на одиторските доказателства, получени при формирането на мнение върху финансовия отчет.

А5. Рисковете от съществени неправилни отчитания могат да се увеличат, когато ръководството се нуждае от експертни умения в област, различна от счетоводството, за да изготви финансовия отчет, например поради факта, че това може да сочи известна степен на сложност или защото ръководството може да не притежава познания в тази област на експертни умения. Ако при изготвянето на финансовия отчет ръководството не притежава необходимите експертни умения за обхващането на тези рискове може да се използва експерт на ръководството. Подходящи контроли, включително контроли, свързани с работата на експерта на ръководството, ако има такъв, също могат да намалят рисковете от съществени неправилни отчитания.

А6. Ако изготвянето на финансовия отчет включва използването на експертни умения в област, различна от счетоводството, одиторът, който притежава квалификация в областта на счетоводството и одита, може да не притежава необходимите експертни умения, за да извърши одит на този финансов отчет. Съдружникът, отговорен за ангажимента, трябва да определи, че екипът по

ангажимента, както и всякакви експерти на одитора, които не са част от екипа по ангажимента, заедно притежават подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, да изпълни одиторския ангажимент[5]. Нещо повече, от одитора се изисква да установи естеството, времето на изпълнение и обхвата на ресурсите, които са необходими за изпълнението на ангажимента[6]. Определянето от страна на одитора дали да ползва работата на експерт на одитора, и ако да, кога и в каква степен, помага на одитора при изпълнението на тези изисквания. С напредъка на одита, или когато ситуацията се промени, може да се наложи одиторът да промени по-рано решенията за ползването на работата на експерт на одитора.

А7. Одитор, който не е експерт в дадена област, различна от счетоводство или одит, може независимо от това да бъде в състояние да получи достатъчно разбиране за тази област, за да извърши одита без експерт на одитора. Разбирането може да се получи, например, чрез:

- опит в одиторски фирми, които изискват такива експертни умения при подготовката на техните финансови отчети;
- образование или професионално развитие в конкретната област. Това може да включва официални курсове или дискусии с лица, притежаващи експертни умения в съответната област, за целите на повишаване на собствените възможности на одитора да се справи с въпросите от тази област. Тези дискусии се различават от консултация с експерт на одитора относно конкретни ситуации, установени във връзка с ангажимента, когато на този експерт са представени всички уместни факти, които ще позволят на експерта да предостави информирана консултация по конкретния въпрос[7];
- дискусия с одитори, които са изпълнявали подобни ангажименти.

А8. В други случаи обаче одиторът може да определи, че е необходимо, или може да избере, да ползва експерт на одитора, който да му съдейства при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Допълнителните въпроси, които са от значение при вземането на решение дали да се използва експерт на одитора, могат да включват следните:

- дали ръководството е използвало експерт на ръководството при изготвянето на финансовия отчет (вж. параграф А9);
- естеството и значимостта на въпроса, включително неговата сложност;
- рисковете от съществени неправилни отчитания във въпроса;
- очакваното естество на процедурите в отговор на идентифицираните рискове, включително познанията и опита на одитора относно

[5] МОС 220 (преработен), параграфи 25-28
[6] МОС 300 „Планиране на одита на финансови отчети", параграф 7(д).
[7] МОС 220 (преработен), параграфи А99-А102

работата на експертите във връзка с тези въпроси, както и наличието на алтернативни източници на одиторски доказателства.

А9. Когато ръководството е използвало експерт на ръководството при изготвянето на финансовия отчет, решението на одитора дали да използва експерт на одитора може да бъде повлияно и от такива фактори, като:

- естество, обхват и цели на работата на експерта на ръководството;
- дали експертът на ръководството е назначен от предприятието или е страна, ангажирана от него за предоставянето на конкретни услуги;
- обхватът, в който ръководството може да упражнява контрол или да влияе върху работата на експерта на ръководството;
- компетентността и способностите на експерта на ръководството;
- дали експертът на ръководството е обект на стандартите за техническо изпълнение или други професионални или браншови изисквания;
- всякакви контроли в рамките на предприятието върху работата на експерта на ръководството.

МОС 500 [8] включва изисквания и насоки относно ефекта на компетентността, способностите и обективността на експертите на ръководството върху надеждността на одиторските доказателства.

Естество, време на изпълнение и обхват на одиторските процедури (вж. параграф 8)

А10. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на одиторските процедури във връзка с изискванията на параграфи 9-13 от този МОС, ще варират в зависимост от обстоятелствата. Например, посочените по-долу фактори могат да са сигнал за необходимост от прилагането на различни или по-обширни процедури, отколкото би било необходимо при други обстоятелства:

- работата на експерта на одитора е свързана със съществен въпрос, който включва субективни и комплексни преценки;
- одиторът преди това не е използвал работата на експерта на одитора и няма предишни познания относно компетентността, способностите и обективността на този експерт;
- експертът на одитора изпълнява процедури, които са неразделна част от одита, вместо да бъде консултиран, за да даде съвет по отделен въпрос;
- експертът е външен експерт на одитора и поради това не е обект на системата на фирмата за управление на качеството.

[8] МОС 500, параграф 8.

Системата на одиторската фирма за управление на качеството (вж. параграф 8(д))

А11. Вътрешният експерт на одитора може да бъде съдружник или служител (т.е. персонал), включително част от временния персонал в одиторската фирма, поради което е обект на системата за управление на качеството на тази фирма в съответствие с МСУК 1[9] или националните изисквания, които са поне толкова силни[10]. Вътрешният експерт на одитора може да бъде също така съдружник или служител, включително част от временния персонал, на фирма, част от мрежа от фирми, и да е обект на политиките или процедурите на фирмата по отношение на изискванията на мрежата и услугите, предоставяни от мрежата в съответствие с МСУК 1. В някои случаи вътрешният експерт на одитора от фирма, част от мрежата от фирми, може да е обект на общи политики или процедури за управление на качеството с одиторската фирма, имайки предвид че те са част от една и съща мрежа.

А12. МСУК 1 изисква фирмата да адресира използването на ресурси от доставчик на услуги, което включва използването на външен експерт[11] Външният експерт на одитора не е член на екипа по ангажимента и може да не е обект на политиките или процедурите на фирмата съгласно нейната система за управление на качеството[12]. Нещо повече, политиките или процедурите на фирмата по отношение на приложимите етични изисквания може да включват политики или процедури, които са приложими спрямо външния експерт на одитора[13]. В някои случаи, приложимите етични изисквания или закон или разпоредба могат да изискват външният експерт на одитора да бъде:

- разглеждан като член на екипа по ангажимента (т.е., външният експерт може да е обект на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта); или
- обект на други професионални изисквания.

А13. Съгласно описаното в МОС 220 (преработен), управлението на качеството на ниво ангажимент се подкрепя от системата на фирмата за управление на качеството и се влияе от специфичното естество и обстоятелствата на ангажимента за одит[14]. Така например, одиторът може да е в състояние да разчита на съответните политики или процедури на фирмата във връзка с:

---

[9] МСУК 1 „*Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги* ", параграф 16 (ц).

[10] Вж. МОС 220 (преработен), параграф 3

[11] МСУК 1, параграф 32

[12] МСУК 1, параграф 16(е)

[13] МСУК 1, параграф 29(б)

[14] МОС 220 (преработен), параграф А4

- компетентност и способности, чрез програми за набиране на персонал и обучение;
- обективност. Вътрешните експерти на одитора са обект на приложимите етични изисквания, включително на тези, свързани с независимостта;
- оценката на одитора доколко работата на неговия експерта е подходяща. Например, програмите за обучение на фирмата могат да осигурят за вътрешните експерти на одитора подходящо разбиране за взаимната връзка между техните експертни умения и одиторския процес. Разчитането на такова обучение може да окаже влияние върху естеството, времето на провеждане и обхвата на одиторските процедури за оценка на това, доколко работата на експерта на одитора е подходяща.
- спазването на регулаторните и правни изисквания, чрез процеса на текущо наблюдение;
- споразумение с експерта на одитора.

Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание, когато определя дали да разчита на политиките или процедурите на фирмата, са описани в МОС 220 (преработен)[15]. Разчитането на политиките или процедурите на фирмата не намалява отговорността на одитора да изпълни изискванията на този МОС.

Компетентността, способностите и обективността на експерта на одитора (Вж: параграф 9)

А14. Компетентността, способностите и обективността на експерта на одитора са фактори, които оказват съществено влияние върху това, дали работата на експерта на одитора ще бъде подходяща за целите на одитора. Компетентността се отнася до характера и нивото на експертни умения на експерта на одитора. Способността се отнася до възможностите на експерта на одитора да приложи тази компетентност при конкретните обстоятелства на ангажимента. Фактори, които оказват влияние върху способността, могат да включват, например, географско местоположение и наличие на достатъчно време и ресурси. Обективността се отнася до възможните ефекти, които предубедеността, конфликтът на интереси или влиянието на други лица, могат да окажат върху професионалната или икономическата преценка на експерта на одитора.

А15. Информацията относно компетентността, способностите и обективността на експерта на одитора може да бъде получена от различни източници, като например:

- личен опит от предишна работа на този експерт;

[15] МОС 220 (преработен), параграфи 4(б) и А10

- дискусии с този експерт;
- дискусии с други одитори или други лица, които са запознати с работата на този експерт;
- познания за квалификацията на този експерт, членството му в професионална организация или браншова асоциация, лиценз да извършва съответната дейност, или други форми на външно признание;
- публикации или книги, чийто автор е този експерт;
- системата за управление на качеството на одиторската фирма (вж. параграфи А11 – А13).

А16. Въпросите, свързани с оценката на компетентността, способностите и обективността на експерта на одитора, включват дали работата на експерта е предмет на технически стандарти за изпълнение или други професионални или браншови изисквания, например, етични стандарти и други изисквания, произтичащи от членство в професионална организация или браншова асоциация, стандарти за акредитация на лицензиращ орган или изисквания, наложени от закон или разпоредба.

А17. Други въпроси, които могат да са уместни, включват:

- доколко компетентността на експерта на одитора е подходяща от гледна точка на въпроса, за който ще бъде използвана работата на този експерт, включително всякакви области на специализация в рамките на областта на този експерт. Например, даден актюер може да специализира в областите на имуществено застраховане и застраховки срещу злополука, но да разполага с незначителни експертни умения относно изчисляването на пенсии.
- компетентността на експерта на одитора във връзка с приложимите счетоводни и одиторски изисквания, например, познаване на използваните предположения и методи, включително модели, когато е уместно, които съответстват на приложимата рамка за финансово отчитане;
- дали неочаквани събития, промени в условията или одиторски доказателства, получени в резултат от одиторските процедури сочат, че може да е необходимо първоначалната оценка на компетентността, способностите и обективността на експерта на одитора да бъдат преоценени с напредъка на одита.

А18. Широк обхват от ситуации може да представлява заплаха за обективността, например, заплахи, свързани с личен интерес, застъпничество, фамилиарност, проверка на собствената дейност и сплашване. Такива заплахи биха могли да бъдат адресирани, като се елиминират обстоятелствата, които създават заплахите, или като се приложат предпазни мерки за намаляването им

до приемливо ниво. Също така, може да има и предпазни мерки, които са специфични за одиторския ангажимент.

А19. Оценката за това дали заплахите за обективността са на приемливо ниво може да зависи от ролята на експерта на одитора и значимостта на работата на експерта в контекста на одита. В някои случаи може да не е възможно да се елиминират обстоятелствата, които създават заплахите или да се приложат предпазни мерки за намаляване на заплахите до приемливо ниво, например, ако предложеният експерт на одитора е лице, което е изпълнявало съществена роля при изготвянето на информацията, която е обект на одита, тоест, ако експертът на одитора е експерт и на ръководството.

А20. Когато се оценява обективността на външен експерт на одитора може да бъде уместно да:

(а) се отправи запитване към предприятието за всякакви известни интереси или взаимоотношения, които предприятието има с външния експерт на одитора, които могат да окажат влияние върху обективността на този експерт;

(б) се обсъдят с този експерт всякакви приложими предпазни мерки, включително всякакви професионални изисквания, които се отнасят до този експерт; и да се оцени дали предпазните мерки са достатъчни, за да намалят заплахите до приемливо ниво. Интересите и взаимоотношенията, които може да бъде уместно да бъдат обсъдени с експерта на одитора, включват следните:

- финансови интереси;
- бизнес и лични взаимоотношения;
- предоставяне на други услуги от експерта, включително от фирмата, когато външният експерт е фирма.

В някои случаи може да бъде подходящо за одитора да получи писмени изявления от външния експерт на одитора за всякакви интереси или взаимоотношения с предприятието, за които експертът знае.

Получаване на разбиране за областта на експертни умения на експерта на одитора (вж. параграф 10)

А21. Одиторът може да получи разбиране за областта на експертни умения на неговия експерт посредством средствата, описани в параграф А7, или чрез дискусии с този експерт.

А22. Аспектите на областта на експерта на одитора, които имат отношение към получаването на разбиране от страна на одитора, включват:

- дали областта на този експерт съдържа сфери на специализация, които са уместни за одита (вж. параграф А17);

- дали се прилагат някакви професионални или други стандарти, и регулаторни или правни изисквания;
- какви предположения и методи, включително модели, когато е уместно, се използват от експерта на одитора, и дали те са общоприети в областта на този експерт и подходящи за целите на финансово отчитане;
- естеството на вътрешната и външната информация или данни, които експертът на одитора използва.

Споразумение с експерта на одитора (вж. параграф 11)

А23. Естеството, обхватът и целите на работата на експерта на одитора могат да се различават съществено в различните ситуации, както могат да се различават и съответните роли и отговорности на одитора и на неговия експерт, и естеството, времето на провеждане и обхвата на комуникациите между одитора и неговия експерт. Поради това е необходимо тези въпроси да бъдат договорени между одитора и неговия експерт, независимо дали експертът е външен или вътрешен експерт на одитора.

А24. Въпросите, посочени в параграф 8, могат да се отразят върху нивото на детайлност и формалност на споразумението между одитора и неговия експерт, включително дали е уместно това споразумение да бъде изразено в писмена форма. Например посочените по-долу фактори могат да сочат необходимостта от по-подробно споразумение, отколкото иначе би било необходимо, или от споразумение, което да бъде оформено писмено:

- експертът на одитора ще има достъп до чувствителна или поверителна информация на предприятието;
- съответните роли или отговорности на одитора и неговия експерт се различават от обичайно очакваните от тях;
- прилагат се правни или регулаторни изисквания на множество юрисдикции;
- въпросът, до който се отнася работата на експерта на одитора, е изключително сложен;
- одиторът не е използвал преди това работа, извършена от този експерт;
- по-големият обхват на работа на експерта на одитора и нейната значимост в контекста на одита.

А25. Споразумението между одитора и неговия външен експерт често е във формата на писмо за поемане на ангажимент. Приложението изброява въпросите, които одиторът може да вземе под внимание за включване в такова

писмо за поемане на ангажимент, или в някаква друга форма на споразумение с външния експерт на одитора.

А26. Когато няма писмено споразумение между одитора и неговия експерт, доказателства за споразумението могат да бъдат включени, например, във:

- меморандум за планиране или свързани с това работни книжа, като например одиторска програма;
- политиката или процедурите на системата за управление на качеството на одиторската фирма. В случай на вътрешен експерт на одитора, системата на фирмата за управление на качеството може да включва политики или процедури, свързани с неговата работа. Обхватът на документацията в работните книжа на одитора зависи от естеството на тези политики или процедури. Например в работните книжа може да не се изисква никаква документация, ако одиторската фирма разполага с подробни протоколи, обхващащи ситуациите, при които се използва работата на този експерт.

Естество, обхват и цели на работата (вж. параграф 11(а))

А27. Често при договарянето на естеството, обхвата и целите на работата на експерта на одитора може да е уместно да се включи дискусия относно всякакви приложими технически стандарти за изпълнение или други професионални или браншови изисквания, към които експертът ще се придържа.

Съответни роли и отговорности (вж. параграф 11(б))

А28. Споразумението за съответните роли и отговорности на одитора и неговия експерт може да включва:

- дали одиторът или неговият експерт ще извършат подробно тестване на първичните данни;
- съгласие за одитора да обсъди констатациите или заключенията на експерта на одитора с предприятието и с други лица, и да включи детайли за констатациите или заключенията на този експерт в модифицирания одиторски доклад, ако е необходимо (вж. параграф А42);
- всякакви договорености за уведомяване на експерта на одитора относно заключенията на одитора, касаещи работата на експерта.

Работни книжа

А29. Споразумението за съответните роли и отговорности на одитора и неговия експерт може да включва и договорености за достъпа до, и запазването на, работните книжа на другия. Когато експертът на одитора е член на екипа по ангажимента, работните книжа на този експерт формират част от одиторската документация. Предмет на всякаква договореност в обратния

смисъл, работните книжа на външните експерти на одитора са тяхна собственост и не формират част от одиторската документация.

Комуникация (вж. параграф 11(в))

А30. Ефективната двустранна комуникация улеснява подходящото интегриране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите на експерта на одитора в останалата работа по одита, и подходящата модификация на целите на експерта на одитора в хода на одита. Например, когато работата на експерта на одитора е свързана със заключенията на одитора за даден съществен риск, могат да бъдат подходящи както формален писмен доклад при приключването на работата на този експерт, така и устни доклади в хода на одита. Идентифицирането на конкретните съдружници или служители, които осъществяват връзката с експерта на одитора, и процедурите за комуникация между този експерт и предприятието, подпомагат навременната и ефективна комуникация, особено при по-големи ангажименти.

Поверителност (вж. параграф 11(г))

А31. Необходимо е разпоредбите за поверителност на съответните етични изисквания, които се прилагат по отношение на одитора, да се прилагат и по отношение на неговия експерт. Закон или разпоредба могат да въведат допълнителни изисквания. Предприятието също може да поиска договарянето на специфични разпоредби за поверителност с външни експерти на одитора.

Оценяване доколко работата на експерта на одитора е подходяща (вж. параграф 12)

А32. Оценката на одитора на компетентността, способностите и обективността на експерта на одитора, познаването на областта на специални умения, познания и опит на експерта на одитора, както и на характера на работата, изпълнявана от експерта на одитора, оказват влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури за оценяване доколко работата на този експерт е подходяща за целите на одитора.

Констатации и заключения на експерта на одитора (вж. параграф 12(а))

А33. Специфичните процедури за оценяване доколко работата на този експерт е подходяща за целите на одитора може да включват:

- запитвания на експерта на одитора;
- преглед на работните книжа и доклади на експерта на одитора;
- потвърждаващи процедури, като например:
    - наблюдение над работата на експерта на одитора;
    - проверка на публикувани данни, като например статистически отчети от уважавани, достоверни източници;
    - потвърждаване на съответните въпроси с трети лица;

- изпълнение на детайлни аналитични процедури; и
- повторно извършване на изчисленията.

- обсъждане с друг експерт с подходящи експертни умения, когато, например, констатациите или заключенията на експерта на одитора не съответстват на останалите одиторски доказателства;
- обсъждане доклада на експерта на одитора с ръководството.

А34. Съответните фактори, когато се оценява уместността и обосноваността на констатациите или заключенията на експерта на одитора, независимо дали са под формата на доклад или в друга форма, могат да включват дали те са:

- представени по начин, който съответства на всякакви стандарти на професията или отрасъла на експерта на одитора;
- ясно изразени, включително с препратка към целите, договорени с одитора, обхвата на извършената работа и приложените стандарти;
- на база подходящ период и дали вземат под внимание последващи събития, когато това е уместно;
- предмет на някакви резерви, ограничения или рестрикции относно използването им, и ако да, дали това има някакви ефекти за одитора; и
- на база подходящи съображения за грешки или отклонения, установени от експерта на одитора.

Предположения, методи и първични данни

Предположения и методи (вж. параграф 12(б))

А35. Когато работата на експерта на одитора е да оцени основни предположения и методи, включително модели, когато е уместно, използвани от ръководството при изготвянето на счетоводни приблизителни оценки, процедурите на одитора ще бъдат насочени основно към оценяване дали експертът на одитора е прегледал по подходящ начин тези предположения и методи. Когато работата на експерта на одитора е да направи одиторски избор на приблизителна оценка или одиторски диапазон за целите на сравнението с тези на ръководството, процедурите на одитора могат да бъдат насочени основно към оценяването на предположенията и методите, включително моделите, когато е уместно, използвани от експерта на одитора.

А36. МОС 540 (преработен)[16] разглежда предположенията и методите, използвани от ръководството при изготвянето на счетоводни приблизителни оценки, включително използването в някои случаи на тясно специализирани,

[16] МОС 540 (преработен) „Одит на счетоводни приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания", параграфи 13, 18 и 120

разработени от предприятието модели. Въпреки че разглеждането е в контекста на получаването от страна на одитора на достатъчни и уместни одиторски доказателства за предположенията и методите на ръководството, то може да помогне на одитора при оценяването на предположенията и методите и на експерта на одитора.

А37. Когато работата на експерта на одитора е свързана с използването на съществени предположения и методи, факторите, свързани с оценката на одитора на тези предположения и методи, включват дали те са:

- общоприети в рамките на областта на експерта на одитора;
- съответстват на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане;
- зависими от използването на специализирани модели; и
- съответстват на тези на ръководството, а ако не съответстват, причината за, и ефекта от, разликите.

Първични данни, използвани от експерта на одитора (вж. параграф 12(в))

А38. Когато работата на експерта на одитора включва използването на първични данни, които са от съществено значение за работата на този експерт, процедури, като изброените по-долу, могат да бъдат използвани за тестването на тези данни:

- потвърждаване произхода на данните, включително получаване на разбиране за, и когато е уместно, тестване на, вътрешните контроли върху данните и, когато е уместно, тяхното прехвърляне към експерта;
- преглед на данните за пълнота и вътрешна последователност.

А39. В много случаи одиторът може да тества първичните данни. В други случаи обаче, когато естеството на използваните от експерта на одитора първични данни е тясно специализирано във връзка с областта на експерта, този експерт може да тества първичните данни. Ако експертът на одитора е тествал първичните данни, отправянето на запитване към този експерт от одитора, или осъществяването на надзор или преглед на тестовете на този експерт, може да бъде един подходящ начин за одитора при оценяването на уместността на тези данни, тяхната пълнота и точност.

Неподходяща работа (вж. параграф 13)

А40. Ако одиторът заключи, че работата на неговия експерт не е подходяща за неговите цели и ако той не е в състояние да разреши този въпрос чрез допълнителните одиторски процедури, които се изискват от параграф 13, което може да включва допълнителна работа, извършена както от експерта, така и от одитора, или назначаването или ангажирането на друг експерт, може да бъде

необходимо да се изрази модифицирано мнение в одиторския доклад, в съответствие с МОС 705 (преработен), тъй като одиторът не е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства[17].

Позоваване на експерта на одитора в одиторския доклад (вж. параграфи 14 15)

А41. В някои случаи, закон или разпоредба може да изисква позоваване на работата на експерта на одитора, например, за целите на прозрачността в публичния сектор.

А42. В някои ситуации може да бъде уместно да се позове на експерта на одитора в одиторския доклад, съдържащ модифицирано мнение, за да се обясни естеството на модификацията. В тези случаи, одиторът може да се нуждае от разрешението на експерта на одитора преди да направи това позоваване.

[17] МОС 705 (преработен),„Модификации в мнението, изразено в доклада на независимия одитор”, параграф 6(б).

Приложение

(вж. параграф А25)

Допълнителни въпроси, свързани със споразумението между одитора и външния експерт на одитора

Това Приложение описва въпросите, които одиторът може да вземе под внимание за включване в споразумението с външния експерт на одитора. Списъкът по-долу е примерен, а не изчерпателен; неговата единствена цел е да служи като насока, която може да бъде използвана едновременно с допълнителните въпроси, очертани в този МОС. Дали да се включи даден въпрос в споразумението зависи от обстоятелствата на конкретния ангажимент. Също така, списъкът може да бъде от помощ при разглеждането на въпросите, които да бъдат включени в споразумението с вътрешния експерт на одитора.

Естество, обхват и цели на работата на външния експерт на одитора

- Естество и обхват на процедурите, които да бъдат изпълнени от външния експерт на одитора.
- Цели на работата на външния експерт на одитора в контекста на съществеността и съображенията за риск, касаещи въпроса, с който е свързана работата на външния експерт на одитора, и, когато е уместно, приложимата рамка за финансово отчитане.
- Всякакви приложими технически стандарти за изпълнение или други професионални или браншови изисквания, които външният експерт на одитора ще спазва.
- Предположения и методи, включително модели, когато е уместно, които външният експерт на одитора ще използва, и техния източник.
- Датата на влизане в сила или, когато е уместно, периода на тестване на предмета на работата на външния експерт на одитора, и изисквания във връзка с последващи събития.

Съответни роли и отговорности на одитора и външния експерт на одитора

- Приложими одиторски и счетоводни стандарти, и приложими регулаторни или правни изисквания.
- Съгласие на външния експерт на одитора за намерението на одитора да използва доклада на този експерт, включително да прави някакви позовавания на него или да го разкрие пред други лица, например да

се позовава на него в модифициран одиторски доклад, ако е необходимо, или да го оповести пред ръководството или одитния комитет.

- Естество и обхват на прегледа от страна на одитора на работата на външния експерт на одитора.
- Дали одиторът или външният експерт на одитора ще тестват първични данни.
- Достъпът на външния експерт на одитора до документацията на предприятието, неговите файлове, персонал и експерти, ангажирани от предприятието.
- Процедури за комуникация между външния експерт на одитора и предприятието.
- Достъпът на одитора и на външния експерт на одитора до работните книжа на другия.
- Собственост и контрол върху работните книжа по време и след ангажимента, включително всякакви изисквания за запазване на файловете.
- Отговорност на външния експерт на одитора да изпълни работата с подходящи умения и грижа.
- Компетентност и способности на външния експерт на одитора да изпълни работата.
- Очакването, че външният експерт на одитора ще използва всички познания, които притежава, които имат отношение към одита, или ако не, ще уведоми одитора.
- Всякакво ограничение върху асоциирането на външния експерт на одитора с одиторския доклад.
- Всякакво споразумение да се уведоми външния експерт на одитора за заключенията на одитора, касаещи работата на този експерт.

Комуникация и изготвяне на доклад

- Методи и честота на комуникациите, включително:
    - как ще бъдат докладвани констатациите и заключенията на външния експерт на одитора (писмен доклад, устен доклад, непрекъснато информиране на екипа по ангажимента и др.);
    - посочване на конкретните лица в екипа по ангажимента, които ще осъществяват връзката с външния експерт на одитора.

- Кога външният експерт на одитора ще приключи работа и ще докладва своите констатации или заключения пред одитора.
- Отговорност на външния експерт на одитора да комуникира своевременно всякакво потенциално закъснение в приключването на работата, както и всякакви потенциални резерви или ограничения върху констатациите или заключенията на този експерт.
- Отговорност на външния експерт на одитора да комуникира своевременно случаи, в които предприятието ограничава достъпа на този експерт до документи, файлове, персонал или експерти, ангажирани от предприятието.
- Отговорност на външния експерт на одитора да предостави на одитора цялата информация, която според него ще има значение за одита, включително всякакви промени в обстоятелствата, съобщени преди това.
- Отговорност на външния експерт на одитора да съобщи обстоятелства, които могат да създадат заплахи за обективността на този експерт, както и всякакви предпазни мерки, които могат да елиминират или намалят тези заплахи до приемливо ниво.

Поверителност

- Необходимостта експертът на одитора да спазва изискванията за поверителност, включително:
    - разпоредбите за поверителност на съответните етични изисквания, които се прилагат към одитора;
    - допълнителни изисквания, които могат да бъдат наложени съгласно закон или разпоредба, ако има такива;
    - специфични разпоредби за поверителност, поискани от предприятието, ако има такива.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 700 (ПРЕРАБОТЕН) ФОРМИРАНЕ НА МНЕНИЕ И ДОКЛАДВАНЕ ВЪРХУ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1–4
Дата на влизане в сила	5
Цели	6
Определения	7–9
Изисквания	
Формиране на мнение относно финансовия отчет	10–15
Форма на мнението	16–19
Одиторски доклад	20–52
Допълнителна информация, представена с финансовия отчет	53–54
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието	A1–A3
Счетоводните политики са подходящо оповестени във финансовия отчет	A4
Информацията, представена във финансовия отчет, е уместна, надеждна, съпоставима и разбираема	A5
Оповестяване на ефекта от съществени сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет	A6
Оценяване дали финансовият отчет постига достоверно представяне	A7-A9
Описание на приложимата рамка за финансово отчитане	A10–A15
Форма на мнението	A16–A17
Одиторски доклад	A18–A77
Допълнителна информация, представена с финансовия отчет	A78–A84
Приложение: Примери за доклади на независимия одитор върху финансови отчети	

Международен одиторски стандарт (МОС) 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора да формира мнение относно финансовия отчет. Също така, той разглежда формата и съдържанието на одиторския доклад, издаван в резултат от одита на финансов отчет.

2. МОС 701[1] разглежда отговорността на одитора да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. МОС 705[2] (преработен) и МОС 706[3] (преработен) разглеждат как се променят формата и съдържанието на одиторския доклад, когато одиторът изразява модифицирано мнение или включва параграф за обръщане на внимание или параграф „Други въпроси" в одиторския доклад. Други МОС също съдържат изисквания относно докладването, които са приложими, когато се издава одиторски доклад.

3. Настоящият МОС е приложим по отношение на одит на пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение и е съставен в този контекст. МОС 800 (преработен)[4] разглежда конкретни съображения, когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение. МОС 805 (преработен)[5] разглежда конкретни съображения, имащи отношение към одита на отделен компонент на финансовия отчет или на специфичен елемент, сметка или позиция от финансовия отчет. Настоящият МОС е приложим и по отношение на одити, за които се прилагат МОС 800 (преработен) или МОС 805 (преработен).

4. Изискванията в настоящия МОС имат за цел да адресират подходящия баланс между необходимостта от последователност и съпоставимост в одиторското докладване в глобален мащаб и необходимостта от повишаване стойността на одиторското докладване, като информацията, предоставяна в одиторския доклад, се направи по-уместна за потребителите. Настоящият МОС насърчава последователността в одиторския доклад, но отчита и необходимостта от гъвкавост с цел съобразяване с конкретните обстоятелства в отделните юрисдикции. Последователността в одиторския доклад, когато одитът е проведен в съответствие с МОС, съдейства за повишаване на доверието в глобалното пазарно пространство, като прави по-лесно разграничими тези одити, които са били проведени в съответствие с глобално признати стандарти. Тази последователност спомага и за по-доброто разбиране от страна на потребителя и за идентифицирането на необичайни обстоятелства, когато такива възникват.

Дата на влизане в сила

5. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

---

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

[2] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

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

[4] МОС 800 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение*

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

Цели

6. Целите на одитора са:

   (а) да формира мнение относно финансовия отчет въз основа на оценката на заключенията, изведени от получените одиторски доказателства; и

   (б) да изрази ясно това мнение посредством писмен доклад.

Определения

7. За целите на МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:

   (а) Финансов отчет с общо предназначение – финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка с общо предназначение.

   (б) Рамка с общо предназначение – рамка за финансово отчитане, която е създадена, за да отговори на общите потребности от финансова информация на широк кръг от потребители. Рамката за финансово отчитане може да бъде рамка за достоверно представяне или рамка за съответствие.

   Терминът „рамка за достоверно представяне" се използва, за да обозначи рамка за финансово отчитане, която изисква съответствие с изискванията на рамката и:

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

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

   Терминът „рамка за съответствие" се използва, за да обозначи рамка за финансово отчитане, която изисква съответствие с изискванията на рамката, но не съдържа потвържденията в (i) или (ii) по-горе.[6]

   (в) Немодифицирано мнение – мнението, изразено от одитора, когато одиторът заключи, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.[7]

8. Препратката към „финансов отчет" в настоящия МОС означава „пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение"[8]. Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане определят представянето, структурата и съдържанието на финансовия отчет и какво съставлява пълен комплект на финансовия отчет.

9. Препратката към „Международни стандарти за финансово отчитане" в настоящия МОС означава Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО), издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти, а препратката към „Международни счетоводни стандарти за публичния сектор"

---

[6] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 13(а)

[7] Параграфи 25–26 разглеждат изразите, които се използват за изразяване на това мнение в случай на рамка за достоверно представяне и съответно на рамка за съответствие.

[8] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 13(е) представя съдържанието на финансовия отчет.

означава Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС), издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор.

Изисквания

Формиране на мнение относно финансовия отчет

10. Одиторът следва да формира мнение относно това дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.[9,10]

11. За да формира това мнение, одиторът следва да достигне до заключение дали е получил разумна степен на сигурност, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка. Това заключение следва да вземе под внимание:

    (а) заключението на одитора, в съответствие с МОС 330, относно това дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства;[11]

    (б) заключението на одитора, в съответствие с МОС 450, относно това дали некоригираните неправилни отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са съществени;[12] и

    (в) оценките, които се изискват от параграфи 12–15.

12. Одиторът следва да оцени дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане. Това оценяване следва да включва разглеждане на качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително индикации за възможна предубеденост в преценките на ръководството. (Вж: параграфи А1–А3)

13. По-конкретно, одиторът следва да оцени дали, от гледна точка на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане:

    (а) финансовият отчет оповестява по подходящ начин избраните и прилагани значими счетоводни политики. При извършването на тази оценка, одиторът следва да прецени уместността на счетоводните политики за предприятието, както и дали те са били изготвени по един разбираем начин; (вж: параграф А4);

    (б) избраните и прилагани значими счетоводни политики съответстват на приложимата рамка за финансово отчитане и са подходящи;

    (в) приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството, са разумни;

    (г) информацията, представена във финансовия отчет, е уместна, надеждна, съпоставима и разбираема. При извършването на тази оценка, одиторът следва да прецени дали:

    - информацията, която следва да е била включена е включена и дали тази информация е подходящо класифицирана, агрегирана или дезагрегирана, и характеризирана;

---

9 МОС 200, параграф 11

10 Параграфи 25–26 разглеждат изразите, които се използват за изразяване на това мнение в случай на рамка за достоверно представяне и съответно на рамка за съответствие.

11 МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, параграф 26

12 МОС 450, *Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита*, параграф 11

- цялостното представяне на финансовия отчет не е било повлияно негативно от включването на информация, която не е уместна или която замъглява правилното разбиране на оповестените въпроси. (вж: параграф А5)

(д) финансовият отчет осигурява подходящи оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат ефекта от съществени сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет; и (вж: параграф А6)

(е) терминологията, използвана във финансовия отчет, включително наименованието на всеки компонент на финансовия отчет, е подходяща.

14. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, оценката, изисквана съгласно параграфи 12-13, следва да включва и изявление относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне. Оценката на одитора относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне следва да включва разглеждане на: (вж: параграфи А7- А9)

(а) цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет; и

(б) това дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.

15. Одиторът следва да оцени дали финансовият отчет прави подходящи препратки към, или описва, приложимата рамка за финансово отчитане. (Вж: параграфи А10–А15)

Форма на мнението

16. Одиторът следва да изрази немодифицирано мнение, когато одиторът заключи, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

17. Ако одиторът:

(а) достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че финансовият отчет като цяло съдържа съществени неправилни отчитания; или

(б) не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да достигне до заключение, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания,

одиторът следва да модифицира мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705 (преработен).

18. Ако финансов отчет, изготвен в съответствие с изискванията на рамка за достоверно представяне, не постига достоверно представяне, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и в зависимост от изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане и начина, по който въпросът бъде разрешен, да определи дали е необходимо да модифицира мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705 (преработен). (Вж: параграф А16)

19. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за съответствие, от одитора не се изисква да оценява дали финансовият отчет постига достоверно представяне. Ако обаче, в изключително редки случаи, одиторът достигне до заключение, че този финансов отчет е подвеждащ, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и в зависимост от начина, по който въпросът бъде разрешен, да определи дали и как да оповести това в одиторския доклад. (Вж: параграф А17)

Одиторски доклад

20. Одиторският доклад следва да е в писмен вид. (Вж: параграфи А18–А19)

Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие с Международните одиторски стандарти

Наименование

21. Одиторският доклад следва да е с наименование, което ясно да посочва, че това е доклад на независим одитор. (Вж: параграф А20)

Адресат

22. Одиторският доклад следва да е адресиран, съобразно случая, на базата на обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент. (Вж: параграф А21)

Одиторско мнение

23. Първият раздел на одиторския доклад следва да включва одиторското мнение и да е озаглавен „Мнение".

24. Разделът „Мнение" от одиторския доклад следва също така:

    (а) да идентифицира предприятието, чийто финансов отчет е одитиран;

    (б) да посочва, че финансовият отчет е одитиран;

    (в) да идентифицира наименованието на всеки един компонент (отделен отчет), съставляващ финансовия отчет;

    (г) да прави препратка към пояснителните приложения, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики; и

    (д) да посочва датата на, или периода, обхванат от, всеки един компонент, съставляващ финансовия отчет. (Вж: параграфи А22–А23)

25. Когато изразява немодифицирано мнение относно финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, мнението на одитора следва, освен ако закон или нормативна уредба не изисква друго, да използва една от следните фрази, които се считат за еквивалентни:

    (а) По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, […] в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]; или

    (б) По наше мнение, приложеният финансов отчет дава вярна и честна представа за […] в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]. (Вж: параграфи А24–А31)

26. Когато изразява немодифицирано мнение относно финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка за съответствие, мнението на одитора следва да бъде, че приложеният финансов отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]. (Вж: параграфи А26–А31)

27. Ако препратката към приложимата рамка за финансово отчитане в одиторското мнение не е към МСФО, издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти, или към МССПС, издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор, мнението на одитора следва да идентифицира юрисдикцията по произход на рамката.

База за мнение

28. Одиторският доклад следва да включва раздел, следващ непосредствено след раздела „Мнение", със заглавие „База за изразяване на мнение", който: (вж: параграф А32)

(а) да посочва, че одитът е извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти; (вж: параграф А33)

(б) да прави препратка към раздела от одиторския доклад, който описва отговорностите на одитора съгласно МОС;

(в) да включва изявление, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с приложимите етични изисквания, отнасящи се до одита, и е изпълнил другите етични отговорности на одитора в съответствие с тези изисквания.

i. Изявлението следва да идентифицира юрисдикцията по произход на приложимите етични изисквания или да прави препратка към *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС); (вж: параграфи А34–А35, А37–А38)

ii. Ако приложимите етични изисквания изискват одиторът публично да оповести случаите, при които одиторът е приложил изисквания за независимост, специфични за одита на финансови отчети на определени предприятия, изявлението следва да посочва, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с изискванията за независимост, приложими по отношение на одита на тези предприятия; и (вж.: параграф А36)

(г) да посочва дали одиторът счита, че одиторските доказателства, които одиторът е получил, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за одиторското мнение.

Действащо предприятие

29. Когато е приложимо, одиторът следва да докладва в съответствие с МОС 570 (преработен).[13]

Ключови одиторски въпроси

30. При одити на пълни комплекти на финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, одиторът следва да комуникира в одиторския доклад ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.

31. Когато в други случаи от одитора се изисква съгласно закон или нормативна уредба, или одиторът реши, да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад, одиторът следва да извърши това в съответствие с МОС 701. (Вж: параграфи А40–А42)

Друга информация

32. Когато е приложимо, одиторът следва да докладва в съответствие с МОС 720 (преработен)[14].

Отговорности за финансовия отчет

33. Одиторският доклад следва да съдържа раздел, озаглавен „Отговорности на ръководството за финансовия отчет". Одиторският доклад следва да използва термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция и не е задължително да прави препратка конкретно към „ръководството". В някои юрисдикции подходяща препратка би могла да бъде тази към лицата, натоварени с общото управление. (Вж: параграф А45)

---

[13] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*, параграфи 21–23

[14] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

34. Този раздел от одиторския доклад следва да описва отговорността на ръководството за: (вж: параграфи А46–А49)

    (а) изготвяне на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, както и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството прецени, че е необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и

    (б) оценяване способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие [15] и дали използването на счетоводна база на основата на предположението за действащо предприятие е уместно, както и за оповестяване, ако това е приложимо, на въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие. Изясняването на отговорността на ръководството за тази оценка следва да включва описание на това кога използването на счетоводна база на основата на предположението за действащо предприятие е уместно. (Вж: параграф А49)

35. Този раздел от одиторския доклад следва да идентифицира и лицата, носещи отговорност за надзора над процеса по финансово отчитане, когато лицата, носещи отговорност за този надзор, са различни от лицата, които изпълняват отговорностите, описани в параграф 34 по-горе. В такъв случай заглавието на този раздел следва да прави препратка и към „лицата, натоварени с общо управление" или към такъв термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция. (Вж: параграф А50)

36. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, описанието в одиторския доклад на отговорностите за финансовия отчет следва да прави препратка към „изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет" или „изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и честна представа", съобразно случая при конкретните обстоятелства.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

37. Одиторският доклад следва да включва раздел, озаглавен „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет".

38. Този раздел от одиторския доклад следва: (вж: параграф А51)

    (а) да посочва, че целите на одитора са:

        (i) да получи разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и

        (ii) да издаде одиторски доклад, който да включва одиторското мнение. (Вж: параграф А52)

    (б) да посочва, че разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува; и

[15] МОС 570 (преработен), параграф 2

(в) да посочва, че неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и или:

(i) да описва, че те се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет; или [16]

(ii) да предоставя дефиниция или описание на нивото на същественост в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. (Вж: параграф А54)

39. Разделът от одиторския доклад „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет" следва освен това: (вж: параграф А51)

(а) да посочва, че като част от одита в съответствие с МОС, одиторът използва професионална преценка и запазва професионален скептицизъм по време на целия одит; и

(б) да описва одита, като посочва, че отговорностите на одитора са:

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

(ii) да получи разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработи одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на предприятието. При обстоятелства, когато одиторът има и отговорност да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол заедно с одита на финансовия отчет, одиторът следва да пропусне израза, че разглеждането на вътрешния контрол от страна на одитора не е с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на предприятието;

(iii) да оцени уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството;

(iv) да направи заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако одиторът достигне до заключение, че е налице съществена несигурност, от одитора се изисква да привлече внимание в одиторския доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицира мнението си. Заключенията на одитора се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския доклад.

[16] МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита,* параграф 2

Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина предприятието да преустанови функционирането си като действащо предприятие;

(v) когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, да оцени цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне;

(в) когато е приложим МОС 600 (преработен)[17], да описва допълнително отговорностите на одитора при ангажимент за одит на група, като посочва, че:

(i) отговорностите на одитора се състоят в планирането и изпълнението на одита на групата с цел получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно финансовата информация на предприятията или бизнес единиците в рамките на групата, като база за формиране на мнение относно финансовия отчет на групата;

(ii) одиторът носи отговорност за ръководството, надзора и прегледа на одиторската работа, извършена за целите на одита на групата; и

(iii) одиторът остава изключително отговорен за одиторското мнение[18].

40. Разделът от одиторския доклад „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет" следва също: (вж: параграф А51)

(а) да посочва, че одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление относно, наред с останалото, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които одиторът идентифицира по време на одита;

(б) по отношение одита на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, да посочва, че одиторът предоставя на лицата, натоварени с общо управление, изявление, че одиторът е изпълнил приложимите етични изисквания във връзка с независимостта и комуникира с тях всички взаимоотношения и други въпроси, които биха могли разумно да бъдат разглеждани като имащи отношение към независимостта на одитора, а когато е приложимо, действията, предприети за елиминиране на заплахите или приложените предпазни мерки; и

(в) по отношение одита на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия и други предприятия, за които се комуникират ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701, да посочва, че сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, одиторът определя тези въпроси, които са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период и следователно представляват ключови одиторски въпроси. Одиторът описва тези въпроси в одиторския доклад, освен в случаите, в които закон или нормативна уредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос или когато, в изключително редки случаи, одиторът реши, че този въпрос не следва да бъде комуникиран в одиторския доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последствия от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация. (Вж: параграф А54)

---

[17] МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

[18] МОС 600 (преработен), параграф 53

Място на описанието на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет

41. Описанието на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, изисквано от параграфи 39-40, следва да бъде включено: (вж: параграф А55)

    (а) в самия текст на одиторския доклад;

    (б) в приложение към одиторския доклад, в който случай одиторският доклад следва да включва препратка към мястото на приложението; или (вж: параграфи А56–А58)

    (в) посредством специална препратка в рамките на одиторския доклад към мястото на това описание на уебсайта на компетентен орган, когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават на одитора да постъпи по този начин. (Вж: параграфи А55, А57–А58)

42. Когато одиторът прави препратка към описание на отговорностите на одитора на уебсайта на компетентен орган, одиторът следва да определи, че това описание адресира, и не е в несъответствие с, изискванията по параграфи 39-40 от настоящия МОС. (Вж: параграф А57)

Други отговорности за докладване

43. Ако одиторът разгледа и други отговорности за докладване в одиторския доклад върху финансовия отчет, които са в допълнение към отговорностите на одитора съгласно МОС, тези други отговорности за докладване следва да бъдат разгледани в самостоятелен раздел в одиторския доклад, който да е озаглавен "Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания" или по друг начин, съответстващ на съдържанието на този раздел, освен ако тези други отговорности за докладване не разглеждат същите теми, както тези, които са представени съгласно отговорностите за докладване, изисквани от МОС, в който случай другите отговорности за докладване могат да бъдат представени в същия раздел, както съответните елементи от доклада, изисквани от МОС. (Вж: параграфи А59–А61)

44. В случай че други отговорности за докладване са представени в същия раздел, както съответните елементи от доклада, изисквани от МОС, одиторският доклад следва ясно да разграничава другите отговорности за докладване от докладването, което се изисква от МОС. (Вж: параграф А61)

45. В случай че одиторският доклад съдържа самостоятелен раздел, който адресира други отговорности за докладване, изискванията на параграфи 21–40 от настоящия МОС следва да бъдат включени в раздел, озаглавен „Доклад относно одита на финансовия отчет". „Докладът във връзка с други законови и регулаторни изисквания" следва да е поместен след „Доклада относно одита на финансовия отчет". (Вж: параграф А61)

Име на съдружника, отговорен за ангажимента

46. Името на съдружника, отговорен за ангажимента следва да бъде включено в одиторския доклад при одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, с изключение на редките случаи, когато може разумно да се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност. В редките случаи, когато одиторът възнамерява да не включва в одиторския доклад името на съдружника, отговорен за одита, одиторът следва да обсъди това свое намерение с лицата, натоварени с общо управление, за да ги информира за оценката си относно вероятността и сериозността на съществената заплаха за личната безопасност. (Вж: параграфи А62–А64)

Подпис на одитора

47. Одиторският доклад следва да бъде подписан. (Вж: параграфи А65–А66)

Адрес на одитора

48. Одиторският доклад следва да посочва мястото в юрисдикцията, в което одиторът практикува.

Дата на одиторския доклад

49. Одиторският доклад следва да е с дата, която не може да бъде по-ранна от датата, на която одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение относно финансовия отчет, включително доказателства, че: (вж: параграфи А67–А70)

    (а) всички компоненти (отделни отчети) и оповестявания, които съставляват финансовия отчет, са изготвени; и

    (б) лицата с признати правомощия са потвърдили, че са поели отговорност за този финансов отчет.

Одиторски доклад, предписан от закон или нормативна уредба

50. В случай че закон или нормативна уредба в съответната юрисдикция изисква одиторът да използва конкретен формат или формулировка на одиторския доклад, одиторският доклад следва да прави препратка към Международните одиторски стандарти само ако одиторският доклад включва като минимум всеки един от изброените по-долу елементи: (вж: параграфи А71–А72)

    (а) Наименование;

    (б) Адресат, според обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент;

    (в) Раздел „Мнение", съдържащ изразеното мнение относно финансовия отчет и препратка към приложимата рамка за финансово отчитане, използвана за изготвянето на финансовия отчет (включително идентифициране на юрисдикцията по произход на рамката за финансово отчитане, която е различна от Международните стандарти за финансово отчитане или Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, вж. параграф 27);

    (г) Идентифициране на финансовия отчет на предприятието, който е одитиран;

    (д) Изявление, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с приложимите етични изисквания, отнасящи се до одита, и е изпълнил другите етични отговорности на одитора в съответствие с тези изисквания.

        i. Изявлението следва да идентифицира юрисдикцията по произход на приложимите етични изисквания или да прави препратка към Кодекса на СМСЕС;

        ii. Ако приложимите етични изисквания изискват одиторът публично да оповести случаите, при които одиторът е приложил изисквания за независимост, специфични за одита на финансови отчети на определени предприятия, изявлението следва да посочва, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с изискванията за независимост, приложими по отношение на одита на тези предприятия.

    (е) Когато е приложимо, раздел, който адресира, и не е в несъответствие с, изискванията за докладване съгласно параграф 22 от МОС 570 (преработен);

(ж) Когато е приложимо, раздел „База за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение", който адресира, и не е в несъответствие с, изискванията за докладване съгласно параграф 23 от МОС 570 (преработен);

(з) Когато е приложимо, раздел, който включва информацията, изисквана от МОС 701, или допълнителна информация за одита, предписана от закон или нормативна уредба, и който адресира, и не е в несъответствие с, изискванията за докладване съгласно този МОС;[19] (вж: параграфи А73–А76)

(и) Когато е приложимо, раздел, който адресира изискванията за докладване в параграф 24 от МОС 720 (преработен).

(к) Описание на отговорностите на ръководството за изготвяне на финансовия отчет и идентифициране на лицата, носещи отговорност за надзора над процеса по финансово отчитане, което адресира, и не е в несъответствие с, изискванията съгласно параграфи 33–36;

(л) Препратка към Международните одиторски стандарти и закон или нормативна уредба и описание на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, което адресира, и не е в несъответствие с, изискванията съгласно параграфи 37–40; (вж: параграфи А51–А54)

(м) По отношение на одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, името на съдружника, отговорен за одита, с изключение на редките случаи, в които разумно се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност;

(н) Подпис на одитора;

(о) Адрес на одитора;

(п) Дата на одиторския доклад.

Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие както с одиторските стандарти на конкретна юрисдикция, така и с Международните одиторски стандарти

51. От одитора може да се изисква да извърши одит в съответствие с одиторските стандарти на конкретна юрисдикция („национални одиторски стандарти"), като при извършването на одита одиторът освен това е спазил и изискванията на МОС. В този случай, одиторският доклад може да прави препратка към Международните одиторски стандарти в допълнение към националните одиторски стандарти, но одиторът следва да постъпи по този начин само ако: (вж: параграфи А77–А78)

(а) не е налице конфликт между изискванията, съдържащи се в националните одиторски стандарти и изискванията в МОС, който би довел до това одиторът (i) да формира различно мнение или (ii) да не включва параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси, който при конкретните обстоятелства би се изисквал от МОС; и

(б) одиторският доклад включва като минимум всеки един от елементите, изброени в параграф 50(а)–(п) по-горе, когато одиторът използва формата или формулировката, определена от националните одиторски стандарти. Препратката обаче към „закон или нормативна уредба" в параграф 50(л) следва да се разбира като препратка към националните одиторски стандарти. Следователно одиторският доклад следва да идентифицира тези национални одиторски стандарти.

[19] МОС 701, параграфи 11–16

52. Когато одиторският доклад прави препратка едновременно към националните одиторски стандарти и към Международните одиторски стандарти, одиторският доклад следва да идентифицира юрисдикцията по произход на националните одиторски стандарти.

Допълнителна информация, представена с финансовия отчет (Вж: параграфи А79–А85)

53. В случай че допълнителна информация, която не се изисква от приложимата рамка за финансово отчитане, е представена с одитирания финансов отчет, одиторът следва да оцени дали независимо от това, според професионалната преценка на одитора, тази допълнителна информация не представлява неразделна част от финансовия отчет поради своето естество или начин на представяне. Когато информацията е неразделна част от финансовия отчет, тази допълнителна информация следва да бъде обхваната от одиторското мнение.

54. В случай че допълнителна информация, която не се изисква съгласно приложимата рамка за финансово отчитане, не е счетена за неразделна част от одитирания финансов отчет, одиторът следва да оцени дали тази допълнителна информация е представена по начин, който достатъчно и ясно я разграничава от одитирания финансов отчет. Ако това не е така, одиторът следва да поиска от ръководството да промени начина, по който е представена неодитираната допълнителна информация. В случай че ръководството откаже да направи това, одиторът следва да идентифицира неодитираната допълнителна информация и да обясни в одиторския доклад, че тази допълнителна информация не е одитирана.

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието (Вж: параграф 12)

А1. Ръководството прави редица преценки за сумите и оповестяванията във финансовия отчет.

А2. МОС 260 (преработен) съдържа коментар на качествените аспекти на счетоводните практики.[20] В хода на разглеждане на качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, одиторът може да получи информация за възможна предубеденост в преценките на ръководството. Одиторът може да достигне до заключение, че кумулативният ефект от липсата на неутралност, заедно с ефекта на некоригираните неправилни отчитания, води до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет като цяло. Индикациите за липса на неутралност, които могат да окажат влияние върху оценката на одитора относно това дали финансовият отчет като цяло съдържа съществени неправилни отчитания, включват:

- избирателна корекция на неправилните отчитания, доведени до вниманието на ръководството в хода на одита (например, коригиране на неправилните отчитания с ефект на увеличение на отчетената печалба, но некоригиране на неправилните отчитания с ефект на намаление на отчетената печалба);
- възможна предубеденост на ръководството при изготвянето на счетоводни приблизителни преценки.

А3. МОС 540 (преработен) адресира възможна предубеденост на ръководството при изготвянето на счетоводни приблизителни преценки.[21] Индикациите за възможна предубеденост на ръководството не представляват неправилни отчитания за целите на извеждане на заключения относно разумността на

[20] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, Приложение 2

[21] МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*, параграф 32

отделните счетоводни приблизителни оценки. Те обаче могат да окажат влияние върху оценката на одитора относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания.

Счетоводните политики са подходящо оповестени във финансовия отчет (Вж: параграф 13(а))

А4. При оценяване дали финансовият отчет оповестява по подходящ начин избраните и прилагани значимите счетоводни политики, преценката на одитора включва въпроси, като:

- дали оповестяванията, отнасящи се до значимите счетоводни политики, които приложимата рамка за финансово отчитане изисква да бъдат включени, са оповестени;
- дали оповестената информация относно значимите счетоводни политики е уместна и следователно отразява как критериите за признаване, оценяване и представяне в приложимата рамка за финансово отчитане са приложени по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания във финансовия отчет при конкретните обстоятелства на оперативната дейност на предприятието и средата, в която то функционира; и
- яснотата, с която значимите счетоводни политики са представени.

Информацията, представена във финансовия отчет, е уместна, надеждна, съпоставима и разбираема (Вж: параграф 13(г))

А5. Оценяването на разбираемостта на финансовия отчет включва преценка на такива въпроси, като това дали:

- информацията във финансовия отчет е представена по ясен и сбит начин.
- мястото, на което са поместени съществените оповестявания им отдава подходящото значение (например, когато е налице възприятие сред потребителите за определена стойност на специфична за даденото предприятие информация), както и дали оповестяванията са съпроводени с подходящи кръстосани препратки по начин, който не би породил съществени предизвикателства за потребителите при идентифициране на необходимата информация.

Оповестявания на ефекта от съществени сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет (Вж: параграф 13(д))

А6. Обичайно за финансовия отчет, изготвен в съответствие с рамка с общо предназначение, е да представя финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието. Оценяването дали, с оглед на приложимата рамка за финансово отчитане, финансовият отчет предоставя адекватни оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат ефекта от съществени сделки и събития върху финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието, включва преценката на въпроси, като:

- степента, до която информацията във финансовия отчет е уместна и специфична с оглед обстоятелствата на предприятието; и
- дали оповестяванията са адекватни, така че да подпомогнат предвидените потребители да разберат:
  - естеството и мащаба на потенциалните активи и пасиви на предприятието, произтичащи от сделки или събития, които не отговарят на критериите за признаване (или критериите за отписване), установени от приложимата рамка за финансово отчитане;
  - естеството и степента на рисковете от съществени неправилни отчитания, произтичащи от сделки и събития;
  - използваните методи и направените предположения и преценки, както и промените в тях, които засягат представени или оповестени по друг начин суми, включително съответните анализи на чувствителността.

Оценяване дали финансовият отчет постига достоверно представяне (Вж: параграф 14)

А7. Някои рамки за финансово отчитане изрично или по подразбиране признават концепцията за достоверно представяне[22]. Както е отбелязано в параграф 7(б) от настоящия МОС, рамка за финансово отчитане с достоверното представяне[23] налага не само спазване на изискванията на тази рамка, но също така изрично или по подразбиране признава, че може да е необходимо ръководството да предостави оповестявания, надхвърлящи тези, конкретно изисквани от рамката[24].

А8. Оценката на одитора относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне, както по отношение на представянето, така и на оповестяванията, е въпрос на професионална преценка. Тази оценка взема под внимание въпроси, като фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието, включително промените в тях, на базата на разбирането на одитора за предприятието и одиторските доказателства, получени по време на одита. Оценяването включва също така и преценка, например, на оповестяванията, необходими за постигането на достоверно представяне, произтичащи от въпроси, които може да са съществени (т.е., по принцип, неправилните отчитания са считани за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те ще повлияят върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет като цяло), например, ефекта от еволюиращите изисквания за финансово отчитане или променящата се икономическа среда.

А9. Оценяването на това дали финансовият отчет постига достоверно представяне може да включва, например, обсъждания с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, във връзка с техните виждания относно това защо е избрано конкретно представяне, както и алтернативи, които биха могли да бъдат взети под внимание. Обсъжданията може да включват, например:

- степента, в която сумите във финансовия отчет са агрегирани или дезагрегирани, както и дали представянето на суми или оповестявания не прикрива полезна информация или не води до подвеждаща информация;

- съответствие с уместни отраслови практики, както и дали с оглед обстоятелствата на предприятието не са уместни, а следователно и оправдани, евентуални отклонения.

Описание на приложимата рамка за финансово отчитане (Вж: параграф 15)

А10. Както е обяснено в МОС 200, изготвянето на финансовия отчет от ръководството и съобразно случая от лицата, натоварени с общо управление, изисква включването във финансовия отчет на адекватно описание на приложимата рамка за финансово отчитане.[25] Това описание информира потребителите на финансовия отчет за рамката, върху която се основава финансовият отчет.

---

[22] Така например, Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) отбелязват, че достоверното представяне изисква достоверно представяне на ефекта от сделки, други събития или условия в съответствие с дефинициите и критериите за признаване по отношение на активи, пасиви, приходи и разходи.

[23] Вж. МОС 200, параграф 13(а)

[24] Така например, МСФО изискват предприятието да предостави допълнителни оповестявания, когато спазването на специфичните изисквания в МСФО не е достатъчно, за да даде възможност на потребителите да разберат ефекта от конкретни операции, други събития или условия върху финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието (Международен счетоводен стандарт 1, *Представяне на финансови отчети*, параграф 17(в))

[25] МОС 200, параграфи А2–А3

A11. Описание, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с конкретно приложима рамка за финансово отчитане е уместно само ако финансовият отчет съответства на всички изисквания на тази рамка, които са в сила през периода, обхванат от финансовия отчет.

A12. Описание на приложима рамка за финансово отчитане, което съдържа непрецизен квалифициращ или ограничаващ език (например, „финансовият отчет по същество съответства на Международните стандарти за финансово отчитане"), не представлява адекватно описание на тази рамка, тъй като може да подведе потребителите на финансовия отчет.

Препратка към повече от една рамка за финансово отчитане

A13. В някои случаи, финансовият отчет може да посочва, че е бил изготвен в съответствие с две рамки за финансово отчитане (например, националната рамка и МСФО). Това може да се дължи на факта, че от ръководството се изисква или че то е избрало, да изготви финансовия отчет в съответствие с двете рамки, в който случай и двете се считат за приложими рамки за финансово отчитане. Такова описание е подходящо само ако финансовият отчет съответства на всяка една от рамките поотделно. За да се разглежда като изготвен в съответствие с две рамки, финансовият отчет трябва да съответства на двете рамки едновременно и без да е необходимо каквото и да е равнение на отчетите. На практика, едновременното съответствие е малко вероятно, освен ако юрисдикцията не е приела другата рамка (например, МСФО) като своя собствена национална рамка или ако не е премахнала всички бариери за постигане на съответствие с нея.

A14. Финансов отчет, който е изготвен в съответствие с една рамка за финансово отчитане и който съдържа пояснително приложение или допълнителен отчет за равняване на данните за резултатите спрямо тези, които биха били отчетени съгласно друга рамка, не е изготвен в съответствие с тази друга рамка. Това е така, тъй като финансовият отчет не съдържа цялата информация по начин, който се изисква от тази друга рамка.

A15. Финансовият отчет обаче може да бъде изготвен в съответствие с една приложима рамка за финансово отчитане и в допълнение да описва в пояснителните приложения към финансовия отчет степента, в която финансовият отчет съответства на друга рамка (например, финансов отчет, изготвен в съответствие с националната рамка, който в същото време описва и степента, до която той съответства на МСФО). Това описание може да представлява допълнителна финансова информация, разгледана в параграф 54, и се обхваща от одиторското мнение, ако не може ясно да бъде разграничено от финансовия отчет.

Форма на мнението

A16. Възможно е да съществуват случаи, при които финансовият отчет, макар и изготвен в съответствие с изискванията на рамка за достоверно представяне, не постига достоверно представяне. В този случай, може да е възможно ръководството да включи допълнителни оповестявания във финансовия отчет, извън тези, които се изискват конкретно от рамката или, в изключително редки случаи, да се отклони от дадено изискване на рамката, за да постигне достоверно представяне на финансовия отчет. (Вж: параграф 18)

A17. В изключително редки случаи одиторът ще разглежда финансов отчет, който е изготвен в съответствие с рамка за съответствие, като подвеждащ, ако одиторът е определил, в съответствие с МОС 210, че тази рамка е приемлива.[26] (Вж: параграф 19)

---

[26] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграф 6(а)

Одиторски доклад (Вж: параграф 20)

A18. Писменият доклад обхваща доклади, издадени на хартиен носител и доклади, изготвени в електронна форма.

A19. Приложението към настоящия МОС съдържа илюстративни примери на одиторски доклади върху финансов отчет, включващи елементите, описани в параграфи 21–49. С изключение на разделите „Мнение" и „База за изразяване на мнение", настоящият МОС не установява изисквания за подреждане на елементите на одиторския доклад. Настоящият МОС обаче изисква използването на определени заглавия, чиято цел е да съдействат за превръщането на одиторските доклади, които се отнасят за одити, извършени в съответствие с МОС, в по-разпознаваеми, особено при ситуации, в които елементите на одиторския доклад са представени в ред, който се различава от примерните одиторски доклади в Приложението към настоящия МОС.

Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие с Международните одиторски стандарти

Наименование (Вж: параграф 21)

A20. Наименованието, посочващо, че докладът представлява доклад на независим одитор, например, „Доклад на независимия одитор", разграничава доклада на независимия одитор от докладите, издавани от други лица.

Адресат (Вж: параграф 22)

A21. Закон, нормативна уредба или условията на ангажимента може да посочват до кого трябва да бъде адресиран одиторският доклад в конкретната юрисдикция. Обикновено одиторският доклад се адресира до лицата, за които докладът е изготвен, често или до акционерите, или до лицата, натоварени с общото управление на предприятието, чийто финансов отчет е предмет на одита.

Одиторско мнение (Вж. параграфи 24–26)

Препратка към финансовия отчет, който е одитиран

A22. Одиторският доклад посочва, например, че одиторът е извършил одит на финансовия отчет на предприятието, който включва [посочва се наименованието на всеки компонент (отделен отчет), който представлява елемент от пълния комплект на финансовия отчет, изискван от приложимата рамка за финансово отчитане, като се упоменава и датата или периодът, обхванат от всеки финансов отчет] и пояснителни приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

A23. Когато одиторът разполага с информация, че одитираният финансов отчет ще бъде включен в документ, който съдържа и друга информация, например годишен доклад за дейността, той може да обмисли, ако форматът на представяне позволява това, да посочи номерата на страниците, на които е представен одитираният финансов отчет. Това ще помогне на потребителите да идентифицират финансовия отчет, за който се отнася одиторският доклад.

„Представя достоверно, във всички съществени аспекти" или „дава вярна и честна представа"

A24. Фразите „представя достоверно, във всички съществени аспекти" и „дава вярна и честна представа" се считат за еквивалентни. Дали в дадена юрисдикция ще се използва фразата „представя достоверно, във всички съществени аспекти" или фразата „дава вярна и честна представа" се определя от закон или нормативната уредба, регулираща одита на финансови отчети в тази юрисдикция, или от общоприетата практика в тази юрисдикция. Когато закон или нормативната уредба изисква използването на различна

формулировка, това не засяга изискването към одитора, съдържащо се в параграф 14 на настоящия МОС, да оцени достоверното представяне на финансовия отчет, изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне.

А25. Когато одиторът изразява немодифицирано мнение, не е уместно да използва фрази, като „с горепосоченото обяснение" или „предмет на/под условие на" във връзка с мнението, тъй като те навеждат на мисълта за условно мнение, или отслабване, или модифициране на мнението.

Описание на финансовия отчет и на въпросите, които той представя

А26. Одиторското мнение обхваща пълния комплект на финансовия отчет, както той е дефиниран от приложимата рамка за финансово отчитане. Така например, при много рамки с общо предназначение финансовият отчет може да включва: отчет за финансовото състояние, отчет за всеобхватния доход, отчет за промените в собствения капитал, отчет за паричните потоци и свързаните с тях пояснителни приложения, които обикновено се състоят от обобщено оповестяване на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация. В някои юрисдикции допълнителна информация също може да бъде счетена за неразделна част от финансовия отчет.

А27. В случая на финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, одиторското мнение посочва, че финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, или дава вярна и честна представа за, въпросите, за чието представяне е бил изготвен финансовият отчет. Така например, в случая на финансов отчет, изготвен в съответствие с МСФО, тези въпроси са *финансовото състояние на предприятието към края на периода и финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието за периода, завършващ тогава*. Като следствие от това, намерението е обозначеното с […] в параграф 25 и другаде в настоящия МОС да бъде заменено от думите с наклонен шрифт в предходното изречение, когато МСФО представляват приложимата рамка за финансово отчитане, или, в случай на други приложими рамки за финансово отчитане, да бъде заменено от думи, описващи въпросите, които финансовият отчет има за цел да представи.

Описание на приложимата рамка за финансово отчитане и как тя може да окаже влияние върху одиторското мнение

А28. Идентифицирането на приложимата рамка за финансово отчитане в одиторското мнение цели да информира потребителите на одиторския доклад какъв е контекстът, в който е изразено това одиторско мнение; то няма за цел да ограничи оценката, изисквана съгласно параграф 14. Приложимата рамка за финансово отчитане се идентифицира посредством следните фрази:

„…в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане" или

„…в съответствие с общоприетите счетоводни принципи в юрисдикция X …".

А29. Когато приложимата рамка за финансово отчитане обхваща стандарти за финансово отчитане и законови или регулаторни изисквания, рамката се идентифицира посредством следната фраза: „… в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и изискванията на Търговския закон на юрисдикция X". МОС 210 разглежда ситуациите, при които е налице конфликт между стандартите за финансово отчитане и законодателните или регулаторните изисквания.[27]

А30. Както е посочено в параграф А13, финансовият отчет може да бъде изготвен в съответствие с две рамки за финансово отчитане, като в този случай и двете представляват приложими рамки за финансово отчитане. Съответно, когато се формира одиторското мнение относно финансовия отчет, всяка рамка се

[27] МОС 210, параграф 18

разглежда поотделно, а съгласно разпоредбите на параграфи 25–27 одиторското мнение прави препратка и към двете рамки по следния начин:

(а) ако финансовият отчет съответства на всяка една от рамките поотделно, се изразяват две мнения: тоест, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с едната от приложимите рамки за финансово отчитане (например, националната рамка) и мнение, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с другата приложима рамка за финансово отчитане (например, МСФО). Тези мнения могат да бъдат изразени поотделно или в едно единствено изречение (например, финансовият отчет е представен достоверно, във всички съществени аспекти […], в съответствие с общоприетите счетоводни принципи в юрисдикция X и с МСФО).

(б) ако финансовият отчет съответства на едната от рамките, но не съответства на другата рамка, може да се изрази немодифицирано мнение, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с едната рамка (например, националната рамка), като в същото време се изрази модифицирано мнение във връзка с другата рамка (например, МСФО) в съответствие с МОС 705 (преработен).

А31. Както е посочено в параграф А15, финансовият отчет може да изразява съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане и в допълнение да оповестява степента на съответствие с друга рамка за финансово отчитане. Тази допълнителна информация се обхваща от одиторското мнение, в случай че не може да бъде разграничена ясно от финансовия отчет (вж. параграфи 53–54 и свързания с тях материал за приложение в параграфи А79–А85). Съответно,

(а) ако оповестяването на съответствието с другата рамка е подвеждащо, се изразява модифицирано мнение в съответствие с МОС 705 (преработен);

(б) ако оповестяването не е подвеждащо, но според преценката на одитора то е толкова важно, че е от фундаментално значение за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите, се добавя параграф за обръщане на внимание в съответствие с МОС 706 (преработен), който насочва вниманието към това оповестяване.

База за изразяване на мнение (Вж: параграф 28)

А32. Разделът „База за изразяване на мнение” предоставя важен контекст относно одиторското мнение. Във връзка с това, настоящият МОС изисква разделът „База за изразяване на мнение” да следва непосредствено след раздела „Мнение” в одиторския доклад.

А33. Препратката към използваните стандарти съобщава на потребителите на одиторския доклад, че одитът е извършен в съответствие с установени стандарти.

Приложими етични изисквания (Вж: параграф 28 (в))

А34. Идентифицирането на юрисдикцията по произход на приложимите етични изисквания повишава прозрачността относно изискванията, отнасящи се до конкретния ангажимент за одит. МОС 200 пояснява, че обикновено приложимите етични изисквания обхващат разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до одита на финансови отчети, заедно с националните изисквания, които са по-рестриктивни.[28] Когато приложимите етични изисквания включват изискванията на Кодекса на СМСЕС, изявлението може да прави препратка и към Кодекса на СМСЕС. В случай че Кодексът на СМСЕС съставлява всички етични изисквания, приложими по отношение на ангажимента за одит, не е необходимо изявлението да идентифицира юрисдикцията по произход.

[28] МОС 200, параграф А17

А35. В някои юрисдикции приложимите етични изисквания може да съществуват във вид на няколко различни източника, например етичен кодекс или кодекси и допълнителни правила и изисквания, съдържащи се в закон или нормативна уредба. Когато изискванията за независимост и другите приложими етични изисквания се съдържат в ограничен брой източници, одиторът може да реши да посочи наименованието на съответния източник или източници (например, наименованието на кодекса, правилото или нормативната разпоредба, приложима в съответната юрисдикция) или може да направи препратка към термин, който е повсеместно разбираем и който обобщава по подходящ начин тези източници (например, изискванията за независимост при одит на непублични предприятия в юрисдикция X).

А36. Приложимите етични изисквания може:

- да установяват изисквания за независимост, които са специфични за одита на финансови отчети на определени предприятия, посочени в приложимите етични изисквания, като например, изискванията за независимост по отношение на одити на финансовите отчети на предприятия от обществен интерес в Кодекса на СМСЕС. Приложимите етични изисквания може също така да изискват или насърчават одитора да определи дали е целесъобразно да приложи такива изисквания за независимост по отношение на одита на финансови отчети на предприятия, различни от тези, посочени конкретно в приложимите етични изисквания;
- да изискват одиторът публично да оповести случаите, при които одиторът е приложил изисквания за независимост, специфични за одита на финансови отчети на определени предприятия. Така например, Кодексът на СМСЕС изисква когато при одита на финансовия отчет на дадено предприятие фирмата е приложила изискванията за независимост по отношение на предприятия от обществен интерес, фирмата публично да оповести този факт, освен ако това оповестяване няма да доведе до разкриване на конфиденциални бъдещи планове на предприятието[29].

МОС 260 (преработен) излага изисквания и насоки относно комуникацията на одитора с лицата, натоварени с общо управление, която включва комуникации за тези случаи[30]

А37. Закон или нормативна уредба, националните одиторски стандарти или условията на ангажимента за одит може да изискват одиторът да предостави в одиторския доклад по-конкретна информация относно източниците на приложимите етични изисквания, включително тези, свързани с независимостта, които са били приложени по отношение одита на финансовия отчет.

А38. При определяне на подходящия обем информация, която да бъде включена в одиторския доклад, когато съществуват няколко източника на приложими етични изисквания, отнасящи се до одита на финансовия отчет, важно съображение е намирането на баланс между прозрачността и риска от завоалиране на друга полезна информация в одиторския доклад.

Съображения, специфични за одита на група

А39. При одит на група, по отношение на който съществуват няколко източника на приложими етични изисквания, включително такива, отнасящи се до независимостта, препратката в одиторския доклад към юрисдикцията обикновено се отнася до приложимите етични изисквания, които се прилагат спрямо

---

[29] Кодекс на СМСЕС, параграфи И400.20–И400.21

[30] МОС 260 (преработен), параграфи 17 и А29

одитора на групата. Причината за това е, че при одит на група, одиторите на компоненти също са обект на етичните изисквания, които са приложими по отношение одита на групата.[31]

А40. МОС не установяват специални изисквания за независимост или етични изисквания по отношение на одиторите, включително одиторите на компоненти, и следователно не разширяват, нито придобиват по-голяма правна сила от изискванията за независимост в Кодекса на СМСЕС[32] или други етични изисквания, на които одиторът на групата е обект; нито пък МОС изискват одиторът на компонент във всички случаи да бъде обект на същите специфични изисквания за независимост, които са приложими по отношение на одитора на групата. В резултат на това, когато става въпрос за одит на група, възможно е приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, да са сложни. МОС 600 (преработен)[33] предоставя насоки за одиторите при извършване на работа във връзка с финансовата информация на компонент при одит на група, включително в ситуации, при които одиторът на компонента не отговаря на изискванията за независимост, които са приложими по отношение одита на групата.

Ключови одиторски въпроси (Вж: параграф 31)

А41. Закон или нормативна уредба може да изисква комуникирането на ключови одиторски въпроси по отношение на одити на предприятия, различни от регистрираните за търгуване на борсата предприятия, например, предприятия, характеризирани в този закон или нормативна уредба, като предприятия от обществен интерес.

А42. Одиторът може също така да реши да комуникира ключови одиторски въпроси по отношение на други предприятия, включително такива, които може да са от значителен обществен интерес, например, поради това, че имат голям брой и широк кръг заинтересовани страни, или отчитайки естеството и големината на съответния бизнес. Примерите за такива предприятия може да включват финансови институции (като банки, застрахователни компании и пенсионни фондове), както и други предприятия, например, благотворителни организации.

А43. МОС 210 изисква одиторът да договори условията на ангажимента за одит с ръководството или съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление, и пояснява, че ролите на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, при договаряне на условията на ангажимента за одит на предприятието, зависят от управленската структура на предприятието и съответния закон или нормативна уредба.[34] МОС 210 изисква също така писмото за поемане на одиторски ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение да включва препратка към очакваната форма и съдържание на каквито и да било доклади, които трябва да бъдат издадени от одитора.[35] Когато от одитора не се изисква на друго основание да комуникира ключови одиторски въпроси, МОС 210 [36] пояснява, че може да е целесъобразно одиторът да направи препратка в условията на ангажимента за одит към възможността да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад, като в някои юрисдикции може да е необходимо одиторът да включи препратка към подобна възможност, за да запази способността си да постъпи по този начин.

---

[31] МОС 600 (преработен), параграфи А56-А57, А66-А68

[32] Кодекс на СМСЕС, Раздел 405

[33] МОС 600 (преработен), параграфи 25 и 27

[34] МОС 210, параграфи 9 и А22

[35] МОС 210, параграф 10

[36] МОС 210, параграф А25

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

А44. Регистрирани за търгуване на борсата предприятия не са често срещани в публичния сектор. Възможно е обаче предприятията от публичния сектор да са значими поради размера, сложността си или аспекти, свързани с обществения интерес. В такива случаи, от одитора на предприятие от публичния сектор може да се изисква съгласно закон или нормативна разпоредба, или в други случаи одиторът сам да реши, да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад.

Отговорности за финансовия отчет (Вж: параграфи 33–34)

А45. МОС 200 пояснява предварителното условие, отнасящо се до отговорностите на ръководството и съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, въз основа на което се извършва одит в съответствие с МОС.[37] Ръководството и съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, поемат отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително когато това е уместно, достоверното му представяне. Ръководството поема също отговорност за такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството прецени, че е необходим, за да даде възможност за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка. Описанието на отговорностите на ръководството в одиторския доклад включва препратка и към двете отговорности, тъй като това помага да се обясни на потребителите предварителното условие, въз основа на което се извършва одитът. МОС 260 (преработен) използва термина лица, натоварени с общо управление, за да опише лицето(та) или организацията(те) с отговорност за упражняването на надзор върху предприятието и предоставя коментар относно разнообразието на структури на управление в различните юрисдикции и предприятия.

А46. Възможно е да съществуват обстоятелства, при които е целесъобразно одиторът да разшири описанието на отговорностите на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, съгласно параграфи 34-35, за да отрази допълнителните отговорности, които имат отношение към изготвянето на финансовия отчет в контекста на конкретната юрисдикция или естеството на предприятието.

А47. МОС 210 изисква одиторът да договори отговорностите на ръководството в писмо за ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение.[38] МОС 210 предоставя известна гъвкавост в това отношение, като пояснява, че ако закон или нормативна уредба предписва отговорностите на ръководството и съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, във връзка с финансовото отчитане, одиторът може да реши, че закон или нормативната уредба включва отговорности, които според преценката на одитора са практически еквивалентни с тези, изложени в МОС 210. По отношение на тези отговорности, които са еквивалентни, одиторът може да използва формулировката в закон или нормативната уредба, за да опише отговорностите в писмото за ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение. В такива случаи тази формулировка може да бъде използвана и в одиторския доклад, за да се опишат отговорностите съгласно изискването на параграф 34(а) от настоящия МОС. При други обстоятелства, включително когато одиторът реши да не използва формулировката в закон или нормативната уредба, включена в писмото за ангажимент, се използва формулировката съгласно параграф 34(а) от настоящия МОС. В допълнение към включването на описание на отговорностите на ръководството в одиторския доклад, така както се изисква от параграф 34, одиторът може да се позове на по-подробно описание на тези отговорности, като включи препратка

[37] МОС 200, параграф 13(й)

[38] МОС 210, параграф 6(б)(i)–(ii)

относно това къде такава информация може да бъде получена (например, в годишния доклад на предприятието или на уебсайта на компетентен орган).

А48. В някои юрисдикции закон или нормативна уредба, предписваща отговорностите на ръководството, може конкретно да препраща към отговорност за адекватността на счетоводните книги и записи или на счетоводната система. Доколкото книгите, записите и системите представляват неразделна част от вътрешния контрол, описанията в МОС 210 и в параграф 34 не правят специална препратка към тях.

А49. Приложението към настоящия МОС предоставя илюстрация на това как изискванията в параграф 34(б) биха били приложени, когато МСФО представляват приложимата рамка за финансово отчитане. В случай че се използва рамка за финансово отчитане, различна от МСФО, може да е необходимо примерните изявления, представени в Приложението към настоящия МОС, да бъдат адаптирани, за да бъде отразено използването на тази друга рамка за финансово отчитане при конкретните обстоятелства.

Надзор над процеса по финансово отчитане (Вж: параграф 35)

А50. Когато някои, но не всички, лица, участващи в осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане, участват също и в изготвяне на финансовия отчет, може да е необходимо описанието, изисквано от параграф 35 от настоящия МОС, да бъде модифицирано, за да се отразят по подходящ начин конкретните обстоятелства, свързани с предприятието. Когато лицата, отговорни за надзора над процеса по финансово отчитане, съвпадат с лицата, отговорни за изготвянето на финансовия отчет, не се изисква препратка към отговорностите за осъществяване на надзор.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет (Вж: параграфи 37–40)

А51. Описанието на отговорностите на одитора, изисквано от параграфи 37-40 от настоящия МОС, може да бъде специално приспособено към конкретните условия, така че да отрази специфичното естество на предприятието, например, когато одиторският доклад адресира консолидиран финансов отчет. Пример 2 в Приложението към настоящия МОС съдържа илюстрация за начина, по който това може да бъде направено.

Цели на одитора (Вж: параграф 38(а))

А52. Одиторският доклад пояснява, че целите на одитора са да получи разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издаде одиторски доклад, който да включва одиторското мнение. Те контрастират с отговорностите на ръководството за изготвянето на финансовия отчет.

Описание на нивото на същественост (Вж: параграф 38(в))

А53. Приложението към настоящия МОС предлага примери относно това как изискването в параграф 38(в) - да се предостави описание на нивото на същественост - би се приложило, когато МСФО представляват приложимата рамка за финансово отчитане. В случай че се използва рамка за финансово отчитане, различна от МСФО, може да е необходимо примерните изявления, представени в Приложението към настоящия МОС, да бъдат адаптирани, за да бъде отразено използването на тази друга рамка за финансово отчитане при конкретните обстоятелства.

Отговорности на одитора във връзка с МОС 701 (Вж: параграф 40(в))

А54. Одиторът може да счете за целесъобразно да предостави и допълнителна информация в описанието на одиторските отговорности, надхвърляща тази, изисквана от параграф 40(в). Така например, одиторът може да се позове на изискването, съдържащо се в параграф 9 от МОС 701, да определи въпросите,

които са изисквали значително внимание от страна на одитора при извършване на одита, вземайки под внимание областите с по-висок оценен риск от съществени неправилни отчитания или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.); съществените одиторски преценки, отнасящи се до области от финансовия отчет, в които ръководството е направило съществени преценки, включително счетоводни приблизителни оценки, които са идентифицирани като отличаващи се с по-висока несигурност на приблизителното оценяване; както и ефекта върху одита от значими събития или сделки, възникнали или осъществени през периода.

Място на описанието на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет (Вж: параграфи 41, 50(л))

A55. Включването на информацията, изисквана от параграфи 39–40 от настоящия МОС, в приложение към одиторския доклад или когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, препращането към уебсайт на компетентен орган, съдържащ тази информация, може да е целесъобразен начин за опростяване на съдържанието на одиторския доклад. Доколкото обаче описанието на отговорностите на одитора съдържа информация, която е необходима, за да се осигури информация съобразно очакванията на потребителите във връзка с одит, извършен в съответствие с МОС, в одиторския доклад се изисква да бъде включена препратка, която да посочва къде тази информация е достъпна.

Включване в приложение (Вж: параграфи 41(б), 50(л))

A56. Параграф 41 разрешава на одитора да включи изявленията, изисквани от параграфи 39-40, които описват отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, в приложение към одиторския доклад, при условие че в текста на одиторския доклад бъде направена подходяща препратка към мястото на приложението. По-долу е представен пример за начина, по който тази препратка към приложението би могла да бъде направена в одиторския доклад:

> **Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет**
>
> Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет.
>
> Допълнително описание на нашите отговорности за одита на финансовия отчет е включено в приложение X към настоящия одиторски доклад. Това описание, което се намира на [*посочете номер на страницата или друга конкретна препратка към мястото на описанието*], съставлява част от нашия одиторски доклад.

Препратка към уебсайт на компетентен орган (Вж: параграфи 41(в), 42)

A57. Параграф 41 пояснява, че одиторът може да прави препратка към описание на отговорностите на одитора, намиращо се на уебсайта на компетентен орган само ако това изрично е разрешено от закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти. Информацията на уебсайта, която се включва в одиторския доклад посредством конкретна препратка към мястото на уебсайта, където е възможно тази информация да бъде намерена, може да описва одиторската работа или одита в

съответствие с МОС по-общо, но не може да е в несъответствие с описанието, изисквано съгласно параграфи 39–40 от настоящия МОС. Това означава, че формулировката на описанието на отговорностите на одитора на уебсайта може да е по-подробна или да адресира други въпроси, свързани с одита на финансови отчети, при условие че тази формулировка отразява и не е в противоречие с въпросите, адресирани в параграфи 39–40.

A58. Компетентният орган би могъл да бъде национален орган за изготвяне и въвеждане на одиторски стандарти, регулаторен орган или орган за надзор над одиторската дейност. Подобни организации са в състояние да гарантират точността, пълнотата и постоянния достъп до стандартизираната информация. Не би било уместно одиторът да поддържа такъв уебсайт. По-долу е представен пример за начина, по който тази препратка към уебсайта би могла да бъде направена в одиторския доклад:

> **Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет**
>
> Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет.
>
> Допълнително описание на нашите отговорности за одита на финансовия отчет се намира на уебсайта на [*организация*] на адрес: [*адрес на уебсайта*]. Това описание съставлява част от нашия одиторски доклад.

Други отговорности за докладване (Вж: параграфи 43–45)

A59. В някои юрисдикции одиторът може да има допълнителни отговорности за докладване относно други въпроси, които са в допълнение към отговорностите на одитора съгласно МОС. Така например, от одитора може да бъде поискано да докладва определени въпроси, в случай че такива му станат известни в хода на одита на финансовия отчет. В други случаи, от одитора може да бъде поискано да изпълни специфични допълнителни процедури и да докладва във връзка с тях или да изрази мнение относно конкретни въпроси, например, адекватността на счетоводните книги и регистри, вътрешния контрол върху финансовото отчитане или друга информация. Одиторските стандарти в конкретната юрисдикция често предоставят насоки по отношение на специфични допълнителни отговорности за докладване в тази юрисдикция.

A60. В някои случаи, приложимото закон или нормативна уредба може да изисква или да разрешава на одитора да докладва във връзка с тези други отговорности като част от одиторския му доклад относно финансовия отчет. В други случаи, от одитора може да се изисква или да му се разрешава да докладва във връзка с тях в отделен доклад.

A61. Параграфи 43–45 от настоящия МОС разрешават комбинирано представяне на други отговорности за докладване и на отговорностите на одитора съгласно МОС само когато те адресират едни и същи теми и формулировката на одиторския доклад разграничава ясно другите отговорности за докладване от отговорностите за докладване съгласно МОС. Това ясно разграничаване може да доведе до необходимост одиторският доклад да прави препратка към източника на другите отговорности за докладване и да посочва, че тези отговорности излизат извън рамките на тези, изисквани съгласно МОС. В противен случай се изисква другите отговорности за докладване да бъдат адресирани в самостоятелен

раздел на одиторския доклад, озаглавен „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания" или по друг начин, съответстващ на съдържанието на този раздел. В такива случаи, параграф 45 изисква одиторът да включи отговорностите за докладване съгласно МОС в раздел, озаглавен „Доклад относно одита на финансовия отчет".

Име на съдружника, отговорен за ангажимента (Вж: параграф 46)

A62. Целта на фирмата в МСУК 1[39] е да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството, която да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че

- фирмата и нейният персонал изпълняват отговорностите си в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания, и изпълняват ангажиментите в съответствие с тези стандарти и изисквания; и
- докладите за ангажиментите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.

Независимо от целта на МСУК 1, посочването на името на съдружника, отговорен за ангажимента в одиторския доклад има за цел да осигури допълнителна прозрачност за потребителите на одиторския доклад върху финансов отчет регистрирано за търгуване на борсата предприятие.

A63. Закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти може да изискват одиторският доклад да включва името на съдружника, отговорен за ангажимента, който носи отговорност за одити, различни от тези на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия. Закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти може да изискват от одитора, или одиторът може да реши, да включи допълнителна информация, освен името на съдружника, отговорен за ангажимента, в одиторския доклад, за да идентифицира допълнително съдружника, отговорен за ангажимента, например, номера на професионалния лиценз на съдружника, отговорен за ангажимента, имащ отношение към юрисдикцията, в която одиторът осъществява своята дейност.

A64. В редки случаи одиторът може да идентифицира информация или да стане обект на преживявания и произшествия, които сочат за вероятност от заплаха за личната безопасност, която, в случай че самоличността на съдружника, отговорен за ангажимента, бъде публично огласена, би могла да доведе до физическа вреда за съдружника, отговорен за ангажимента, за други членове на екипа по ангажимента или за други лица, намиращи се в близки отношения с тях. Подобна заплаха обаче, не включва например заплахи за носене на юридическа отговорност или от налагане на законови, регулаторни или професионални санкции. Обсъжданията с лицата, натоварени с общо управление относно обстоятелствата, които биха могли да доведат до физическа вреда, могат да осигурят допълнителна информация относно вероятността и сериозността на съществената заплаха за личната безопасност. Закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти може да установяват допълнителни изисквания, които да имат отношение към определянето дали оповестяването на името на съдружника, отговорен за ангажимента, може да бъде пропуснато.

Подпис на одитора (Вж: параграф 47)

A65. Подписът на одитора е или от името на одиторската фирма, или лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция. В допълнение към подписа на одитора в

---

[39] МСУК 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги,* параграф 14

някои юрисдикции от одитора може да се изисква да декларира в одиторския доклад признатата му професионална титла или факта, че одиторът или съобразно случая фирмата, е признат(а) от компетентния лицензиращ орган в тази юрисдикция.

A66. В някои случаи е възможно закон или нормативна уредба да допуска използването на електронни подписи в одиторския доклад.

Дата на одиторския доклад (Вж: параграф 49)

A67. Датата на одиторския доклад информира потребителите на одиторския доклад, че одиторът е взел под внимание ефекта от събития и сделки, които са станали известни на одитора и са възникнали до тази дата. Отговорността на одитора за събития и сделки след датата на одиторския доклад е адресирана в МОС 560.[40]

A68. Доколкото одиторското мнение се предоставя относно финансовия отчет, а отговорност за финансовия отчет носи ръководството, одиторът не е в състояние да достигне до заключение, че са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, докато не бъдат получени доказателства, че всички компоненти (отделни отчети) и оповестявания, които съставляват финансовия отчет, са изготвени и ръководството е поело отговорност за тях.

A69. В някои юрисдикции, закон или нормативна уредба идентифицира лицата или органите (например, директорите), носещи отговорност за достигане до заключение, че всички компоненти (отделни отчети) и оповестявания, които съставляват финансовия отчет, са изготвени и посочва необходимата процедура на одобрение. В такива случаи, преди поставяне на дата на доклада върху финансовия отчет, се получават доказателства относно това одобрение. В други юрисдикции, обаче, процедурата за одобрение не е предписана от закон или нормативна уредба. В тези случаи, процедурите, които предприятието следва при изготвяне и финализиране на финансовите си отчети, с оглед неговата структура на ръководство и общо управление, стават обект на разглеждане, за да се идентифицират лицата или органът с правомощия да достигне до заключение, че всички компоненти (отделни отчети), които съставляват финансовия отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени. В някои случаи, закон или нормативна уредба идентифицира момента от процеса на отчитане чрез финансовите отчети, към който одитът се очаква да е приключен.

A70. В някои юрисдикции, преди финансовият отчет да бъде публично издаден, се изисква окончателно одобрение на финансовия отчет от страна на акционерите. В тези юрисдикции, окончателното одобрение от страна на акционерите не е необходимо, за да може одиторът да достигне до заключение, че са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства. Датата на одобрение на финансовия отчет за целите на МОС е по-ранната дата, на която лицата, имащи признати правомощия са решили, че всички компоненти (отделни отчети) и оповестявания, които съставляват финансовия отчет, са изготвени и лицата, имащи признати правомощия са потвърдили, че са поели отговорност за тях.

Одиторски доклад, предписан от закон или нормативна уредба (Вж: параграф 50)

A71. МОС 200 пояснява, че от одитора може да се изисква да спазва и законови или регулаторни изисквания в допълнение към МОС.[41] Когато различията между законовите и регулаторни изисквания и МОС се отнасят единствено до формата или формулировката на одиторския доклад, изискванията в параграф 50(а)–(п) определят минимума елементи, които да бъдат включени в одиторския доклад, за да се даде възможност да се направи препратка към Международните одиторски стандарти. При тези

[40] МОС 560, *Последващи събития*, параграфи 10–17

[41] МОС 200, параграф А60

обстоятелства, изискванията в параграфи 21–49, които са включени в параграф 50(а)–(п) не е необходимо да бъдат прилагани, включително например, изискваното подреждане на разделите „Мнение „ и „База за изразяване на мнение“.

А72. Когато специфичните изисквания в конкретната юрисдикция не влизат в противоречие с МОС, форматът и формулировката, изисквани от параграфи 21–49 от настоящия МОС, помагат на потребителите на одиторския доклад по-лесно да го разпознаят като доклад за одит, извършен в съответствие с МОС.

Информация, изисквана от МОС 701 (Вж: параграф 50(з))

А73. Закон или нормативна уредба може да изисква одиторът да предостави допълнителна информация за извършения одит, която е възможно да включва информация, съответстваща на целите на МОС 701, или да предписва естеството и обхвата на комуникацията във връзка с тези въпроси.

А74. МОС не са с по-голяма правна сила от закон или нормативна уредба, която регулира одита на финансови отчети. Когато е приложим МОС 701, в одиторския доклад може да бъде правена препратка към МОС, единствено ако при прилагането на закон или нормативна уредба, разделът, изискван от параграф 50(з) от настоящия МОС, не е в несъответствие с изискванията за докладване, съдържащи се в МОС 701. При такива обстоятелства може да е необходимо одиторът специално да приспособи към конкретните условия определени аспекти на комуникацията на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад, изисквана от МОС 701, като, например:

- модифицира заглавието „Ключови одиторски въпроси“, в случай че закон или нормативната уредба предписват конкретно заглавие;
- обясни защо информацията, изисквана от закон или нормативна уредба се предоставя в одиторския доклад, например, като направи препратка към приложимия закон или нормативна уредба, и опише как тази информация е свързана с ключовите одиторски въпроси;
- когато закон или нормативна уредба предписва естеството и обхвата на описанието, допълни предписаната информация, за да постигне цялостно описание на всеки един ключов одиторски въпрос, което да е в съответствие с изискването, съдържащо се в параграф 13 от МОС 701.

А75. МОС 210 разглежда обстоятелствата, когато закон или нормативна уредба на съответната юрисдикция предписва формата или формулировката на одиторския доклад по начин, който съществено се различава от изискванията на МОС, които по-специално включват одиторското мнение. При тези обстоятелства МОС 210 изисква одиторът да оцени:

(а) дали потребителите биха могли да разберат погрешно степента на сигурност, получена в резултат на одита на финансовия отчет и ако това е така,

(б) дали допълнително обяснение в одиторския доклад може да смекчи това евентуално погрешно разбиране.

Ако одиторът достигне до заключение, че допълнително обяснение в одиторския доклад не може да смекчи евентуалното погрешно разбиране, МОС 210 изисква одиторът да не приема ангажимента за одит, освен ако това не се изисква от закон или нормативна уредба. Съгласно МОС 210, одит, извършен в съответствие с такъв закон или нормативна уредба, не отговаря на изискванията на МОС. Съответно, одиторът не включва в одиторския доклад никаква препратка, че одитът е извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти.[42]

[42] МОС 210, параграф 21

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

A76. Одиторите на предприятия от публичния сектор също може да имат възможност по силата на закон или нормативна уредба да докладват публично във връзка с определени въпроси, или в одиторския доклад, или в допълнителен доклад, който може да включва информация, която да е в съответствие с целите на МОС 701. При такива обстоятелства може да е необходимо одиторът специално да приспособи към конкретните условия определени аспекти на комуникацията на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад, изисквана от МОС 701, или да включи препратка в одиторския доклад към описанието на въпроса в допълнителния доклад.

Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие както с одиторските стандарти на конкретна юрисдикция, така и с Международните одиторски стандарти (Вж: параграф 51)

A77. Одиторът може да посочва в одиторския доклад, че одитът е извършен в съответствие както с Международните одиторски стандарти, така и с националните одиторски стандарти, когато наред със спазването на приложимите национални одиторски стандарти, одиторът спазва изискванията на всеки един МОС, приложим по отношение към този одит.[43]

A78. Препратката както към Международните одиторски стандарти, така и към националните одиторски стандарти, не е уместна, ако е налице противоречие между изискванията, съдържащи се в МОС и тези в националните одиторски стандарти, което би накарало одитора да формира различно мнение или да не включва параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси, който при конкретните обстоятелства се изисква от МОС. В такъв случай, одиторският доклад прави препратка единствено към одиторските стандарти (или Международните одиторски стандарти, или националните одиторски стандарти), в съответствие с които е изготвен одиторският доклад.

Допълнителна информация, представена с финансовия отчет (Вж: параграфи 53–54)

A79. При някои обстоятелства, закон, нормативна уредба или стандарти могат да изискват от предприятието, или предприятието доброволно да избере, да представи заедно с финансовия отчет допълнителна информация, която не се изисква от приложимата рамка за финансово отчитане. Така например, допълнителна информация би могла да бъде представена с цел повишаване разбирането на потребителите за приложимата рамка за финансово отчитане или с цел предоставяне на допълнителни обяснения във връзка с конкретни позиции от финансовия отчет. Такава информация обикновено се представя или като допълнителни справки, или като допълнителни пояснителни приложения.

A80. Параграф 53 от настоящия МОС пояснява, че одиторското мнение обхваща допълнителната информация, която представлява неразделна част от финансовия отчет поради своето естество или начин на представяне. Оценяването дали това е така е въпрос на професионална преценка. За илюстрация:

- Когато пояснителните приложения към финансовия отчет включват пояснение или равнение на степента, до която финансовият отчет съответства на друга рамка за финансово отчитане, одиторът може да счете това за допълнителна информация, която не може ясно да бъде разграничена от финансовия отчет. Одиторското мнение ще обхване и пояснителните приложения или допълнителните справки, към които финансовият отчет прави кръстосани препратки.

[43] МОС 200, параграф A61

- Когато допълнителен отчет за приходите и разходите, оповестяващ специфични позиции от разходите, е оповестен като отделна справка, включена като приложение към финансовия отчет, одиторът може да счете това за допълнителна информация, която ясно може да бъде разграничена от финансовия отчет.

А81. Не е необходимо допълнителната информация, която е обхваната от одиторското мнение, да е обект на специална препратка в одиторския доклад, когато препратката в одиторския доклад към пояснителните приложения в описанието на компонентите (отделните отчети), които съставляват финансовия отчет, е достатъчна.

А82. Възможно е закон или нормативна уредба да не изисква допълнителната информация да е одитирана и ръководството може да реши да поиска от одитора да не включва тази допълнителна информация в обхвата на одита на финансовия отчет.

А83. Оценката на одитора дали неодитираната допълнителна информация е представена по начин, който би могъл да бъде изтълкуван като означаващ, че тази информация е обхваната от одиторското мнение, включва, например, мястото, където информацията е представена по отношение на финансовия отчет и евентуално одитирана допълнителна информация и дали тази информация е ясно обозначена като „неодитирана“.

А84. Ръководството може да промени представянето на неодитирана допълнителна информация, която би могла да бъде изтълкувана като обхваната от одиторското мнение, като, например:

- отстрани от финансовия отчет кръстосани препратки към неодитирани допълнителни справки или неодитирани пояснителни приложения, така че установяването на границите между одитираната и неодитираната информация да е достатъчно ясно.
- помести неодитираната допълнителна информация извън финансовия отчет или ако това не е възможно при конкретните обстоятелства, като минимум помести заедно неодитираните пояснителни приложения в края на изискваните пояснителни приложения към финансовия отчет и ясно ги обозначи като неодитирани. Неодитирани пояснителни приложения, които са смесени с одитирани пояснителни приложения, могат погрешно да бъдат изтълкувани като одитирани.

А85. Фактът, че допълнителната информация не е одитирана, не освобождава одитора от отговорностите, описани в МОС 720 (преработен).

Приложение

(Вж: параграф А19)

Примери за доклади на независимия одитор върху финансови отчети

- Пример 1: Одиторски доклад върху финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне
- Пример 2: Одиторски доклад върху консолидиран финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне
- Пример 3: Одиторски доклад върху финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне (в който се прави препратка към материал, поместен на уебсайта на компетентен орган)
- Пример 4: Одиторски доклад върху финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка за съответствие с общо предназначение

Пример 1 – Одиторски доклад върху финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС) (рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита обхващат *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители заедно с етичните изисквания, приложими по отношение на одита в съответната юрисдикция, като одиторът прави препратка и към двата комплекта изисквания. Кодексът на СМСЕС и етичните изисквания, отнасящи се до одит в съответната юрисдикция, включват изисквания за независимост, приложими по отношение на одита на финансови отчети на предприятия от обществен интерес. Те изискват също така одиторът да оповести публично, че са били приложени изискванията за независимост, приложими по отношение на одита на финансови отчети на предприятия от обществен интерес.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и все още не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[1]

Мнение

[1] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС).

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), приложими по отношение на одита на финансовите отчети на предприятия от обществен интерес, заедно с етичните изисквания, приложими по отношение на одита на финансови отчети на предприятия от обществен интерес в [*юрисдикция*]. Ние изпълнихме също така и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания и Кодекса на СМСЕС. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет[2]

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС[3] и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на

---

[2] Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

[3] Когато отговорността на ръководството е да се изготви финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, този текст би могъл да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и чества представа в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС и за такава...”.

финансови отчети, които да не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността й, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на компанията.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Параграф 41(б) от настоящия МОС пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.
- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.[4]
- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на

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

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

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

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

Ние предоставяме също така на лицата, натоварени с общо управление, изявление, че сме изпълнили приложимите етични изисквания във връзка с независимостта и че ще комуникираме с тях всички взаимоотношения и други въпроси, които биха могли разумно да бъдат разглеждани като имащи отношение към независимостта ни, а когато е приложимо, и действията, предприети за елиминиране на заплахите или приложените предпазни мерки.

Сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, ние определяме тези въпроси, които са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период и които следователно са ключови одиторски въпроси. Ние описваме тези въпроси в нашия одиторски доклад, освен в случаите, в които закон или нормативна уредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос или когато, в изключително редки случаи, ние решим, че даден въпрос не следва да бъде комуникиран в нашия доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последствия от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация.

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад ще бъдат различни в зависимост от естеството на другите отговорности за докладване на одитора, предписани от местен закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти. Въпросите, адресирани от друг закон, нормативна уредба или национални одиторски стандарти (наричани „други отговорности за докладване“) следва да бъдат адресирани в рамките на този раздел, освен ако другите отговорности за докладване не адресират същите теми, както тези, представени съгласно отговорностите за докладване, изисквани от МОС като част от раздела „Доклад относно одита на финансовия отчет“. Докладването във връзка с други отговорности за докладване, което адресира същите теми, както тези, изисквани от МОС, може да бъде комбинирано (т.е., включено в раздела „Доклад относно одита на финансовия отчет“ в параграфите със съответните подходящи подзаглавия), при условие, че формулировката в одиторския доклад разграничава ясно другите отговорности за докладване от докладването, което се изисква от МОС, когато е налице такава разлика.]*

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

Пример 2 – Одиторски доклад върху консолидиран финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600 (преработен)).
- Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС (рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция. Етичните изисквания, отнасящи се до одит в съответната юрисдикция, включват изисквания за независимост, приложими по отношение на одита на финансови отчети на предприятия от обществен интерес. Те изискват също така одиторът да оповести публично, че са били приложени изискванията за независимост, приложими по отношение на одита на финансови отчети на предприятия от обществен интерес.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно отчитане в тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.
- В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет [5]

Мнение

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компания АВС и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните

[5] Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

приложения към консолидирания финансов отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният консолидиран финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) консолидираното финансово състояние на групата към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните консолидирани финансови резултати от дейността и консолидираните й парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС).

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от групата в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на одита на финансови отчети на предприятия от обществен интерес в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на консолидирания финансов отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на консолидирания финансов отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за консолидирания финансов отчет [6]

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този консолидиран финансов отчет в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС[7] и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на консолидирани финансови отчети, които да не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на консолидирания финансов отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на групата да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да

[6] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[7] Когато отговорността на ръководството е да се изготви финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, този текст би могъл да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и чества представа в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС и за такава...".

ликвидира групата или да преустанови дейността ѝ, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на групата.

Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали консолидираният финансов отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този консолидиран финансов отчет.

Параграф 41(б) от настоящия МОС пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания в консолидирания финансов отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.
- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на групата.[8]
- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на групата да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания в консолидирания финансов отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават

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

на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина групата да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

- оценяваме цялостното представяне, структура и съдържание на консолидирания финансов отчет, включително оповестяванията, и дали консолидираният финансов отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.
- • планираме и извършваме одита на групата, за да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства относно финансовата информация на предприятията или бизнес единиците в рамките на групата като база за формиране на мнение относно финансовия отчет на групата. Ние носим отговорност за ръководството, надзора и прегледа на одиторската работа, извършена за целите на одита на групата. Ние носим изключителната отговорност за нашето одиторско мнение.

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

Ние предоставяме също така на лицата, натоварени с общо управление, изявление, че сме изпълнили приложимите етични изисквания във връзка с независимостта и че ще комуникираме с тях всички взаимоотношения и други въпроси, които биха могли разумно да бъдат разглеждани като имащи отношение към независимостта ни, а когато е приложимо, и действията, предприети за елиминиране на заплахите или приложените предпазни мерки.

Сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, ние определяме тези въпроси, които са били с най-голяма значимост при одита на консолидирания финансов отчет за текущия период и които следователно са ключови одиторски въпроси. Ние описваме тези въпроси в нашия одиторски доклад, освен в случаите, в които закон или нормативна уредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос или когато, в изключително редки случаи, ние решим, че даден въпрос не следва да бъде комуникиран в нашия доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последствия от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация.

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Формата и съдържанието на този раздел от одиторския доклад ще бъдат различни в зависимост от естеството на другите отговорности за докладване на одитора, предписани от местен закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти. Въпросите, адресирани от друг закон, нормативна уредба или национални одиторски стандарти (наричани „други отговорности за докладване“) следва да бъдат адресирани в рамките на този раздел, освен ако другите отговорности за докладване не адресират същите теми, както тези, представени съгласно отговорностите за докладване, изисквани от МОС като част от раздела „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“. Докладването във връзка с други отговорности за докладване, което адресира същите теми, както тези, изисквани от МОС, може да бъде комбинирано (т.е., включено в раздела „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ в параграфите със съответните подходящи подзаглавия), при условие, че формулировката в одиторския доклад разграничава ясно другите отговорности за докладване от докладването, което се изисква от МОС, когато е налице такава разлика.]*

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

Пример 3 – Одиторски доклад върху финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС (рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.
- Одиторът избира да направи препратка към описанието на отговорността на одитора, включено на уебсайта на компетентен орган.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания АВС („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС).

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [9]

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС[10] и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които да не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността ѝ, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на компанията.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или

---

[9] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[10] Когато отговорността на ръководството е да се изготви финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, този текст би могъл да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и честна представа в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС и за такава..."

като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Допълнително описание на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет е поместено на уебсайта на [*организация*] на адрес: [*линк към уебсайта*]. Това описание съставлява част от нашия одиторски доклад.

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

Пример 4 – Одиторски доклад върху финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка за съответствие с общо предназначение

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изискван от закон или нормативна уредба. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с Рамката за финансово отчитане (закон XYZ) на юрисдикция X (т.е., рамка за финансово отчитане, обхващаща закон или нормативна уредба, разработена с цел удовлетворяване на общите нужди от финансова информация на широк кръг потребители, която обаче не е рамка за достоверно представяне).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от счетоводен баланс към 31 декември 20X1 г. и отчета за доходите, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет на компанията е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X.

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите

отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [11]

Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X[12] и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които да не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността ѝ, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на компанията.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Параграф 41(б) от настоящия МОС пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на

[11] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[12] Когато отговорността на ръководството е да се изготви финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, този текст би могъл да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и чества представа в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X и за такава...".

одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.
- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.[13]
- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[Дата]

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

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 701
КОМУНИКИРАНЕ НА КЛЮЧОВИ ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1–5
Дата на влизане в сила	6
Цели	7
Определение	8
Изисквания	
Определяне на ключовите одиторски въпроси	9–10
Комуникиране на ключовите одиторски въпроси	11–16
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	17
Документация	18
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Обхват на настоящия МОС	A1–A8
Определяне на ключовите одиторски въпроси	A9–A30
Комуникиране на ключовите одиторски въпроси	A31–A59
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	A60–A63
Документация	A64

Международен одиторски стандарт (МОС) 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор,* следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. Целта на този МОС е да разгледа както преценката на одитора какво да комуникира в одиторския доклад, така и формата и съдържанието на тази комуникация.

2. Целта на комуникирането на ключови одиторски въпроси е да се повиши информативната стойност на одиторския доклад чрез предоставяне на по-голяма прозрачност относно извършения одит. Комуникирането на ключови одиторски въпроси предоставя на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет („потребители, за които е предназначен финансовия отчет") допълнителна информация, която да им помогне да разберат тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Комуникирането на ключови одиторски въпроси може да подпомогне потребителите, за които е предназначен финансовия отчет и в разбирането на предприятието и областите на съществени преценки от страна на ръководството в одитирания финансов отчет. (Вж: параграфи А1–А4)

3. Комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад може да осигури на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, и база за допълнително ангажиране с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, във връзка с определени въпроси, отнасящи се до предприятието, одитирания финансов отчет или извършения одит.

4. Комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад става в контекста на факта, че одиторът е формирал мнение относно финансовия отчет като цяло. Комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад не представлява:

   (а) заместител на оповестяванията във финансовия отчет, които приложимата рамка за финансово отчитане изисква ръководството да направи или които са необходими на друго основание, за да бъде постигнато достоверно представяне;

   (б) заместител на изразяването от страна на одитора на модифицирано мнение, когато това се изисква от обстоятелствата на конкретен ангажимент за одит в съответствие с МОС 705 (преработен);[1]

   (в) Заместител на докладването в съответствие с МОС 570 (преработен),[2] когато е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие; или

   (г) отделно мнение по конкретни въпроси. (Вж: параграфи А5–А8)

5. Настоящият МОС е приложим по отношение одита на пълния комплект на финансовия отчет с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия и обстоятелства, при които одиторът на друго основание реши да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. Настоящият МОС е приложим също така и когато закон или нормативна уредба изисква от одитора да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад.[3] МОС 705 (преработен) обаче забранява

---

[1] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

[2] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*, параграфи 22–23

[3] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, параграфи 30–31

на одитора да комуникира ключови одиторски въпроси, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, освен ако това докладване не се изисква от закон или нормативна уредба.[4]

Дата на влизане в сила

6. Настоящият МОС е в сила по отношение на одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

Цели

7. Целите на одитора са да определи ключовите одиторски въпроси и след като формира мнение относно финансовия отчет да комуникира тези въпроси, като ги опише в одиторския доклад.

Определение

8. За целите на МОС, следният термин има значението, посочено по-долу:

   Ключови одиторски въпроси — Тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Ключовите одиторски въпроси се избират сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление.

Изисквания

Определяне на ключовите одиторски въпроси

9. Одиторът следва да определи, сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора при извършване на одита. При определяне на тези въпроси одиторът следва да вземе под внимание следното: (вж: параграфи А9–А18)

   (а) Областите с по-висок оценен риск от съществени неправилни отчитания или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.);[5] (вж: параграфи А19–А22)

   (б) Съществените одиторски преценки, отнасящи се до области от финансовия отчет, в които ръководството е направило съществени преценки, включително счетоводни приблизителни оценки, които са обект на висока степен на несигурност на приблизителното оценяване; (вж: параграфи А23–А24)

   (в) Ефекта върху одита от значими събития или сделки, възникнали или осъществени през периода. (Вж: параграфи А25–А26)

10. Одиторът следва да определи кои от въпросите, определени в съответствие с параграф 9, са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период и следователно представляват ключови одиторски въпроси. (Вж: параграфи А9–А11, А27–А30)

Комуникиране на ключовите одиторски въпроси

11. Одиторът следва да опише всеки ключов одиторски въпрос, като използва подходящо подзаглавие, в самостоятелен раздел в одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси”, освен в случаите,

---

[4] МОС 705 (преработен), параграф 29

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

в които са приложими обстоятелствата съгласно параграф 14 или 15. Встъпителните изрази в този раздел на одиторския доклад следва да посочват, че:

(а) ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет [за текущия период]; и

(б) тези въпроси са разгледани в контекста на одита на финансовия отчет като цяло и формирането на одиторското мнение относно този финансов отчет, като одиторът не предоставя отделно мнение относно тези въпроси. (Вж: параграфи А31–А33)

Ключовите одиторски въпроси не са заместител на изразяването на модифицирано мнение

12. Одиторът не следва да комуникира въпрос в раздела от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси", когато от одитора би се изисквало да модифицира мнението си в съответствие с МОС 705 (преработен) в резултат на този въпрос. (Вж: параграф А5)

Описание на отделни ключови одиторски въпроси

13. Описанието на всеки ключов одиторски въпрос в раздела от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси", следва да включва препратка към свързаното с този въпрос оповестяване или оповестявания, ако има такива, във финансовия отчет и следва да разглежда: (вж: параграфи А34–А41)

(а) защо се счита, че този въпрос е с най-голяма значимост при одита и следователно е определен като ключов одиторски въпрос; и (вж: параграфи А42–А45)

(б) как този въпрос е разгледан при одита. (Вж: параграфи А46–А51)

Обстоятелства, при които въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, не се комуникира в одиторския доклад

14. Одиторът следва да опише в одиторския доклад всеки ключов одиторски въпрос, с изключение на случаите, в които: (вж: параграфи А53–А56)

(а) закон или нормативна уредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос; или (вж: параграф А52)

(б) при изключително редки обстоятелства, одиторът реши, че този въпрос не следва да бъде комуникиран в одиторския доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последствия от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация. Това не следва да е приложимо, в случай че предприятието публично е оповестило информация по този въпрос.

Взаимовръзка между описанието на ключови одиторски въпроси и други елементи, които се изисква да бъдат включени в одиторския доклад

15. Въпрос, породил модифициране на мнението в съответствие с МОС 705 (преработен), или съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен), са по своята същност ключови одиторски въпроси. При такива обстоятелства обаче, тези въпроси не следва да се описват в раздела от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси" и изискванията съгласно параграфи 13–14 не са приложими. Вместо това одиторът следва:

(а) да докладва относно този въпрос или въпроси в съответствие с приложимия или приложимите МОС; и

(б) да включи препратка към раздела или разделите „База за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение" или „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие" в раздела „Ключови одиторски въпроси". (Вж: параграфи А6–А7)

Форма и съдържание на раздела „Ключови одиторски въпроси" при други обстоятелства

16. В случай че одиторът реши, в зависимост от фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието и одита, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани или че единствените комуникирани ключови одиторски въпроси са тези, разгледани в параграф 15, одиторът следва да включи изявление за това в отделен раздел от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси". (Вж: параграфи А57–А59)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

17. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление:

(а) тези въпроси, които одиторът е определил, че представляват ключовите одиторски въпроси; или

(б) в случай че е приложимо, в зависимост от фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието и одита, решението на одитора, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад. (Вж: параграфи А60–А63)

Документация

18. Одиторът следва да включи в одиторската документация:[6] (Вж: параграф А64)

(а) Въпросите, изисквали значително внимание от страна на одитора, определени в съответствие с параграф 9, както и логическата обосновка за решението на одитора относно това дали всеки един от тези въпроси представлява ключов одиторски въпрос в съответствие с параграф 10;

(б) Когато е приложимо, логическата обосновка за решението на одитора, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад или че единствените ключови одиторски въпроси за комуникиране са въпросите, разгледани в параграф 15; и

(в) Когато е приложимо, логическата обосновка за решението на одитора да не комуникира в одиторския доклад въпрос, определен като ключов одиторски въпрос.

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (Вж: параграф 2)

А1. Значимостта може да бъде описана като относителната важност на даден въпрос, разгледана в съответния контекст. Значимостта на даден въпрос се преценява от одитора в контекста, в който се разглежда. Значимостта може да бъде разгледана в контекста на количествени или качествени фактори, като например относителната големина, естество и ефект на въпроса и изразения интерес от страна на потребители, за които е предназначен финансовия отчет или получатели. Това включва обективен

[6] МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11 и А6

анализ на фактите и обстоятелствата, включително естеството и обхвата на комуникацията с лицата, натоварени с общо управление.

А2. Потребителите на финансови отчети изразиха интерес към тези въпроси, по които одиторът е имал най-активен диалог с лицата, натоварени с общо управление, като част от двустранната комуникация, изисквана от МОС 260 (преработен)[7] и призоваха за допълнителна прозрачност по отношение на тези комуникации. Така например, потребителите проявиха особен интерес към това да разберат съществените преценки, направени от одитора при формиране на мнението относно финансовия отчет като цяло, тъй като те често се отнасят до областите на съществени преценки от страна на ръководството при изготвяне на финансовия отчет.

А3. Изискването одиторът да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад може също така да подобри комуникацията между одитора и лицата, натоварени с общо управление във връзка с тези въпроси и да заостри вниманието на ръководството и лицата, натоварени с общо управление към оповестяванията във финансовия отчет, към които се правят препратки в одиторския доклад.

А4. МОС 320[8] пояснява, че е разумно одиторът да предположи, че потребителите на финансови отчети:

(а) притежават разумни познания за бизнес и стопански дейности и по счетоводство, както и желание за изучаване на информацията във финансовия отчет с разумна надлежна грижа и внимание;

(б) разбират, че финансовите отчети се изготвят, представят и одитират при определени нива на същественост;

(в) отчитат несигурностите, вътрешно присъщи при оценяването на сумите, което се базира на използването на приблизителни оценки, преценки и разглеждане и вземане под внимание на бъдещи събития; и

(г) вземат разумни икономически решения въз основа на информацията във финансовите отчети.

Поради това, че одиторският доклад съпътства одитирания финансов отчет, счита се, че потребителите на одиторския доклад са същите, както потребителите, за които е предназначен финансовия отчет.

Взаимовръзка между ключовите одиторски въпроси, одиторското мнение и други елементи на одиторския доклад (Вж: параграфи 4, 12, 15)

А5. МОС 700 (преработен) установява изисквания и предоставя насоки във връзка с формирането на мнение относно финансовия отчет.[9] Комуникирането на ключови одиторски въпроси не е заместител на оповестяванията във финансовия отчет, които приложимата рамка за финансово отчитане изисква ръководството да направи или които са необходими на друго основание за постигането на достоверно представяне. МОС 705 (преработен) разглежда обстоятелствата, при които одиторът достига до заключение, че е налице съществено неправилно отчитане, отнасящо се до уместността или адекватността на оповестяванията във финансовия отчет.[10]

А6. Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение в съответствие с МОС 705 (преработен), представянето на описание на въпроса, породил модифицираното мнение, в раздела „База за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение", спомага за повишаване разбирането на

---

[7] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*

[8] МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*, параграф 4

[9] МОС 700 (преработен), параграфи 10–15 и А1–А15

[10] Вж. параграф А7 от МОС 705 (преработен)

потребители, за които е предназначен финансовия отчет и за идентифициране на такива обстоятелства, когато те възникват. Следователно отделянето на комуникацията на този въпрос от останалите ключови одиторски въпроси, описани в раздела „Ключови одиторски въпроси", придава на този въпрос подходящата значимост в одиторския доклад (вж. параграф 15). Приложението в МОС 705 (преработен) включва примери за илюстрация относно това как се засяга встъпителното изразяване в раздела „Ключови одиторски въпроси", когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение и други ключови одиторски въпроси са комуникирани в одиторския доклад. Параграф А58 от настоящия МОС илюстрира как се представя разделът „Ключови одиторски въпроси", когато одиторът е решил, че няма други ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад, освен въпросите, разгледани в раздела на одиторски доклад, озаглавен „База за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение" или в раздела „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие".

А7. Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение, комуникирането на други ключови одиторски въпроси ще продължи да е уместно, с цел повишаване разбирането на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, за одита, и следователно изискванията за определяне на ключовите одиторски въпроси ще бъдат приложими. Доколкото обаче отрицателно мнение се изразява при обстоятелства, когато одиторът е достигнал до заключение, че неправилните отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са както съществени, така и всеобхватни, за финансовия отчет:[11]

- в зависимост от значимостта на въпроса(ите), породил(и) отрицателното мнение, одиторът може да реши, че никакви други въпроси не представляват ключови одиторски въпроси. При такива обстоятелства е приложимо изискването, съдържащо се в параграф 15 (вж. параграф А58).
- в случай че бъде решено, че един или повече въпроси, освен въпроса(ите), породил(и) отрицателното мнение, представляват ключови одиторски въпроси, особено важно е описанието на тези други ключови одиторски въпроси да не навежда на мисълта, че финансовият отчет като цяло е по-достоверен по отношение на тези въпроси, отколкото би било уместно при конкретните обстоятелства с оглед на отрицателното мнение (вж. параграф А47).

А8. МОС 706 (преработен)[12] установява механизми за одиторите на финансови отчети на всички предприятия да включват в одиторския доклад, когато одиторът прецени, че това е необходимо, допълнителна комуникация чрез използването на параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси. В такива случаи тези параграфи се представят отделно от раздела в одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси". Когато даден въпрос бъде определен като ключов одиторски въпрос, използването на такива параграфи не е заместител на описанието на отделния ключов одиторски въпрос в съответствие с параграф 13.[13] МОС 706 (преработен) предоставя допълнителни насоки относно взаимовръзката между ключовите одиторски въпроси и параграфите за обръщане на внимание в съответствие с този МОС.[14]

Определяне на ключовите одиторски въпроси (Вж: параграфи 9–10)

А9. Процесът на вземане на решение от одитора при определяне на ключовите одиторски въпроси се разработва с цел да подбере малък брой въпроси сред тези, комуникирани с лицата, натоварени с общо

---

[11] МОС 705 (преработен), параграф 8

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

[13] Вж. параграфи 8(б) и 10(б) от МОС 706 (преработен)

[14] МОС 706 (преработен), параграфи А1–А3

управление, въз основа на преценката на одитора относно това кои въпроси са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период.

А10. Определянето от страна на одитора на ключовите одиторски въпроси се ограничава до тези въпроси с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период дори когато се представят сравнителни финансови отчети (т.е. дори когато одиторското мнение се отнася до всеки един период, който е представен във финансовия отчет).[15]

А11. Независимо от това, че одиторът определя ключовите одиторски въпроси по отношение одита на финансовия отчет за текущия период и че настоящият МОС не изисква одиторът да актуализира ключови одиторски въпроси, включени в одиторския доклад за предходен период, може да е целесъобразно одиторът да вземе под внимание дали въпрос, който е бил ключов одиторски въпрос при одита на финансовия отчет за предходния период продължава да бъде ключов одиторски въпрос и при одита на финансовия отчет за текущия период.

Въпроси, изисквали значително внимание от страна на одитора (Вж: параграф 9)

А12. Концепцията за значително внимание от страна на одитора отчита това, че одитът се базира на риска и се фокусира върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, разработването и изпълнението на одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаването на одиторски доказателства, които са достатъчни и уместни, така че да осигурят база за одиторското мнение. По отношение на конкретно салдо по сметка, клас сделки или операции или оповестяване, колкото по-висок е оценението риск от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, често в толкова по-голяма степен се използва преценка при планиране и изпълнение на одиторските процедури и оценяване на резултатите от тях. При разработване на допълнителни одиторски процедури, от одитора се изисква да получи толкова по-убедителни одиторски доказателства, колкото по-високо одиторът е оценил съответния риск.[16] Когато получава по-убедителни одиторски доказателства поради оценен като по-висок риск, одиторът може да увеличи количеството на доказателствата или да получи доказателства, които са по-уместни или по-надеждни, например, като постави по-голямо ударение върху получаването на доказателства от трети страни или като получи потвърждаващи доказателства от няколко независими източника.[17]

А13. Съответно, въпроси, които поставят предизвикателства пред одитора при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства или поставят предизвикателства пред одитора при формирането на мнение относно финансовия отчет може да са особено уместни, когато одиторът определя ключовите одиторски въпроси.

А14. Областите на значително внимание от страна на одитора често се отнасят до области на финансовия отчет, които са сложни или свързани със съществени преценки от страна на ръководството и поради това често предполагат трудни или сложни преценки от страна на одитора. На свой ред, това често оказва влияние върху цялостната одиторска стратегия, разпределението на ресурсите и степента на одиторското усилие във връзка с тези въпроси. Тези ефекти може да включват например, степента на участие на старшия персонал в ангажимента за одит или участието на експерт на одитора или на лица

---

[15] Вж. МОС 710, *Сравнителна информация—съответстващи данни и сравнителни финансови отчети*

[16] МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, параграф 7(б)

[17] МОС 330, параграф А19

с експертни знания и умения в специфична област на счетоводното отчитане или одита, независимо дали ангажирани или наети от фирмата да разгледат тези области.

А15. Различни МОС изискват специфични комуникации, които може да се отнасят до области на значително внимание от страна на одитора, с лицата, натоварени с общо управление, и с други лица. Така например:

- МОС 260 (преработен) изисква одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, съществените трудности, ако има такива, изпитани по време на одита.[18] МОС отчитат евентуалните трудности, например във връзка с/със:
  - сделки със свързани лица,[19] в частност ограниченията върху способността на одитора да получи одиторски доказателства, че всички останали аспекти на сделката със свързани лица (освен цената) са еквивалентни на тези при сходна сделка между независими лица.
  - ограниченията върху одита на група, например, когато достъпът до информация или лица може да е ограничен.[20]
- МОС 220 (преработен) установява изисквания за съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с провеждането на подходящи консултации по трудни или спорни въпроси, въпроси, по които политиките или процедурите на фирмата изискват консултиране,[21] както и други въпроси, които съгласно професионалната преценка на съдружника, отговорен за ангажимента, изискват консултиране. Така например, възможно е одиторът да се е консултирал с други лица в рамките на фирмата или извън нея по съществен технически въпрос, което може да е индикация, че този въпрос представлява ключов одиторски въпрос. От съдружника, отговорен за ангажимента се изисква също така да обсъжда, наред с останалото, съществени въпроси и съществените преценки, възникващи по време на ангажимента за одит, с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента.[22]

Съображения при определяне на тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора (Вж: параграф 9)

А16. Одиторът може да си изгради предварително становище на етапа на планиране относно области, които вероятно ще бъдат области на значително одиторско внимание при одита и следователно може да са ключови одиторски въпроси. Одиторът може да комуникира тези области с лицата, натоварени с общо управление, когато обсъжда планирания обхват и време на изпълнение на одита в съответствие с МОС 260 (преработен). Одиторът обаче определя ключовите одиторски въпроси на базата на резултатите от одита или на доказателствата, получени в течение на целия одит.

А17. Параграф 9 включва конкретни съображения, които е необходимо одиторът да вземе под внимание, когато определя тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора. Тези съображения се фокусират върху естеството на въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, които често са свързани с въпроси, оповестени във финансовия отчет и са предвидени да отразят областите от одита на финансовия отчет, които е възможно да са от особен интерес за потребителите. Фактът, че вземането под внимание на тези съображения представлява изискване, няма

---

[18] МОС 260 (преработен), параграфи 16(б) и А21

[19] МОС 550, *Свързани лица*, параграф А42

[20] МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, параграф 57(в)

[21] МОС 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, параграф 35

[22] МОС 220 (преработен), параграф 36

за цел да наведе на мисълта, че свързаните с тях въпроси винаги представляват ключови одиторски въпроси; по-скоро, въпросите, свързани с тези конкретни съображения ще представляват ключови одиторски въпроси само ако бъде определено, че те са с най-голяма значимост при одита в съответствие с параграф 10. Доколкото е възможно съображенията да са взаимосвързани (например, въпросите, отнасящи се до обстоятелствата, описани в параграфи 9(б)-(в), могат да бъдат идентифицирани и като съществени рискове), приложимостта на повече от едно съображения спрямо конкретен въпрос, комуникиран с лицата, натоварени с общо управление, може да повиши вероятността одиторът да идентифицира този въпрос като ключов одиторски въпрос.

А18. В допълнение към въпросите, отнасящи се до конкретните съображения, които се изисква да бъдат взети под внимание съгласно параграф 9, може да има и други въпроси, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, които са изисквали значително внимание от страна на одитора и които следователно могат да бъдат определени като ключови одиторски въпроси в съответствие с параграф 10. Възможно е тези въпроси да включват, например, въпроси, имащи отношение към извършения одит, които може да не се изисква да бъдат оповестявани във финансовия отчет. Така например, внедряването на нова ИТ система (или съществени промени в съществуваща ИТ система) по време на периода може да е област на значително внимание от страна на одитора, особено ако тази промяна е оказала съществен ефект върху цялостната одиторска стратегия, възприета от одитора, или е била свързана със съществен риск (например, промени в системата, засягащи признаването на приходи).

Области с по-висок оценен риск от съществени неправилни отчитания или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) (Вж: параграф 9(а))

А19. МОС 260 (преработен) изисква одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо управление относно съществените рискове, идентифицирани от одитора.[23] Параграф А13 от МОС 260 (преработен) пояснява, че одиторът може също така да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, как планира да разгледа областите с по-високи оценени рискове от съществени неправилни отчитания.

А20. МОС 315 (преработен 2019 г.) дефинира съществения риск като идентифициран и риск от съществени неправилни отчитания, по отношение на който оценката на вътрешноприсъщия риск е близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск поради степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху комбинацията от вероятността от възникване на неправилно отчитане и величината на потенциалното неправилно отчитане в случай че такова възникне[24]. Областите на съществена преценка от страна на ръководството и значимите необичайни сделки и операции често може да са идентифицирани като съществени рискове. Следователно съществените рискове са често области, които изискват значително внимание от страна на одитора.

А21. Случаят обаче може да не е такъв при всички съществени рискове. Така например, МОС 240 предполага, че при признаването на приходи съществуват рискове от измама и изисква одиторът да третира тези оценени рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, като съществени рискове.[25] Наред с това, МОС 240 посочва, че поради непредсказуемия начин, по който ръководството може да пренебрегне и заобиколи контролите, това представлява риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, и поради това представлява съществен риск.[26] В зависимост от естеството си, тези рискове може да не изискват значително внимание от страна на

---

[23] МОС 260 (преработен), параграф 15

[24] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 12(л)

[25] МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*, параграфи 27–28

[26] МОС 240, параграф 32

одитора и следователно няма да бъдат взети под внимание, когато одиторът определя ключовите одиторски въпроси в съответствие с параграф 10.

А22. МОС 315 (преработен 2019 г.) обяснява, че оценката на одитора за рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност може да се промени в процеса на одита с получаването на допълнителни одиторски доказателства.[27] Преразглеждането на оценката за риска от страна на одитора и повторното оценяване на планираните одиторски процедури по отношение на конкретна област на финансовия отчет (т.е. съществена промяна в одиторския подход, например, ако оценката за риска от страна на одитора е базирана на очакването, че определени контроли функционират ефективно, а одиторът получава одиторски доказателства, че те не са функционирали ефективно в течение на целия одиторски период, особено в област с по-висок оценен риск от съществени неправилни отчитания) може да доведе до това дадена област да бъде определена като такава, която изисква значително внимание от страна на одитора.

Съществени одиторски преценки, отнасящи се до области от финансовия отчет, в които ръководството е направило съществени преценки, включително счетоводни приблизителни оценки, които са обект на висока степен на несигурност на приблизителното оценяване (Вж: параграф 9(б))

А23. МОС 260 (преработен) изисква одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, вижданията си относно съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително счетоводната политика, приблизителните счетоводни оценки и оповестяванията във финансовия отчет.[28] В много случаи това се отнася до критично важни счетоводни приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, които вероятно са области на значително внимание от страна на одитора, а могат да бъдат идентифицирани също и като съществени рискове.

А24. Потребителите на финансови отчети обаче подчертават своя интерес към счетоводните приблизителни оценки, които са обект на висока степен на несигурност на приблизителното оценяване (виж МОС 540 (преработен),[29] които може да не са били определени като представляващи съществени рискове. Наред с останалото, тези приблизителни оценки зависят в голяма степен от преценката на ръководството и често са най-сложните области на финансовия отчет, като може да изискват участието както на експерт на ръководството, така и на експерт на одитора. Потребителите подчертават също, че счетоводните политики, които имат съществен ефект върху финансовия отчет (както и съществените промени в тези политики) са важни за тяхното разбиране относно финансовия отчет, особено при обстоятелства, когато практиките на предприятието не съответстват на практиките на други предприятия в съответния отрасъл.

Ефект върху одита от значими събития или сделки, възникнали или осъществени през периода (Вж: параграф 9(в))

А25. Събития или сделки, които имат съществен ефект върху финансовия отчет или одита може да са области на повишено внимание от страна на одитора и може да са идентифицирани като съществени рискове. Така например, одиторът може да е провел на различни етапи от одита подробни обсъждания с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, относно ефекта върху финансовия отчет от съществени сделки или операции със свързани лица или съществени сделки или операции, които са извън обичайния ход на стопанска дейност на предприятието или които изглеждат необичайни по други

---

[27] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 37

[28] МОС 260 (преработен), параграф 16(а)

[29] Вж. параграфи 16–17 от МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*.

причини.[30] Възможно е ръководството да е направило трудни или сложни преценки във връзка с признаването, оценяването, представянето или оповестяването на такива сделки и операции, което може да е имало съществен ефект върху цялостната одиторска стратегия.

A26. Съществени икономически, счетоводни, регулаторни, отраслови или други събития, които оказват влияние върху предположенията или преценките на ръководството, могат да повлияят също и върху цялостния подход на одитора спрямо одита и да доведат до въпрос, изискващ значително внимание от страна на одитора.

Въпроси с най-голяма значимост (Вж: параграф 10)

A27. Въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора, може да са довели също и до съществено взаимодействие с лицата, натоварени с общо управление. Естеството и обхватът на комуникациите по тези въпроси с лицата, натоварени с общо управление, често предоставят индикация относно това кои въпроси са с най-голяма значимост при одита. Така например, одиторът може да е провел по-задълбочени, чести или активни взаимодействия с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с по-трудни или сложни въпроси, като например прилагането на значимите счетоводни политики, които са били обект на съществена преценка от страна на одитора или ръководството.

A28. Концепцията за въпросите с най-голяма значимост се прилага в контекста на предприятието и на извършения одит. Така, определянето и комуникирането на ключови одиторски въпроси е предвидено да идентифицира въпроси, специфични за одита, и да включва извършването на преценка относно тяхната важност в сравнение с други въпроси при одита.

A29. Други съображения, които е възможно да имат отношение към определянето на относителната значимост на даден въпрос, комуникиран с лицата, натоварени с общо управление, и дали този въпрос представлява ключов одиторски въпрос, включват:

- важността на въпроса за разбирането на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, на финансовия отчет като цяло, в частност, неговата същественост за финансовия отчет;
- естеството на съответната счетоводна политика по отношение на въпроса или сложността и субективността, свързани с избора от страна на ръководството на подходяща политика в сравнение с други предприятия в рамките на същия отрасъл;
- естеството и нивото на същественост, в количествено или качествено отношение, на свързаните с въпроса коригирани и натрупани некоригирани неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка, ако има такива;
- естеството и обхвата на одиторското усилие, необходимо за разглеждане на въпроса, включително:
  - степента на специализираните умения и познания, необходими за прилагане на одиторските процедури за разглеждане на въпроса или оценяване на резултатите от тези процедури, ако има такива;
  - естеството на консултациите по този въпрос, проведени извън екипа по ангажимента;
- естеството и тежестта на трудностите при прилагане на одиторските процедури, оценяване на резултатите от тези процедури и получаването на уместни и надеждни доказателства, върху

[30] Вж. параграфи 16(а), 16(в) и А22 и Приложение 2 от МОС 260 (преработен).

които да се базира одиторското мнение, в частност, когато преценките на одитора стават по-субективни;

- сериозността на идентифицирани във връзка с този въпрос недостатъци на контрола;
- дали въпросът засяга няколко отделни, но свързани помежду си, одиторски съображения. Така например, възможно е дългосрочните договори да изискват значително внимание от страна на одитора по отношение признаването на приходи, съдебни производства и други условности, както и да имат ефект върху други счетоводни приблизителни оценки.

A30. Определянето кои и колко от тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора, са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период, е въпрос на професионална преценка. Влияние върху броя на ключовите одиторски въпроси, които да бъдат включени в одиторския доклад, може да окажат големината и сложността на предприятието, естеството на неговия бизнес и средата, в която то функционира, както и фактите и обстоятелствата на ангажимента за одит. Като цяло, колкото по-голям е броят на въпросите, които са определени първоначално като ключови одиторски въпроси, толкова в по-голяма степен може да е необходимо одиторът да преосмисля дали всеки един от тези въпроси отговаря на дефиницията за ключов одиторски въпрос. Възможно е прекалено дългите списъци с ключови одиторски въпроси да влязат в противоречие с идеята тези въпроси да са въпросите с най-голяма значимост при одита.

Комуникиране на ключовите одиторски въпроси

Самостоятелен раздел „Ключови одиторски въпроси" в одиторския доклад (Вж: параграф 11)

A31. Поместването на самостоятелния раздел „Ключови одиторски въпроси" в близост до одиторското мнение може да отреди важно място на тази информация и да потвърди възприемането от потребителите, за които е предназначен финансовия отчет на информацията, специфична за конкретния ангажимент, като стойностна.

A32. Редът на представяне на отделните въпроси в рамките на раздела „Ключови одиторски въпроси" е въпрос на професионална преценка. Така например, тази информация може да бъде структурирана по реда на относителната важност, на базата на преценката на одитора, или може да съответства на начина, по който въпросите са оповестени във финансовия отчет. Изискването в параграф 11 за включване на подзаглавия има за цел да диференцира въпросите допълнително.

A33. Когато е представена сравнителна финансова информация, встъпителния език в раздела „Ключови одиторски въпроси" е съобразен така, че да привличат вниманието към факта, че описаните ключови одиторски въпроси се отнасят единствено до одита на финансовия отчет за текущия период, като е възможно да посочва конкретния период, обхванат от този финансов отчет (например, „за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г.").

Описание на отделни ключови одиторски въпроси (Вж: параграф 13)

A34. Адекватността на описанието на даден ключов одиторски въпрос е въпрос на професионална преценка. Описанието на ключов одиторски въпрос има за цел да предостави кратко и балансирано обяснение, което да даде възможност на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет да разберат причините, поради които този въпрос е въпрос с най-голяма значимост при одита и как той е бил разгледан при одита. Ограничаване използването на одиторски термини със силно изразен технически характер също спомага за предоставяне на възможност на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, които не разполагат с разумни познания за одита, да разберат основанието за акцента, който одиторът поставя върху конкретни въпроси по време на одита. Естеството и обхватът на

предоставяната от одитора информация са замислени така, че информацията да е балансирана в контекста на отговорностите на съответните страни (т.е. одиторът да предоставя полезна информация в сбит и разбираем вид, като същевременно не се превръща неправомерно в страна, предоставяща първоначална информация относно предприятието.

А35. Първоначална информация е всяка информация относно предприятието, която не е огласена публично по друг начин от предприятието (например, не е била включена във финансовия отчет или в друга информация, достъпна към датата на одиторския доклад, или разгледана в други устни или писмени комуникации от страна на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, като например, предварително огласяване на финансова информация или брифинг за инвеститорите). Отговорност за тази информация носи ръководството на предприятието и лицата, натоварени с общо управление.

А36. Целесъобразно е одиторът да се стреми да избягва описването на ключов одиторски въпрос, предоставяйки неправомерно първоначална информация относно предприятието. Описанието на ключов одиторски въпрос обикновено не представлява само по себе си първоначална информация относно предприятието, тъй като описва въпроса в контекста на одита. Одиторът обаче може да счете за необходимо да включи допълнителна информация, за да обясни защо въпросът е счетен за въпрос с най-голяма значимост при одита и поради това определен като ключов одиторски въпрос и как този въпрос е бил разгледан при одита, при условие че закон или нормативна уредба не възпрепятства оповестяването на тази информация. Когато одиторът реши, че тази информация е необходима, одиторът може да насърчи ръководството или лицата, натоварени с общо управление, да оповестят допълнителна информация, вместо одиторът да предоставя първоначална информация в одиторския доклад.

А37. Ръководството или лицата, натоварени с общо управление, могат да решат да включат нови или разширени оповестявания във връзка с ключов одиторски въпрос във финансовия отчет или на друго място в годишния доклад, в светлината на факта, че този въпрос ще бъде комуникиран в одиторския доклад. Тези нови или разширени оповестявания могат да бъдат включени, например, за да предоставят по-ясна информация относно чувствителността на ключови предположения, използвани в счетоводните приблизителни оценки, или основанието на предприятието за определена счетоводна практика или политика при наличието на приемливи алтернативи съгласно приложимата рамка за финансово отчитане.

А38. МОС 720 (преработен) дефинира термина годишен доклад и пояснява, че документи като доклад на ръководството, коментар на ръководството, или оперативен и финансов преглед или други сходни доклади от лицата, натоварени с общо управление (например, доклад на директорите), изявление на председателя, изявление за корпоративно управление; или доклади за вътрешния контрол и оценката на риска може да съставляват част от годишния доклад.[31] МОС 720 (преработен) адресира отговорностите, отнасящи се до другата информация , включена в годишния доклад. Макар одиторското мнение относно финансовия отчет да не обхваща другата информация, одиторът може да вземе под внимание тази информация, както и други публично достъпни комуникации от предприятието или други заслужаващи доверие източници, при формулиране описанието на ключов одиторски въпрос.

А39. Одиторската документация, изготвена по време на одита, също може да е от полза на одитора при формулиране описанието на ключов одиторски въпрос. Така например, писмените комуникации или документираните от одитора устни комуникации с лицата, натоварени с общо управление, както и друга одиторска документация, предоставят полезна база за комуникацията от страна на одитора в одиторския

[31] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация,* параграфи 12(а) и А1-А3.

доклад. Това е така, защото одиторската документация в съответствие с МОС 230 има за цел да разгледа съществените въпроси, възникващи по време на одита, достигнатите във връзка с тях заключения, както и съществените професионални преценки, направени при достигане до тези заключения, и служи като писмена следа за естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените одиторски процедури, резултатите от тези процедури, както и получените одиторски доказателства. Тази документация може да помогне на одитора при разработване на описание на ключови одиторски въпроси, което да обясни значимостта на въпроса, както и при прилагане на изискването съгласно параграф 18.

Препратка към мястото във финансовия отчет, където е оповестен въпросът (Вж: параграф 13)

A40. Параграф 13(а)-(б) изисква описанието на всеки ключов одиторски въпрос да разгледа причините, поради които одиторът счита въпроса като такъв с най-голяма значимост при одита и начина, по който този въпрос е бил разгледан при одита. Съответно, описанието на ключовите одиторски въпроси не е просто повторение на това, което е оповестено във финансовия отчет. Препратката обаче към свързаните с въпроса оповестявания дава възможност на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, да разберат допълнително как ръководството е разгледало въпроса при изготвянето на финансовия отчет.

A41. В допълнение към препратката към свързаното с въпроса оповестяване или оповестявания, одиторът може да привлече вниманието към ключови аспекти на тези оповестявания. Обемът на оповестяванията от страна на ръководството относно конкретни аспекти или фактори във връзка с начина, по който даден въпрос оказва влияние върху финансовия отчет за текущия период, може да помогне на одитора при заостряне на вниманието върху конкретни аспекти на начина, по който този въпрос е разгледан при одита, така че потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, да могат да разберат защо този въпрос представлява ключов одиторски въпрос. Така например:

- Когато предприятието включва аргументирано и пълно оповестяване относно счетоводните приблизителни оценки, одиторът може да привлече вниманието към оповестяването на ключовите предположения, оповестяването на диапазона от възможни резултати, както и други качествени и количествени оповестявания, свързани с ключовите източници на несигурност на приблизителното оценяване или критично важни счетоводни приблизителни оценки, като част от адресиране на причините, поради които въпросът е такъв с най-голяма значимост при одита и начина, по който този въпрос е бил разгледан при одита.
- Когато одиторът достигне до заключение в съответствие с МОС 570 (преработен), че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът може, независимо от това, да определи, че един или повече въпроси, свързани с това заключение, произтичащо от усилията по време на работата на одитора съгласно МОС 570 (преработен), представляват ключови одиторски въпроси. При такива обстоятелства, описанието от страна на одитора на тези ключови одиторски въпроси в одиторския доклад би могло да включва аспекти на идентифицираните събития или условия, оповестени във финансовия отчет, например, съществени оперативни загуби, налични кредитни споразумения и възможности за рефинансиране на задължения, или неизпълнение на условията на договори за кредит, както и свързаните с това смекчаващи фактори.[32]

[32] Вж. параграф А3 от МОС 570 (преработен).

Защо одиторът е счел въпроса за такъв с най-голяма значимост при одита (Вж: параграф 13(а))

А42. Описанието на ключов одиторски въпрос в одиторския доклад има за цел да предостави задълбочена информация относно това защо този въпрос е определен като ключов одиторски въпрос. Съответно, изискванията в параграфи 9–10 и материалът за приложение в параграфи А12–А29, отнасящи се до определянето на ключовите одиторски въпроси, може да помогнат на одитора при обмисляне на начина, по който тези въпроси да бъдат комуникирани в одиторския доклад. Така например, обясняването на факторите, които са накарали одитора да достигне до заключение, че определен въпрос е изисквал значително внимание от страна на одитора и е бил с най-голяма значимост при одита, вероятно ще представлява интерес за потребителите, за които е предназначен финансовия отчет.

А43. Уместността на информацията за потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, представлява съображение, което одиторът да вземе под внимание при определяне какво да включи в описанието на ключовия одиторски въпрос. Това може да включва въпроса дали описанието би дало възможност за по-добро разбиране на одита и одиторските преценки.

А44. Прякото обвързването на даден въпрос със специфичните обстоятелства, отнасящи се до предприятието, може също да спомогне за свеждането до минимум на потенциалната възможност тези описания да станат с течение на времето прекалено стандартизирани и не толкова полезни. Така например, някои въпроси може да бъдат определени като ключови одиторски въпроси в конкретен отрасъл при редица предприятия поради обстоятелствата, свързани с този отрасъл или обусловената сложност при финансовото отчитане. Когато описва защо е счел даден въпрос като такъв с най-голяма значимост, може да е целесъобразно одиторът да открои аспекти, специфични за предприятието (например, обстоятелства, които са оказали влияние върху лежащите в основата преценки, направени във финансовия отчет за текущия период), за да направи описанието по-уместно за потребителите, за които е предназначен финансовия отчет. Това може да е важно и при описването на ключов одиторски въпрос, който повторно възниква в различни периоди.

А45. Описанието може да прави също така и препратка към основните съображения, които са накарали одитора, при конкретните обстоятелства на одита, да определи, че даден въпрос е с най-голяма значимост, например:

- икономически условия, които са оказали влияние върху способността на одитора да получи одиторски доказателства, например неликвидни пазари за определени финансови инструменти;
- нови или нововъзникващи счетоводни политики, например специфични за предприятието или специфични за отрасъла въпроси, по които екипът за ангажимента е провел консултации в рамките на фирмата;
- промени в стратегията или бизнес модела на предприятието, които са имали съществен ефект върху финансовия отчет.

Как въпросът е бил разгледан при одита (Вж: параграф 13(б))

А46. Необходимите подробности, които да бъдат предоставени в одиторския доклад, за да се опише как даден ключов одиторски въпрос е бил разгледан при одита, е въпрос на професионална преценка. В съответствие с параграф 13(б), одиторът може да опише:

- аспекти на одиторския отговор или подход, които в най-голяма степен имат отношение към въпроса, или са специфични за оценения риск от съществени неправилни отчитания;
- кратък преглед на изпълнените процедури;

- посочване на резултата от одиторските процедури; или
- ключови констатации по отношение на този въпрос,

или някаква комбинация от тези елементи.

Възможно е закон или нормативна уредба или национални одиторски стандарти да предписват конкретна форма или съдържание на описанието на ключов одиторски въпрос или да посочват конкретно включването на един или повече от тези елементи.

А47. За да могат потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, да разберат значимостта на ключов одиторски въпрос в контекста на одита на финансовия отчет като цяло, както и взаимовръзката между ключовите одиторски въпроси и други елементи на одиторския доклад, включително одиторското мнение, може да е необходимо да се внимава, така че изразите, използвани в описанието на ключовия одиторски въпрос:

- да не навеждат на мисълта, че въпросът не е бил подходящо разрешен от одитора при формиране на мнение относно финансовия отчет;
- пряко да обвързват въпроса със специфичните обстоятелства, отнасящи се до предприятието, като същевременно избягват еднотипни или стандартни изрази;
- да вземат под внимание как въпросът е разгледан в свързаното с него оповестяване или оповестявания във финансовия отчет, ако има такива;
- да не съдържат или подсказват самостоятелни мнения относно отделни елементи от финансовия отчет.

А48. Описанието на аспекти от одиторския отговор или подход спрямо даден въпрос, особено когато одиторският подход е изисквал значително адаптиране към фактите и обстоятелствата, отнасящи се до предприятието, може да помогне на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, да разберат необичайните обстоятелства и съществената одиторска преценка, необходима, за да бъде разгледан рискът от съществени неправилни отчитания. Наред с това, одиторският подход в конкретен период може да е повлиян от специфични за съответното предприятие обстоятелства, икономически условия или процеси в отрасъла. Може да е целесъобразно също така одиторът да направи препратка към естеството и обхвата на комуникациите с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с този въпрос.

А49. Така например, при описание на одиторския подход спрямо счетоводна приблизителна оценка, която е идентифицирана като отличаваща се с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване, например оценяване на сложни финансови инструменти, одиторът може да привлече внимание към факта, че е наел или ангажирал експерт на одитора. Такова позоваване на използването на експерт на одитора не намалява отговорността на одитора по отношение мнението относно финансовия отчет и поради това не е в противоречие с параграфи 14–15 от МОС 620.[33]

А50. Възможно е да са налице определени предизвикателства при описанието на одиторските процедури, особено в сложни, изискващи преценка, области на одита. По-специално, може да е трудно изпълнените процедури да бъдат обобщени по един сбит начин, който да комуникира адекватно естеството и обхвата на процедурите на одитора в отговор на оценения риск от съществени неправилни отчитания и използваните съществени одиторски преценки. Независимо от това, одиторът може да счете за необходимо да опише определени изпълнени процедури, за да комуникира начина, по който въпросът

[33] МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*

е бил разгледан при одита. В типичния случай това описание може да бъде в обобщен вид, а не да включва подробно описание на процедурите.

А51. Съгласно отбелязаното в параграф А46, одиторът може да посочи в описанието на ключовия одиторски въпрос в одиторския доклад и резултата от одиторския отговор. В случай че това бъде направено обаче, необходимо е да се прояви внимание, за да се избегне възможността одиторът да остави впечатление, че описанието предава самостоятелно мнение относно отделен ключов одиторски въпрос или че по някакъв начин може да постави под съмнение одиторското мнение относно финансовия отчет като цяло.

Обстоятелства, при които въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, не се комуникира в одиторския доклад (Вж: параграф 14)

А52. Възможно е закон или нормативна уредба да възпрепятства публичното оповестяване от страна на ръководството или на одитора на информация относно конкретен въпрос, определен за ключов одиторски въпрос. Така например, закон или нормативна уредба може изрично да забранява всякаква публична комуникация, която би могла да навреди на разследване от страна на компетентен орган във връзка с действително или подозирано незаконно действие (например, въпроси, които са свързани, или видимо изглеждат свързани, с пране на пари).

А53. Както е посочено в параграф 14(б), изключително рядко въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, няма да бъде комуникиран в одиторския доклад. Причината за това е, че се предполага, че е налице полза от гледна точка на обществения интерес от осигуряването на по-голяма прозрачност относно одита по отношение на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет. Съответно, преценката да не се комуникира ключов одиторски въпрос е целесъобразна единствено в случаите, когато неблагоприятните последствия за предприятието или обществеността в резултат на тази комуникация се разглеждат като толкова съществени, че би могло разумно да се очаква те да надвишат ползите от гледна точка на обществения интерес от комуникирането във връзка с този въпрос.

А54. Решението да не се комуникира ключов одиторски въпрос взема под внимание фактите и обстоятелствата, свързани с този въпрос. Комуникацията с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, помага на одитора да разбере вижданията на ръководството относно значимостта на неблагоприятните последствия, които биха могли да произтекат в резултат на комуникирането във връзка с даден въпрос. По-конкретно, комуникацията с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, съдейства за осигуряване информация за преценката на одитора, когато определя дали да комуникира въпроса, като:

- помага на одитора да разбере защо въпросът не е бил публично оповестен от предприятието (например, ако закон, нормативна уредба или определени рамки за финансово отчитане разрешават отложено оповестяване или неоповестяване на въпроса), както и вижданията на ръководството относно неблагоприятните последствия, ако има такива, от оповестяването. Ръководството може да привлече вниманието към определени аспекти в закон или нормативна уредба или други авторитетни източници, които може да са уместни при разглеждането на неблагоприятните последствия (например, възможно е тези аспекти да включват нанасянето на вреда по отношение на търговските преговори или конкурентоспособността на предприятието). Вижданията на ръководството за неблагоприятните последствия обаче, сами по себе си не намаляват необходимостта одиторът да реши дали би могло разумно да се очаква неблагоприятните последствия да надвишат ползите от гледна точка на обществения интерес от комуникацията в съответствие с параграф 14(б);

- привлича вниманието към това дали е имало комуникации по въпроса с компетентни регулаторни органи, органи по правоприлагането или надзорни органи, в частност дали такива обсъждания изглежда да подкрепят твърдението на ръководството за причините, поради които публичното оповестяване във връзка с този въпрос не е целесъобразно;
- дава възможност на одитора, когато това е целесъобразно, да насърчи ръководството и лицата, натоварени с общо управление, да направят публични оповестявания на уместна информация за въпроса. В частност, това може да е възможно, ако опасенията на ръководството и лицата, натоварени с общо управление във връзка с комуникирането са ограничени до конкретни аспекти, отнасящи се до въпроса, така че е възможно определена информация относно този въпрос да е по-малко чувствителна и да може да бъде комуникирана.

Одиторът може да счете за необходимо също така да получи писмени изявления от ръководството относно това защо публичното оповестяване на информация във връзка с въпроса не е целесъобразно, включително виждането на ръководството относно значимостта на неблагоприятните последствия, които биха могли да произтекат от тази комуникация.

A55. Може да е необходимо също така, одиторът да разгледа последствията от комуникирането във връзка с въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, в светлината на приложимите етични изисквания. В допълнение, закон или нормативна уредба може да изисква одиторът да комуникира с компетентните регулаторни органи, органи по правоприлагането или надзорни органи във връзка с този въпрос, независимо дали въпросът е комуникиран в одиторския доклад. Тази комуникация може да е полезна също така и за осигуряване на информация за преценката на одитора относно неблагоприятните последствия, които биха могли да произтекат от комуникирането по въпроса.

A56. Въпросите, които одиторът взема под внимание, във връзка с решение да не комуникира даден въпрос, са сложни и изискват съществена одиторска преценка. Във връзка с това одиторът може да счете за целесъобразно да получи юридически съвет.

Форма и съдържание на раздела „Ключови одиторски въпроси" при други обстоятелства (Вж: параграф 16)

A57. Изискването в параграф 16 се прилага при три обстоятелства:

(а) одиторът решава в съответствие с параграф 10, че няма ключови одиторски въпроси (вж. параграф А59);

(б) одиторът решава в съответствие с параграф 14, че даден ключов одиторски въпрос няма да бъде комуникиран в одиторския доклад, а други въпроси не са били определени като ключови одиторски въпроси;

(в) единствените въпроси, определени като ключови одиторски въпроси, са тези, които са комуникирани в съответствие с параграф 15.

A58. По-долу е илюстрирано представянето в одиторския доклад, в случай че одиторът е решил, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани:

Ключови одиторски въпроси

[С изключение на въпроса, описан в раздела *База за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение* или раздела *Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие,*] Ние решихме, че няма [други] ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

A59. Определянето на ключовите одиторски въпроси включва използването на преценка относно относителната важност на въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора. Следователно, рядко ще се среща случай, при който одиторът на пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение на регистрирано за търгуване на борсата предприятие да не определи поне един ключов одиторски въпрос сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, който да бъде комуникиран в одиторския доклад. При определени ограничени обстоятелства обаче (например, по отношение на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, което има много ограничена дейност), одиторът може да определи, че няма ключови одиторски въпроси в съответствие с параграф 10, тъй като не е имало въпроси, които да са изисквали значително внимание от страна на одитора.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (Вж: параграф 17)

A60. МОС 260 (преработен) изисква одиторът своевременно да комуникира с лицата, натоварени с общо управление.[34] Подходящият момент за комуникиране относно ключови одиторски въпроси ще бъде различен в зависимост от обстоятелствата, свързани с ангажимента. Одиторът обаче може да комуникира предварителни виждания относно ключови одиторски въпроси, когато обсъжда планирания обхват и време за изпълнение на одита, като може допълнително да обсъди тези въпроси, когато комуникира във връзка с констатациите от одита. Тези действия могат да спомогнат за смекчаване на практическите предизвикателства, свързани с опита за надежден двустранен диалог относно ключовите одиторски въпроси към момента, когато финансовият отчет се финализира за издаване.

A61. Комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, им предоставя възможност да бъдат информирани относно ключовите одиторски въпроси, които одиторът възнамерява да комуникира в одиторския доклад, и им осигурява възможност да получат при необходимост допълнителни пояснения. Одиторът може да счете за целесъобразно да предостави на лицата, натоварени с общо управление, проект на одиторския доклад с цел да улесни тази дискусия. Комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, отчита тяхната важна роля за осъществяването на надзор над процеса на финансово отчитане и предоставя на лицата, натоварени с общо управление, възможност да разберат основанието за решенията на одитора във връзка с ключовите одиторски въпроси и начина, по които те ще бъдат описани в одиторския доклад. Тази комуникация позволява също така на лицата, натоварени с общо управление, да преценят дали нови или разширени оповестявания може да са целесъобразни в светлината на факта, че тези въпроси ще бъдат комуникирани в одиторския доклад.

A62. Комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, изисквана от параграф 17(а), разглежда също така и изключително редките обстоятелства, при които въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, не се комуникира в одиторския доклад (вж. параграфи 14 и A54).

A63. Изискването в параграф 17(б) да се комуникира с лицата, натоварени с общо управление, когато одиторът е решил, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад, може да предостави на одитора възможност да проведе допълнителни обсъждания с други лица, които са запознати с одита и съществените въпроси, които може да са възникнали (включително лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, когато е назначено такова лице). Тези обсъждания могат да накарат одитора да оцени повторно решението си, че няма ключови одиторски въпроси.

---

[34] МОС 260 (преработен), параграф 22

Документация (Вж: параграф 18)

A64. Параграф 8 от МОС 230 изисква одиторът да изготви одиторска документация, която да е достатъчна, за да даде възможност на одитор с опит, който няма предишна връзка с одита, да разбере, наред с останалото, съществените професионални преценки. В контекста на ключовите одиторски въпроси, тези професионални преценки включват определянето, сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, на въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора, както и това дали всеки един от тези въпроси представлява ключов одиторски въпрос. Вероятно одиторските преценки в това отношение ще бъдат подкрепени от документацията на одиторските комуникации с лицата, натоварени с общо управление, и одиторската документация, свързана с всеки отделен въпрос (вж. параграф А39), както и определена друга одиторска документация на съществените въпроси, възникващи по време на одита (например, меморандум за приключване). Настоящият МОС обаче не изисква одиторът да документира причините, поради които други въпроси, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, не са били въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора.

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 705 (ПРЕРАБОТЕН) МОДИФИКАЦИИ НА МНЕНИЕТО, ИЗРАЗЕНО В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Видове модифицирани мнения	2
Дата на влизане в сила	3
Цел	4
Определения	5
Изисквания	
Обстоятелства, при които се изисква модифициране на одиторското мнение	6
Определяне вида на модификацията на одиторското мнение	7–15
Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано	16–29
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	30
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Видове модифицирани мнения	A1
Обстоятелства, при които се изисква модифициране на одиторското мнение	A2–A12
Определяне вида на модификацията на одиторското мнение	A13–A16
Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано	A17–A26
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	A27
Приложение: Примери на одиторски доклади с модификации на мнението	

Международен одиторски стандарт (МОС) 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора да издаде подходящ доклад в случаите, в които при формирането на мнение в съответствие с МОС 700 (преработен),[1] одиторът достигне до заключение, че е необходимо модифициране на одиторското мнение относно финансовия отчет. Настоящият МОС разглежда също и начина, по който изразяването на модифицирано мнение от страна на одитора оказва влияние върху формата и съдържанието на одиторския доклад. Във всички случаи, изискванията за докладване, съдържащи се в МОС 700 (преработен) остават приложими, като те не се повтарят в настоящия МОС, освен ако не са изрично разгледани или изменени от изискванията на настоящия МОС.

Видове модифицирани мнения

2. Настоящият МОС установява три вида модифицирани мнения, а именно, квалифицирано мнение, отрицателно мнение и отказ от изразяване на мнение. Решението относно това кой вид модифицирано мнение е подходящ зависи от:

   (а) естеството на въпроса, пораждащ модификацията, тоест, дали финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания или, в случай на невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, дали е възможно да съдържа съществени неправилни отчитания; и

   (б) преценката на одитора относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект от този въпрос върху финансовия отчет. (Вж. параграф А1)

Дата на влизане в сила

3. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

Цел

4. Целта на одитора е ясно да изрази подходящо модифицирано мнение относно финансовия отчет, което е необходимо, когато:

   (а) одиторът достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че финансовият отчет като цяло съдържа съществени неправилни отчитания; или

   (б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да достигне до заключение, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания.

Определения

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

   (а) Всеобхватен – термин, който се използва, в контекста на неправилните отчитания, за да опише ефекта върху финансовия отчет от неправилните отчитания, или възможния ефект върху финансовия отчет от неправилните отчитания, ако има такива, които не са

---

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

били разкрити поради невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства. Всеобхватен ефект върху финансовия отчет е този, който по преценка на одитора:

(i) не е ограничен до конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет;

(ii) в случай че е ограничен, представлява или би могъл да представлява съществена част от финансовия отчет; или

(iii) по отношение на оповестяванията, е фундаментален за разбирането от страна на потребителите на финансовия отчет.

(б) Модифицирано мнение – квалифицирано мнение, отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение относно финансовия отчет.

Изисквания

Обстоятелства, при които се изисква модифициране на одиторското мнение

6. Одиторът следва да модифицира мнението в одиторския доклад, когато:

(а) одиторът достигне до заключение, че на базата на получените одиторски доказателства, финансовият отчет като цяло съдържа съществени неправилни отчитания; или (вж. параграфи А2–А7)

(б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да достигне до заключение, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания. (Вж. параграфи А8–А12)

Определяне вида на модификацията на одиторското мнение

Квалифицирано мнение

7. Одиторът следва да изрази квалифицирано мнение, когато:

(а) одиторът, след като е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, достигне до заключение, че неправилните отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са съществени, но не и всеобхватни, за финансовия отчет; или

(б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението, но одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такъв, би могъл да бъде съществен, но не и всеобхватен.

Отрицателно мнение

8. Одиторът следва да изрази отрицателно мнение, когато одиторът, след като е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, достигне до заключение, че неправилните отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са както съществени, така и всеобхватни за финансовия отчет.

Отказ от изразяване на мнение

9. Одиторът следва да откаже изразяване на мнение, когато одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението си и одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да бъде както съществен, така и всеобхватен.

10. Одиторът следва да откаже изразяване на мнение, когато, в изключително редки случаи, включващи множество елементи на несигурност, одиторът достигне до заключение, че независимо че е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства по отношение на всеки един от отделните елементи на несигурност, не е възможно да формира мнение относно финансовия отчет поради потенциалното взаимодействие между елементите на несигурност и техния възможен кумулативен ефект върху финансовия отчет.

Последици от невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства поради наложени от ръководството ограничения, след като одиторът е приел ангажимента

11. Ако след като е приел ангажимента одиторът узнае, че ръководството е наложило ограничение върху обхвата на одита, което одиторът счита за вероятно да доведе до необходимостта от изразяване на квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение относно финансовия отчет, одиторът следва да поиска от ръководството да отстрани това ограничение.

12. Ако ръководството откаже да отстрани ограничението, посочено в параграф 11 от настоящия МОС, одиторът следва да комуникира въпроса с лицата, натоварени с общо управление, освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието,[2] и да реши дали е възможно да изпълни алтернативни процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.

13. Ако одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да определи последствията от това по следния начин:

    (а) ако одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да бъде съществен, но не и всеобхватен, одиторът следва да квалифицира мнението си; или

    (б) ако одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да бъде както съществен, така и всеобхватен, така че квалифицирането на мнението не би било адекватно за комуникиране сериозността на ситуацията, одиторът следва:

        (i) да се оттегли от одита, когато това е практически осъществимо и възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна уредба; или (вж. параграф А13)

        (ii) ако оттеглянето от одита преди издаване на одиторския доклад е практически неосъществимо или невъзможно, да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет. (Вж. параграф А14)

---

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

14. Ако одиторът се оттегли, както е посочено в параграф 13(б)(i), преди да се оттегли одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, всякакви въпроси, свързани с неправилни отчитания, идентифицирани в хода на одита, които биха предизвикали модифициране на мнението. (Вж. параграф А15)

Други съображения, свързани с отрицателно мнение или с отказ от изразяване на мнение

15. Когато одиторът счете за необходимо да изрази отрицателно мнение или да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет като цяло, одиторският доклад не следва да включва немодифицирано мнение във връзка със същата рамка за финансово отчитане относно компонент (отделен отчет) на финансовия отчет или относно един или повече конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет. Включването на такова немодифицирано мнение в същия доклад[3] при тези обстоятелства би противоречало на отрицателното мнение или на отказа от изразяване на мнение от страна на одитора относно финансовия отчет като цяло. (Вж. параграф А16)

Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано

Одиторско мнение

16. Когато одиторът модифицира одиторското мнение, одиторът следва да използва съобразно случая заглавие на раздела, посветен на мнението „Квалифицирано мнение", „Отрицателно мнение" или „Отказ от изразяване на мнение". (Вж. параграфи А17–А19)

Квалифицирано мнение

17. Когато одиторът изразява квалифицирано мнение поради съществено неправилно отчитане във финансовия отчет, одиторът следва да посочи, че, съгласно мнението на одитора, с изключение на ефекта от въпроса(ите), описан(и) в раздела „База за изразяване на квалифицирано мнение":

    (а) когато докладва в съответствие с рамка за достоверно представяне, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти (или дава вярна и честна представа за) […] в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]; или

    (б) когато докладва в съответствие с рамка за съответствие, приложеният финансов отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане].

    Когато модифицирането е предизвикано от невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да използва съответно фразата „с изключение на възможния ефект от въпроса(ите)..." по отношение на модифицираното мнение. (Вж. параграф А20)

---

[3] МОС 805 (преработен), *Конкретни съображения—одити на отделни компоненти на финансов отчет и на специфични елементи, сметки или позиции във финансовия отчет*, разглежда обстоятелства, при които одиторът е ангажиран да изрази отделно мнение относно един или повече конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет.

Отрицателно мнение

18. Когато одиторът изразява отрицателно мнение, одиторът следва да посочи, че, съгласно мнението на одитора, поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в раздела „База за изразяване на отрицателно мнение”:

    (а) когато докладва в съответствие с рамка за достоверно представяне, приложеният финансов отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти (или не дава вярна и честна представа за) [...] в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]; или

    (б) когато докладва в съответствие с рамка за съответствие, приложеният финансов отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане].

Отказ от изразяване на мнение

19. Когато одиторът отказва изразяване на мнение поради невъзможност да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва:

    (а) да посочи, че одиторът не изразява мнение относно приложения финансов отчет;

    (б) да посочи, че поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в раздела „База за отказ от изразяване на мнение”, одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за одиторското мнение относно финансовия отчет; и

    (в) да измени изявлението, изисквано от параграф 24(б) от МОС 700 (преработен), посочващо, че финансовият отчет е одитиран, така че да посочва, че одиторът е бил ангажиран да извърши одит на финансовия отчет.

База за мнение

20. Когато одиторът модифицира мнението относно финансовия отчет, одиторът следва, в допълнение към конкретните елементи, изисквани от МОС 700 (преработен): (вж. параграф А21)

    (а) да измени заглавието „База за изразяване на мнение”, изисквано от параграф 28 от МОС 700 (преработен), на „База за изразяване на квалифицирано мнение”, „База за изразяване на отрицателно мнение” или „База за отказ от изразяване на мнение”, съобразно конкретния случай; и

    (б) в рамките на този раздел, да включи описание на въпроса, предизвикал модифицирането.

21. В случай че във финансовия отчет е налице съществено неправилно отчитане, което се отнася до конкретни суми във финансовия отчет (включително количествените оповестявания), одиторът следва да включи в раздела „База за изразяване на мнение” описание и количествено изразяване на финансовия ефект от неправилното отчитане, освен в случаите, в които това е практически неосъществимо. В случай че количественото изразяване на финансовия ефект е практически неосъществимо, одиторът следва да посочи това в този раздел. (Вж. параграф А22)

22. В случай че във финансовия отчет е налице съществено неправилно отчитане, което се отнася до качествени оповестявания, одиторът следва да включи в раздела „База за изразяване на мнение" обяснение как оповестяванията съдържат съществени неправилни отчитания.

23. В случай че във финансовия отчет е налице съществено неправилно отчитане, което се отнася до липсващо оповестяване на информация, която се изисква да бъде оповестена, одиторът следва:

    (а) да обсъди липсващото оповестяване с лицата, натоварени с общо управление;

    (б) да опише в раздела „База за изразяване на мнение" естеството на пропуснатата информация; и

    (в) освен ако не е забранено от закон или нормативна уредба, да включи пропуснатите оповестявания, при условие, че това е практически осъществимо и одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства относно пропуснатата информация. (Вж. параграф А23)

24. В случай че модифицирането произтича от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да включи в раздела „База за изразяване на мнение" причините за тази невъзможност.

25. Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение, одиторът следва да измени изискването от параграф 28(г) от МОС 700 (преработен) изявление относно това дали получените одиторски доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят базаза изразяване на одиторско мнение, така че да включи съобразно случая думата „квалифицирано" или „отрицателно".

26. Когато одиторът откаже да изрази мнение относно финансовия отчет, одиторският доклад не следва да включва елементите, изисквани от параграфи 28(б) и 28(г) от МОС 700 (преработен). Тези елементи са:

    (а) препратка към раздела от одиторския доклад, в който са описани отговорностите на одитора; и

    (б) изявление относно това дали получените одиторски доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят база за одиторското мнение.

27. Дори ако одиторът е изразил отрицателно мнение или е отказал изразяване на мнение относно финансовия отчет, одиторът следва да опише в раздела „База за изразяване на мнение" причините за други въпроси, известни на одитора, които биха изисквали модифициране на мнението и ефекта от тях. (Вж. параграф А24)

Описание на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, когато одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет

28. Когато одиторът откаже да изрази мнение относно финансовия отчет поради невъзможност да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да измени описанието на отговорностите на одитора, изисквано от параграфи 39–41 от МОС 700 (преработен), така че да включи само следното: (вж. параграф А25)

(а) изявление, че отговорността на одитора е да извърши одит на финансовия отчет на предприятието в съответствие с Международните одиторски стандарти и да издаде одиторски доклад;

(б) изявление, че поради въпроса(ите), описан(и) в раздела „База за отказ от изразяване на мнение", одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за изразяване на одиторско мнение относно финансовия отчет; и

(в) изявление относно независимостта на одитора и другите етични отговорности, изисквано от параграф 28(в) от МОС 700 (преработен).

Съображения, когато одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет

29. Освен ако това не се изисква от закон или нормативна уредба, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, одиторският доклад не следва да включва раздел „Ключови одиторски въпроси" в съответствие с МОС 701[4] или раздел „Друга информация" в съответствие с МОС 720 (преработен)[5] (Вж. параграф А26)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

30. Когато одиторът очаква да модифицира мнението в одиторския доклад, одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, обстоятелствата, които са довели до очакваното модифициране и формулировката на модификацията. (Вж. параграф А27)

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Видове модифицирани мнения (Вж. параграф 2)

А1. Таблицата по-долу илюстрира как преценката на одитора относно естеството на въпроса, предизвикващ модифицирането, както и относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект от този въпрос върху финансовия отчет, оказва влияние върху вида мнение, което да бъде изразено.

Естество на въпроса, предизвикващ модифицирането	*Преценка на одитора относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект върху финансовия отчет*	
	Съществен, но не всеобхватен	*Съществен и всеобхватен*
Финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания	Квалифицирано мнение	Отрицателно мнение
Невъзможност да бъдат получени достатъчни и	Квалифицирано мнение	Отказ от изразяване на мнение

[4] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор,* параграфи 11–13

[5] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация,* параграф А54

уместни одиторски доказателства		

Обстоятелства, при които се изисква модифициране на одиторското мнение

Естество на съществените неправилни отчитания (Вж. параграф 6(а))

А2. МОС 700 (преработен) изисква одиторът, за да формира мнение относно финансовия отчет, да достигне до заключение дали е била получена разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания.[6] Това заключение взема под внимание оценката на одитора за некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, във финансовия отчет, в съответствие с МОС 450.[7]

А3. МОС 450 определя неправилното отчитане като разлика между отчетената сума, класификация, представяне или оповестяване на обект във финансовия отчет и сумата, класификацията, представянето или оповестяването, които се изискват за този обект, за да бъде той в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Съответно, съществено неправилно отчитане във финансовия отчет може да възникне във връзка със:

(а) целесъобразността на избраните счетоводни политики;

(б) прилагането на избраните счетоводни политики; или

(в) целесъобразността или адекватността на оповестяванията във финансовия отчет.

Целесъобразност на избраните счетоводни политики

А4. Във връзка с целесъобразността на счетоводните политики, избрани от ръководството, съществени неправилни отчитания във финансовия отчет могат да възникнат, например, когато:

(а) избраните счетоводни политики не са в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане;

(б) финансовият отчет не описва правилно счетоводна политика, отнасяща се до съществена позиция в отчета за финансовото състояние, отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал или отчета за паричните потоци; или

(в) финансовият отчет не представя или не оповестява стоящите в основата сделки и събития по начин, който да осигурява достоверно представяне.

А5. Рамките за финансово отчитане често съдържат изисквания за осчетоводяване и оповестяване на промени в счетоводните политики. Когато предприятието е променило своя избор на съществени счетоводни политики, във финансовия отчет е възможно да възникне съществено неправилно отчитане, ако предприятието не е спазило тези изисквания.

---

[6] МОС 700 (преработен), параграф 11

[7] МОС 450, *Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита*, параграф 11

Прилагане на избраните счетоводни политики

А6. Във връзка с прилагането на избраните счетоводни политики, съществени неправилни отчитания във финансовия отчет могат да възникнат:

(а) когато ръководството не е приложило избраната счетоводна политика в съответствие с рамката за финансово отчитане, включително когато ръководството не е прилагало избраната счетоводна политика последователно в отделните периоди, или по отношение на сходни сделки и събития (последователност на прилагането); или

(б) в резултат на начина на прилагане на избраните счетоводни политики (като например неумишлена грешка при прилагането).

Целесъобразност и адекватност на оповестяванията във финансовия отчет

А7. Във връзка с целесъобразността или адекватността на оповестяванията във финансовия отчет, съществени неправилни отчитания във финансовия отчет могат да възникнат, когато:

(а) финансовият отчет не включва всички оповестявания, които се изискват от приложимата рамка за финансово отчитане;

(б) оповестяванията във финансовия отчет не са представени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане; или

(в) финансовият отчет не предоставя допълнителните оповестявания, необходими за постигането на достоверно представяне, извън оповестяванията, изрично изисквани от приложимата рамка за финансово отчитане.

Параграф А17 от МОС 450 предоставя допълнителни примери за съществени неправилни отчитания в качествените оповестявания, които биха могли да възникнат.

Естество на невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства (Вж. параграф 6(б))

А8. Невъзможността одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства (наричана още ограничение в обхвата на одита) може да възникне от:

(а) обстоятелства извън контрола на предприятието;

(б) обстоятелства, свързани с естеството или времето на изпълнение на работата на одитора; или

(в) ограничения, наложени от ръководството.

А9. Невъзможността да изпълни конкретна процедура не представлява ограничение в обхвата на одита, ако одиторът е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, като извърши алтернативни процедури. В случай че това не е възможно, се прилагат съобразно случая изискванията на параграфи 7(б) и 9-10. Ограниченията, наложени от ръководството, могат да имат и други последствия за одита, като например по отношение на оценката на одитора на рисковете от измама и съображения, свързани с продължаването на ангажимента.

А10. Примерите за обстоятелства извън контрола на предприятието включват такива, когато:

- счетоводните регистри на предприятието са били унищожени;

- счетоводните регистри на компонент, по отношение на който е определено, че за целите на одита на групата са необходими допълнителни одиторски процедури, са били конфискувани за неопределен срок от държавни органи.

А11. Примерите за обстоятелства, свързани с естеството или времето на изпълнение на работата на одитора включват такива, когато:

- от предприятието се изисква да използва метода на собствения капитал по отношение на асоциирано предприятие, а одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за финансовата информация на последното, за да оцени дали методът на собствения капитал е бил приложен по подходящ начин;

- времето на назначението на одитора е такова, че одиторът не е в състояние да наблюдава инвентаризацията на материалните запаси;

- одиторът определи, че изпълнението на процедури по същество само по себе си не е достатъчно, но контролите на предприятието не са ефективни.

А12. Примери за невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства в резултат от ограничение в обхвата на одита, наложено от ръководството, включват такива, когато:

- ръководството възпрепятства одитора да наблюдава инвентаризацията на материалните запаси;

- ръководството възпрепятства одитора да изиска потвърждение от външни източници на конкретни салда по сметки.

Определяне вида на модификацията на одиторското мнение

Последици от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, поради наложени от ръководството ограничения, след като одиторът е приел ангажимента (Вж. параграф 13(б)(i)–14)

А13. Доколко оттеглянето от одита е възможно от практическа гледна точка може да зависи от етапа на завършеност на ангажимента в момента, в който ръководството наложи ограничение върху обхвата. Ако одиторът по същество е завършил одита, той може да реши да го приключи доколкото е възможно, да откаже да изрази мнение и да обясни ограничението в обхвата в рамките на раздела „База за отказ от изразяване на мнение" преди да се оттегли.

А14. При определени обстоятелства, оттеглянето от одита може да не е възможно, в случай че закон или нормативна уредба изисква от одитора да продължи одиторския ангажимент. Случаят може да бъде такъв за одитор, който е назначен да извърши одит на финансовите отчети на предприятия от публичния сектор. Такъв може да бъде случаят и в юрисдикции, в които одиторът е назначен да извърши одит на финансов отчет, обхващащ конкретен период, или е назначен за определен период и съответно му е забранено да се оттегля преди завършването на одита на този финансов отчет или преди края на този период.

Одиторът може да сметне за необходимо и включването на параграф „Други въпроси" в одиторския доклад.[8]

А15. Когато одиторът достигне до заключение, че е необходимо да се оттегли от одита поради ограничение в обхвата, може да е налице професионално, законово или регулаторно изискване одиторът да комуникира въпросите, свързани с оттеглянето от ангажимента, с регулаторните органи или със собствениците на предприятието.

Други съображения, свързани с отрицателно мнение или с отказ от изразяване на мнение (Вж. параграф 15)

А16. По-долу са посочени примери за обстоятелства, свързани с докладването, които не биха били в противоречие с отрицателното мнение или отказа от изразяване на мнение от страна на одитора:

- изразяване на немодифицирано мнение относно финансовия отчет, изготвен съгласно дадена рамка за финансово отчитане и в рамките на същия доклад, изразяването на отрицателно мнение относно същия финансов отчет съгласно различна рамка за финансово отчитане.[9]
- отказ от изразяване на мнение във връзка с резултатите от дейността и паричните потоци, когато е уместно, и на немодифицирано мнение във връзка с финансовото състояние (вж. МОС 510[10]). В този случай, одиторът не е отказал изразяването на мнение относно финансовия отчет като цяло.

Форма и съдържание на одиторския доклад, когато мнението е модифицирано

Примерни одиторски доклади (Вж. параграф 16)

А17. Примери 1 и 2 в Приложението съдържат одиторски доклади, съответно с квалифицирано и отрицателно мнение, тъй като финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания.

А18. Пример 3 в Приложението съдържа одиторски доклад с квалифицирано мнение, тъй като одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства. Пример 4 съдържа отказ от изразяване на мнение поради невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент от финансовия отчет. Пример 5 съдържа отказ от изразяване на мнение поради невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства относно множество елементи на финансовия отчет. Във всеки един от последните два случая, възможният ефект върху финансовия отчет от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е както съществен, така и всеобхватен. Приложенията към други МОС, които съдържат изисквания за докладване, включително МОС 570 (преработен),[11] също включват примери за одиторски доклади с модифицирани мнения.

---

[8] МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*, параграф А10

[9] Вж. параграф А31 от МОС 700 (преработен) за описание на това обстоятелство.

[10] МОС 510, *Първоначални ангажименти за одит—начални салда*, параграф 10

[11] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

Одиторско мнение (Вж. параграф 16)

A19. Изменението на това заглавие ясно показва на потребителя, че одиторското мнение е модифицирано и посочва вида на модификацията.

Квалифицирано мнение (Вж. параграф 17)

A20. Когато одиторът изразява квалифицирано мнение, не би било уместно да се използват фрази като „с горепосоченото обяснение" или „предмет на/под условие на" в раздела „Мнение", тъй като те не са достатъчно ясни и убедителни.

База за изразяване на мнение (Вж. параграфи 20, 21, 23, 27)

A21. Последователността в одиторския доклад помага за повишаване разбирането на потребителите и за идентифициране на необичайни обстоятелства, когато такива възникват. Съответно, макар да не е възможно да се постигне унифициране на формулировката на модифицираното мнение и на описанието на причините за модификацията, последователността както във формата, така и в съдържанието на одиторския доклад, е желателна.

A22. Пример за финансовия ефект от съществено неправилно отчитане, който одиторът може да опише в раздела от одиторския доклад, „База за изразяване на мнение", е количественото изразяване на ефекта върху данъците върху дохода, дохода преди данъчно облагане, нетния доход и собствения капитал, в случай че материалните запаси са надценени.

A23. Оповестяването на пропуснатата информация в раздела „База за изразяване на мнение" не би било практически осъществимо, ако:

(а) оповестяванията не са изготвени от ръководството или не са лесно достъпни за одитора по друг начин; или

(б) по преценка на одитора, оповестяванията биха били несъразмерно обемисти в сравнение с одиторския доклад.

A24. Отрицателното мнение или отказът от изразяване на мнение, отнасящи се до конкретен въпрос, описан в рамките на раздела „База за изразяване на мнение", не оправдава пропускане на описанието на други идентифицирани въпроси, които иначе биха изисквали модифициране на одиторското мнение. В такива случаи, описанието на тези други въпроси, които са известни на одитора, може да е уместно за потребителите на финансовия отчет.

Описание на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет (Вж. параграф 28)

A25. Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, следните изявления е по-добре да бъдат поместени в рамките на раздела от одиторския доклад „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет", както е илюстрирано в Примери 4–5 от Приложението към настоящия МОС:

- изявлението, изисквано от параграф 28(а) от МОС 700 (преработен), изменено, така че да посочва, че отговорността на одитора е да извърши одит на финансовия отчет на предприятието в съответствие с МОС; и

- изявлението, изисквано от параграф 28(в) от МОС 700 (преработен) относно независимостта и другите етични отговорности.

Съображения, когато одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет (Вж. параграф 29)

А26. Излагането на причините за невъзможността одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства в рамките на раздела от одиторския доклад „База за отказ от изразяване на мнение" предоставя полезна информация на потребителите, за да разберат защо одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет, като може да издигне и допълнителна защита пред неподходящото разчитане на този финансов отчет. Комуникирането обаче на ключови одиторски въпроси, различни от въпроса или въпросите, предизвикали отказа от изразяване на мнение, може да наведе на мисълта, че финансовият отчет като цяло е по-достоверен по отношение на тези въпроси, отколкото би било уместно при конкретните обстоятелства, а това би било в несъответствие с отказа от изразяване на мнение относно финансовия отчет като цяло. Аналогично, няма да е целесъобразно да се включва раздел „Друга информация" в съответствие с МОС 720 (преработен), разглеждащ преценката на одитора относно съответствието на другата информация с финансовия отчет. Ето защо, параграф 29 от настоящия МОС забранява включването на раздел „Ключови одиторски въпроси" или на раздел „Друга информация" в одиторския доклад, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, освен ако закон или нормативна уредба не изисква одиторът на друго основание да комуникира ключови одиторски въпроси или да докладва относно другата информация.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (Вж. параграф 30)

А27. Комуникирането с лицата, натоварени с общо управление, на обстоятелствата, които са довели до очакваната модификация на одиторското мнение и на формулировката на модификацията, дава възможност на:

(а) одитора да уведоми лицата, натоварени с общо управление, за модификацията(ите), която(които) смята да направи, и причините (или обстоятелствата), наложили модификацията(ите);

(б) одитора да потърси съгласието на лицата, натоварени с общо управление, с фактите, отнасящи се до въпроса(ите), водещ(и) до очакваната(ите) модификация(и) или да потвърди въпросите на несъгласие с ръководството като такива; и

(в) лицата, натоварени с общо управление, да имат възможността, когато това е уместно, да предоставят на одитора допълнителна информация и обяснения във връзка с въпроса(ите), водещ(и) до очакваната(ите) модификация(и).

Приложение

(Вж. параграфи А17–А18, А25)

Примери на доклади на независимия одитор с модификации на мнението

- Пример 1: Одиторски доклад, съдържащ квалифицирано мнение поради съществено неправилно отчитане във финансовия отчет
- Пример 2: Одиторски доклад, съдържащ отрицателно мнение поради съществено неправилно отчитане в консолидирания финансов отчет
- Пример 3: Одиторски доклад, съдържащ квалифицирано мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно чуждестранно асоциирано предприятие
- Пример 4: Одиторски доклад, съдържащ отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент на консолидирания финансов отчет
- Пример 5: Одиторски доклад, съдържащ отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно множество елементи на финансовия отчет

Пример 1 – Квалифицирано мнение поради съществено неправилно отчитане във финансовия отчет

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен)[1] не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС) (рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.[2]
- Материалните запаси съдържат съществено неправилно отчитане. Неправилното отчитане е счетено за съществено, но не и всеобхватно за финансовия отчет (т.е., подходящо е квалифицирано мнение).
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ квалифицираното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

---

[1] МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

[2] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет [3]

Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания АВС („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20Х1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на ефекта от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20Х1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните ѝ потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС).

База за изразяване на квалифицирано мнение

Материалните запаси на компанията са посочени в отчета за финансовото състояние със стойност ххх. Ръководството не е отчело материалните запаси по по-ниската от цената на придобиване и нетната реализируема стойност, а ги е отчело единствено по цена на придобиване, което представлява отклонение от Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС. Регистрите на дружеството сочат, че ако ръководството беше отчело материалните запаси по по-ниската от цената на придобиване и нетната реализируема стойност, би била необходима сума от ххх, за да се намали стойността на материалните запаси до тяхната нетна реализируема стойност. Съответно, себестойността на продажбите би се увеличила с ххх, а данъкът върху дохода, нетният доход и собственият капитал на акционерите биха се намалили съответно с ххх, ххх и ххх.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 6 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация” в Пример 6 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ квалифицираното мнение, което засяга също и другата информация.*]

[3] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела *База за изразяване на квалифицирано мнение,* ние определихме въпросите, описани по-долу като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

[Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет[4]

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) –вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) –вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[4] Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

Пример 2 – отрицателно мнение поради съществено неправилно отчитане в консолидирания финансов отчет

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600 (преработен)).
- Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС (рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.
- Консолидираният финансов отчет съдържа съществено неправилно отчитане поради неконсолидирането на дъщерно предприятие. Същественото неправилно отчитане е счетено за всеобхватно за консолидирания финансов отчет. Ефектът от неправилното отчитане върху консолидирания финансов отчет не е определен, тъй като това не е практически осъществимо (т.е., подходящо е отрицателно мнение).
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- МОС 701 е приложим; одиторът обаче е определил, че не са налице ключови одиторски въпроси, различни от въпроса, описан в раздела „База за изразяване на отрицателно мнение".
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ отрицателното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.
- В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет [5]

[5] Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет" не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания" не е приложимо.

Отрицателно мнение

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компания АВС и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, поради значимостта на въпроса, разгледан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на отрицателно мнение*, приложеният консолидиран финансов отчет не представя достоверно (или *не дава вярна и честна представа за*) консолидираното финансово състояние на групата към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните консолидирани финансови резултати от дейността и консолидираните й парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС).

База за изразяване на отрицателно мнение

Както е обяснено в Пояснително приложение X, групата не е консолидирала дъщерното предприятие компания XYZ, която групата е придобила през 20X1 г., тъй като все още не е в състояние да потвърди справедливите стойности на определени съществени активи и пасиви на дъщерното предприятие към датата на придобиване. Поради това, тази инвестиция се отчита счетоводно на база цена на придобиване. Съгласно Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС, компанията би следвало да консолидира това дъщерно предприятие и да отчете счетоводно придобиването на базата на провизорни стойности (условни суми). Ако компания XYZ беше консолидирана, много елементи на приложения консолидиран финансов отчет биха били съществено засегнати. Ефектът върху консолидирания финансов отчет от неконсолидирането не е определен.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от групата в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на консолидирания финансов отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето отрицателно мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 7 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация” в Пример 7 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ отрицателното мнение, което засяга също и другата информация*]

Ключови одиторски въпроси

С изключение на въпроса, описан в раздела *База за изразяване на отрицателно мнение*, ние решихме, че няма други ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за консолидирания финансов отчет [6]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]*

Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).*]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).*]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция]

[Адрес на одитора]

[Дата]

[6] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

Пример 3 – квалифицирано мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно чуждестранно асоциирано предприятие

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600 (преработен)).
- Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС (рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.
- Одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно инвестиция в чуждестранно асоциирано предприятие. Възможният ефект от тази невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е счетен за съществен, но не и за всеобхватен за консолидирания финансов отчет (т.е., подходящо е квалифицирано мнение).
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ квалифицираното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.
- В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет [7]

Квалифицирано мнение

[7] Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компания АВС и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният консолидиран финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на групата към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните консолидирани финансови резултати от дейността и консолидираните й парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти.

База за изразяване на квалифицирано мнение

Инвестицията на групата в компания XYZ, чуждестранно асоциирано предприятие, придобито през годината и отчитано счетоводно по метода на собствения капитал, е отчетена със стойност xxx в консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г,.а делът на АВС от нетния доход на XYZ е включен в дохода на АВС за годината, завършваща на тази дата. Ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства относно балансовата стойност на инвестицията на АВС в XYZ към 31 декември 20X1 г. и дела на АВС от нетния доход на XYZ за годината, тъй като ни бе отказан достъп до финансовата информация, ръководството и одиторите на XYZ. В резултат на това, ние не бяхме в състояние да определим дали са необходими някакви корекции в тези суми.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от групата в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на консолидирания финансов отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 6 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация” в Пример 6 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ квалифицираното мнение, което засяга също и другата информация.*]

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на консолидирания финансов отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на консолидирания финансов отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела *База за изразяване на квалифицирано*

мнение, ние определихме въпросите, описани по-долу като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

[Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за консолидирания финансов отчет [8]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).*]

Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).*]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).*]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[8] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Пример 4 – отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент на консолидирания финансов отчет

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600 (преработен)).
- Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС (рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.
- Одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент от консолидирания финансов отчет. А именно, одиторът не е бил в състояние да получи одиторски доказателства относно финансовата информация на инвестиция в съвместно предприятие, която представлява над 90% от нетните активи на предприятието. Възможният ефект от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е счетен както за съществен, така и за всеобхватен за консолидирания финансов отчет (т.е., подходящ е отказ от изразяване на мнение).
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.
- Изисква се по-ограничено описание на раздела относно отговорностите на одитора.
- В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет [9]

Отказ от изразяване на мнение

Ние бяхме ангажирани да извършим одит на консолидирания финансов отчет на компания АВС и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината,

[9] Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

Ние не изразяваме мнение относно приложения консолидиран финансов отчет на групата. Поради значимостта на въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за отказ от изразяване на мнение*, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за изразяване на одиторско мнение относно този консолидиран финансов отчет.

База за отказ от изразяване на мнение

Инвестицията на групата в нейното съвместно предприятие компания XYZ е отчетена със стойност xxx в консолидирания отчет за финансовото състояние на групата, което представлява над 90% от нетните активи на групата към 31 декември 20X1 г. Не ни беше позволен достъп до ръководството и одиторите на компания XYZ, включително одиторската документация на одиторите на компания XYZ. В резултат на това, ние не бяхме в състояние да определим дали са необходими някакви корекции по отношение на пропорционалния дял на групата от активите на компания XYZ, които тя контролира съвместно, пропорционалния й дял от пасивите на компания XYZ, за които тя носи съвместна отговорност, пропорционалния й дял от приходите и разходите на компания XYZ за годината и елементите, съставляващи консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за консолидирания финансов отчет [10]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]*

Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет

Нашата отговорност е да извършим одит на консолидирания финансов отчет на групата в съответствие с Международните одиторски стандарти и да издадем одиторски доклад. Поради въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за отказ от изразяване на мнение*, обаче, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за одиторско мнение относно този консолидиран финансов отчет.

Ние сме независими от групата в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания.

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).*]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

---

[10] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Пример 5 – отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно множество елементи на финансовия отчет

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС (рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- Одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно множество елементи на финансовия отчет, а именно, одиторът не е бил в състояние да получи одиторски доказателства относно материалните запаси и вземанията на предприятието. Възможният ефект от тази невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е счетен както за съществен, така и за всеобхватен за финансовия отчет.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- Изисква се по-ограничено описание на раздела относно отговорностите на одитора.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет [11]

Отказ от изразяване на мнение

Ние бяхме ангажирани да извършим одит на финансовия отчет на компания АВС („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

Ние не изразяваме мнение относно приложения финансов отчет на компанията. Поради значимостта на въпросите, описани в раздела от нашия доклад *База за отказ от изразяване на мнение*, ние не

[11] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за изразяване на одиторско мнение относно този финансов отчет.

База за отказ от изразяване на мнение

Ние бяхме назначени за одитори на компанията едва след 31 декември 20X1 г. и поради това не наблюдавахме инвентаризацията на материалните запаси в началото и в края на годината. Ние не бяхме в състояние да се уверим посредством алтернативни способи в количествата на материалните запаси, държани към 31 декември 20X0 г. и 20X1 г., които са посочени в отчетите за финансовото състояние съответно със стойности xxx и xxx. Освен това, внедряването на нова компютъризирана система за вземанията през септември 20X1 г. е довело до многобройни грешки във вземанията. Към датата на нашия доклад ръководството все още е в процес на отстраняване на недостатъците на системата и коригиране на грешките. Ние не бяхме в състояние да потвърдим или проверим посредством алтернативни способи вземанията, включени в отчета за финансовото състояние с общ размер от xxx към 31 декември 20X1 г. В резултат на тези въпроси, ние не бяхме в състояние да определим дали някакви корекции биха могли да бъдат установени за необходими по отношение на отчетените или неотчетени материални запаси и вземания и елементите, съставляващи отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за финансовия отчет[12]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашата отговорност е да извършим одит на финансовия отчет на компанията в съответствие с Международните одиторски стандарти и да издадем одиторски доклад. Поради въпросите, описани в раздела от нашия доклад *База за отказ от изразяване на мнение*, обаче, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за изразяване на одиторско мнение относно този финансов отчет.

Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания.

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

---

[12] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 706 (ПРЕРАБОТЕН) ПАРАГРАФИ ЗА ОБРЪЩАНЕ НА ВНИМАНИЕ И ПАРАГРАФИ ПО ДРУГИ ВЪПРОСИ В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1–4
Дата на влизане в сила	5
Цел	6
Определения	7
Изисквания	
Параграфи за обръщане на внимание в одиторския доклад	8–9
Параграфи по други въпроси в одиторския доклад	10–11
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	12
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Взаимовръзка между параграфите за обръщане на внимание и ключовите одиторски въпроси в одиторския доклад	A1–A3
Обстоятелства, при които може да е необходим параграф за обръщане на внимание	A4–A6
Включване на параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад	A7–A8
Параграфи по други въпроси в одиторския доклад	A9–A15
Поместване на параграфите за обръщане на внимание и параграфите по други въпроси в одиторския доклад	A16–A17
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	A18
Приложение 1: Списък на МОС, съдържащи изисквания за параграфи за обръщане на внимание	
Приложение 2: Списък на МОС, съдържащи изисквания за параграфи по други въпроси	
Приложение 3: Пример за одиторски доклад, който включва раздел „Ключови одиторски въпроси”, параграф за обръщане на внимание и параграф по други въпроси	
Приложение 4: Пример за одиторски доклад, който съдържа квалифицирано мнение поради отклонение от приложимата рамка за финансово отчитане и който включва параграф за обръщане на внимание	

Международен одиторски стандарт (МОС) 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда допълнителните комуникации в одиторския доклад в случаите, когато одиторът счита за необходимо:

   (а) да привлече вниманието на потребителите към въпрос или въпроси, представени или оповестени във финансовия отчет, които са от такава важност, че са от фундаментално значение за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите; или

   (б) да привлече вниманието на потребителите към въпрос или въпроси, различни от представените или оповестените във финансовия отчет, които имат отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад.

2. МОС 701[1] установява изисквания и предоставя насоки кога одиторът определя ключови одиторски въпроси и ги комуникира в одиторския доклад. Когато одиторът включва раздел „Ключови одиторски въпроси" в одиторския доклад, настоящият МОС разглежда взаимовръзката между ключовите одиторски въпроси и допълнителните комуникации в одиторския доклад в съответствие с настоящия МОС. (Вж. параграфи А1–А3)

3. МОС 570 (преработен)[2] и МОС 720 (преработен)[3] установяват изисквания и предоставят насоки относно докладването в одиторския доклад съответно във връзка с предположението за действащо предприятие и другата информация.

4. Приложения 1 и 2 идентифицират МОС, които съдържат конкретни изисквания одиторът да включва параграфи за обръщане на внимание или параграфи по други въпроси в одиторския доклад. При такива обстоятелства се прилагат изискванията, съдържащи се в настоящия МОС, относно формата на тези параграфи. (Вж. параграф А4)

Дата на влизане в сила

5. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

Цел

6. Целта на одитора, след като е формирал мнение относно финансовия отчет, е да привлече вниманието на потребителите, когато по негова преценка е необходимо да се направи това, чрез ясна допълнителна комуникация в одиторския доклад:

   (а) към въпрос, който въпреки че е представен или оповестен по подходящ начин във финансовия отчет, е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите; или

   (б) към всеки друг въпрос, който съобразно случая има отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад.

---

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

[2] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

[3] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

Определения

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

   (а) Параграф за обръщане на внимание – параграф, включен в одиторския доклад, правещ препратка към въпрос, подходящо представен или оповестен във финансовия отчет, който съгласно преценката на одитора е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите.

   (б) Параграф ”Други въпроси" – параграф, включен в одиторския доклад, правещ препратка към въпрос, различен от тези, представени или оповестени във финансовия отчет, който съгласно преценката на одитора има отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад.

Изисквания

Параграфи за обръщане на внимание в одиторския доклад

8. Ако одиторът прецени, че е необходимо да привлече вниманието на потребителите към въпрос, който е представен или оповестен във финансовия отчет и който съгласно преценката на одитора е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите, той следва да включи параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад, при условие че: (вж. параграфи А5–А6)

   (а) от одитора няма да се изисква да модифицира мнението в съответствие с МОС 705 (преработен)[4] в резултат на този въпрос; и

   (б) когато е приложим МОС 701, въпросът не е определен като ключов одиторски въпрос, който да бъде комуникиран в одиторския доклад. (Вж. параграфи А1–А3)

9. Когато одиторът включва параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад, одиторът следва:

   (а) да включи параграфа в рамките на самостоятелен раздел в одиторския доклад с подходящо заглавие, съдържащо израза „обръщане на внимание”;

   (б) да включи в параграфа ясна препратка към въпроса, който е предмет на обръщането на внимание и къде във финансовия отчет могат да се намерят съответните оповестявания, които напълно описват този въпрос. Параграфът следва да прави препратка единствено към информация, която е представена или оповестена във финансовия отчет; и

   (в) да посочва, че одиторското мнение не е модифицирано по отношение на въпроса, на който се обръща внимание. (Вж. параграфи А7–А8, А16–А17)

Параграфи по други въпроси в одиторския доклад

10. Ако одиторът прецени, че е необходимо да докладва въпрос, различен от представените или оповестените във финансовия отчет, който съгласно преценката на одитора има отношение към

[4] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад, одиторът следва да включи в одиторския доклад параграф по други въпроси, при условие че:

(а) това не е забранено от закон или нормативна уредба; и

(б) когато е приложим МОС 701, въпросът не е определен като ключов одиторски въпрос, който да бъде докладван в одиторския доклад. (Вж. параграфи А9–А14)

11. Когато одиторът включва в одиторския доклад параграф по други въпроси, одиторът следва да включи параграфа в рамките на самостоятелен раздел, озаглавен „Други въпроси" или по друг подходящ начин. (Вж. параграфи А15–А17)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

12. Ако одиторът очаква да включи параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в одиторския доклад, одиторът следва да съобщи на лицата, натоварени с общо управление, това очакване, както и формулировката на този параграф. (Вж. параграф А18)

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Взаимовръзка между параграфите за обръщане на внимание и ключовите одиторски въпроси в одиторския доклад (Вж. параграфи 2, 8(б))

А1. Ключовите одиторски въпроси са дефинирани в МОС 701 като въпросите, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Ключовите одиторски въпроси се избират сред въпросите, съобщени на лицата, натоварени с общо управление, които включват съществените констатации от одита на финансовия отчет за текущия период.[5] Докладването на ключовите одиторски въпроси предоставя допълнителна информация на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, която да им помогне да разберат тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита, като може да им помогне и при разбирането на предприятието и областите на съществени преценки от страна на ръководството в одитирания финансов отчет. Когато е приложим МОС 701, използването на параграфи за обръщане на внимание не е заместител на описанието на отделните ключови одиторски въпроси.

А2. Възможно е въпросите, които са определени като ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701, да са фундаментални, съгласно преценката на одитора, за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите. В такива случаи, при докладването на даден въпрос като ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701, одиторът може да пожелае да акцентира или да привлече допълнително внимание към относителното значение на този въпрос. Одиторът може да направи това като представи въпроса на по-видно място в сравнение с други въпроси в раздела „Ключови одиторски въпроси" (например, като първи по ред въпрос) или като включи допълнителна информация в описанието на ключовия одиторски въпрос, за да посочи значението на този въпрос за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите.

А3. Възможно е да съществува въпрос, който не е определен като ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701 (например, поради това, че не е изисквал значително внимание от страна на одитора), но

[5] МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 16

който съгласно преценката на одитора е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите (например, последващо събитие). Ако одиторът прецени за необходимо да привлече вниманието на потребителите към този въпрос, въпросът се включва в параграфа за обръщане на внимание в одиторския доклад в съответствие с настоящия МОС.

Обстоятелства, при които може да е необходим параграф за обръщане на внимание (Вж. параграфи 4, 8)

А4. Приложение 1 идентифицира МОС, които съдържат конкретни изисквания одиторът да включи параграфи за обръщане на внимание в одиторския доклад при определени обстоятелства. Тези обстоятелства включват:

- когато рамката за финансово отчитане, предписана от закон или нормативна уредба, би била неприемлива, ако не беше фактът, че е предписана от закон или нормативна уредба;
- за привличане вниманието на потребителите, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение;
- когато факти стават известни на одитора след датата на одиторския доклад и одиторът предоставя нов или изменен одиторски доклад (т.е., последващи събития).[6]

А5. Примерите за обстоятелства, при които одиторът може да прецени, че е необходимо да включи параграф за обръщане на внимание, включват:

- несигурност, свързана с бъдещ изход от извънредно съдебно дело или регулаторна мярка;
- значимо последващо събитие, настъпило между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад;[7]
- по-ранното прилагане (когато това е разрешено) на нов счетоводен стандарт, който има съществен ефект върху финансовия отчет;
- голямо природно бедствие, което е оказало или продължава да оказва съществен ефект върху финансовото състояние на предприятието.

А6. Широкото използване обаче на параграфите за обръщане на внимание може да намали ефективността на комуникацията от страна на одитора по тези въпроси.

Включване на параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад (Вж. параграф 9)

А7. Включването на параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад не се отразява върху одиторското мнение. Параграфът за обръщане на внимание не е заместител на:

(а) модифицираното мнение в съответствие с МОС 705 (преработен), когато това се изисква от обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент за одит;

(б) оповестяванията във финансовия отчет, които приложимата рамка за финансово отчитане изисква ръководството да направи или които са необходими на друго основание за постигане на достоверно представяне; или

---

[6] МОС 560, *Последващи събития*, параграфи 12(б) и 16

[7] МОС 560, параграф 6

(в) докладването в съответствие с МОС 570 (преработен),[8] когато е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

А8. Параграфи А16–А17 предоставят допълнителни насоки относно поместването на параграфите за обръщане на внимание при конкретни обстоятелства.

Параграфи по други въпроси в одиторския доклад (Вж. параграфи 10–11)

Обстоятелства, при които може да е необходим параграф по други въпроси

Въпрос, имащ отношение към разбирането на одита от страна на потребителите

А9. МОС 260 (преработен) изисква одиторът да съобщи на лицата, натоварени с общо управление планирания обхват и време на изпълнение на одита, което включва комуникация относно съществените рискове, идентифицирани от одитора.[9] Макар да е възможно въпросите, отнасящи се до съществените рискове да бъдат определени като ключови одиторски въпроси, други въпроси, свързани с планирането и обхвата (например, планираният обхват на одита или прилагането на нивото на същественост в контекста на одита) е малко вероятно да представляват ключови одиторски въпроси, поради начина, по който ключовите одиторски въпроси са дефинирани в МОС 701. Закон или нормативна уредба обаче може да изисква одиторът да докладва въпроси, отнасящи се до планирането или обхвата в одиторския доклад или одиторът може да счете за необходимо да докладва такива въпроси в параграфа по други въпроси.

А10. В редките случаи, при които одиторът не е в състояние да се оттегли от даден ангажимент, въпреки че възможният ефект от невъзможността да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства поради ограничение в обхвата на одита, наложено от ръководството, е всеобхватен,[10] одиторът може да прецени, че е необходимо да включи параграф по друг въпрос в одиторския доклад, за да обясни защо не е възможно да се оттегли от ангажимента.

Въпрос, имащ отношение към разбирането на отговорностите на одитора или одиторския доклад от страна на потребителите

А11. Закон, нормативна уредба или общоприетата практика в дадена юрисдикция може да изисква или да разрешава на одитора да развива въпроси, които предоставят допълнително обяснение относно отговорностите на одитора при одита на финансовия отчет или на одиторския доклад върху него. Когато разделът „Други въпроси" включва повече от един въпрос, който съгласно преценката на одитора има отношение към разбирането на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад от страна на потребителите, може да е целесъобразно да се използва различно подзаглавие за всеки един въпрос.

А12. Параграфът по други въпроси не разглежда обстоятелства, при които одиторът има други отговорности за докладване, които са в допълнение към отговорността на одитора съгласно МОС (вж. раздела „Други отговорности за докладване" в МОС 700 (преработен)[11]), или когато от одитора е поискано да изпълни

---

[8] МОС 570 (преработен), параграфи 22–23

[9] МОС 260 (преработен), параграф 15

[10] Вж. параграф 13(б)(ii) от МОС 705 (преработен) за коментар на това обстоятелство

[11] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, параграфи 43–44

и докладва във връзка с допълнително уточнени процедури, или да изрази мнение по специфични въпроси.

Докладване относно повече от един комплект на финансовия отчет

A13. Предприятието може да изготви един комплект на финансовия отчет в съответствие с рамка с общо предназначение (например, националната рамка) и друг комплект на финансовия отчет в съответствие с друга рамка с общо предназначение (например, Международните стандарти за финансово отчитане) и да ангажира одитора да докладва и върху двата комплекта на финансовия отчет. Ако одиторът определи, че рамките са приемливи при конкретните обстоятелства, одиторът може да включи параграф по други въпроси в одиторския доклад, правейки препратка към факта, че друг комплект на финансовия отчет е изготвен от същото предприятие в съответствие с друга рамка с общо предназначение и че одиторът е издал доклад върху този финансов отчет.

Ограничение върху разпространението или използването на одиторския доклад

A14. Финансов отчет, изготвен със специална цел може да бъде изготвен в съответствие с рамка с общо предназначение, тъй като потребителите, за които е предназначен са решили, че такъв финансов отчет с общо предназначение отговаря на техните нужди от финансова информация. Доколкото одиторският доклад е предназначен за конкретни потребители, одиторът може да счете за необходимо при конкретните обстоятелства да включи параграф по други въпроси, посочвайки, че одиторският доклад е предназначен единствено за потребителите, за които е предназначен и не следва да се разпространява или използва от други страни.

Включване на параграф по други въпроси в одиторския доклад

A15. Съдържанието на параграфа по други въпроси ясно отразява факта, че този друг въпрос не се изисква да бъде представен или оповестен във финансовия отчет. Параграфът по други въпроси не включва информация, която на одитора е забранено да предоставя по силата на закон, нормативна уредба или други професионални стандарти, например, етични стандарти, отнасящи се до конфиденциалността на информацията. Параграфът по други въпроси не включва също така и информация, която се изисква да бъде предоставена от ръководството.

Поместване на параграфите за обръщане на внимание и параграфите по други въпроси в одиторския доклад (Вж. параграфи 9, 11)

A16. Поместването на параграфа за обръщане на внимание или параграфа по други въпроси в одиторския доклад зависи от естеството на информацията, която ще бъде докладвана и преценката на одитора за относителната значимост на тази информация за потребителите, за които е предназначена в сравнение с други елементи, които се изисква да бъдат докладвани в съответствие с МОС 700 (преработен). Така например:

Параграфи за обръщане на внимание

- Когато параграфът за обръщане на внимание се отнася до приложимата рамка за финансово отчитане, включително обстоятелства, при които одиторът определя, че рамката за финансово

отчитане, предписана от закон или нормативна уредба иначе би била неприемлива,[12] одиторът може да счете за необходимо да помести параграфа непосредствено след раздела „База за мнение", за да осигури подходящ контекст за одиторското мнение.

- Когато в одиторския доклад е представен раздел „Ключови одиторски въпроси", параграфът за обръщане на внимание може да бъде представен или непосредствено преди или след раздела „Ключови одиторски въпроси", на базата на преценката на одитора за относителната значимост на информацията, включена в параграфа за обръщане на внимание. Одиторът може да добави и допълнителен контекст към заглавието „Обръщане на внимание", например „Обръщане на внимание – последващо събитие", за да разграничи параграфа за обръщане на внимание от отделните въпроси, описани в раздела „Ключови одиторски въпроси".

Параграфи по други въпроси

- Когато в одиторския доклад е представен раздел „Ключови одиторски въпроси", а е счетен за необходим и параграф по други въпроси, одиторът може да добави допълнителен контекст към заглавието „Други въпроси", например, „Други въпроси – обхват на одита", за да разграничи параграфа по други въпроси от отделните въпроси, описани в раздела „Ключови одиторски въпроси".

- Когато параграф по други въпроси е включен, за да привлече вниманието на потребителите към въпрос, отнасящ се до други отговорности за докладване, разгледани в одиторския доклад, параграфът може да бъде включен в раздела „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания".

- Когато има отношение към всички отговорности на одитора или разбирането на одиторския доклад от страна на потребителите, параграфът по други въпроси може да бъде включен като самостоятелен раздел, следващ Доклада относно одита на финансовия отчет и Доклада във връзка с други законови и регулаторни изисквания.

A17. Приложение 3 е пример за взаимовръзката между раздела „Ключови одиторски въпроси", параграфа за обръщане на внимание и параграфа по други въпроси, когато всички те са представени в одиторския доклад. Примерният доклад в Приложение 4 включва параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад за предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, който съдържа квалифицирано мнение, като за предприятието не са докладвани ключови одиторски въпроси.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (Вж. параграф 12)

A18. Комуникацията, изисквана от параграф 12, дава възможност на лицата, натоварени с общо управление, да бъдат информирани за естеството на конкретни въпроси, които одиторът възнамерява да открои в одиторския доклад, и им предоставя възможност да получат от одитора допълнителни пояснения, когато това е необходимо. Когато включването в одиторския доклад на параграф по други въпроси във връзка с конкретен въпрос се повтаря при всеки следващ ангажимент, одиторът може да реши, че не е необходимо да повтаря комуникацията при всеки ангажимент, освен ако това не се изисква от закон или нормативна уредба.

---

[12] Например, съгласно изискването от МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграф 19 и МОС 800 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с рамки със специално предназначение,* параграф 14

Приложение 1

(Вж. параграфи 4, А4)

Списък на МОС, съдържащи изисквания за параграфи за обръщане на внимание

Настоящото приложение идентифицира параграфи в други МОС, които изискват одиторът да включи параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад при определени обстоятелства. Списъкът не замества разглеждането и анализирането на изискванията и свързаните с тях материали за приложение и други пояснителни материали, съдържащи се в МОС.

- МОС 210, Договаряне на условията на одиторските ангажименти – параграф 19(б)
- МОС 560, *Последващи събития* – параграфи 12(б) и 16
- МОС 800 (преработен), Конкретни съображения—одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с рамки със специално предназначение – параграф 14

Приложение 2

(Вж. параграф 4)

Списък на МОС, съдържащи изисквания за параграфи по други въпроси

Настоящото приложение идентифицира параграфи в други МОС, които изискват одиторът да включи параграф по други въпроси в одиторския доклад при определени обстоятелства. Списъкът не замества разглеждането и анализирането на изискванията и свързаните с тях материали за приложение и други пояснителни материали, съдържащи се в МОС.

- МОС 560, *Последващи събития* – параграфи 12(б) и 16
- МОС 710, Сравнителна информация—съответстващи данни и сравнителни финансови отчети – параграфи 13–14, 16–17 и 19

Приложение 3

(Вж. параграф А17)

Пример за доклад на независимия одитор, който включва раздел „Ключови одиторски въпроси", параграф за обръщане на внимание и параграф по други въпроси

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен)[1] не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС) (рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто") мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад е имало пожар в производствените помещения на предприятието, който е оповестен от предприятието като последващо събитие. Съгласно преценката на одитора, въпросът е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите. Въпросът не е изисквал значително внимание от страна на одитора при одита на финансовия отчет за текущия период.
- Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.
- Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.
- Представени са съответстващи данни, като финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор. На одитора не е забранено съгласно закон или нормативна уредба да прави препратки към доклада на предходния одитор относно съответстващите данни и одиторът е решил да постъпи по този начин.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

[1] МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[2]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания АВС („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти.

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Обръщане на внимание[3]

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение X към финансовия отчет, което описва ефекта от пожар в производствените помещения на компанията. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

Други въпроси

Финансовият отчет на компания АВС за годината, завършваща на 31 декември 20X0 г., е одитиран от друг одитор, който е изразил немодифицирано мнение относно този отчет на 31 март 20X1 г.

---

[2] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

[3] Както е отбелязано в параграф А16, параграфът за обръщане на внимание може да бъде представен или непосредствено преди или след раздела „Ключови одиторски въпроси”, на базата на преценката на одитора за относителната значимост на информацията, включена в параграфа за обръщане на внимание.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)*]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [4]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[4] Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

Приложение 4

(Вж. параграф А8)

Пример за доклад на независимия одитор, който съдържа квалифицирано мнение поради отклонение от приложимата рамка за финансово отчитане и който включва параграф за обръщане на внимание

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС (рамка с общо предназначение).
- Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.
- Отклонение от приложимата рамка за финансово отчитане е довело до квалифицирано мнение.
- Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад е имало пожар в производствените помещения на предприятието, който е оповестен от предприятието като последващо събитие. Съгласно преценката на одитора, въпросът е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите. Въпросът не е изисквал значително внимание от страна на одитора при одита на финансовия отчет за текущия период.
- От одитора не се изисква и одиторът не е решил на друго основание да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.
- Одиторът не е получил никаква друга информация преди датата на одиторския доклад.
- Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.
- В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет [1]

Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на ефекта от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС).

База за изразяване на квалифицирано мнение

Краткосрочните ликвидни ценни книжа на компанията са посочени в отчета за финансовото състояние със стойност ххх. Ръководството не е оценило тези ценни книжа по справедлива стойност, а ги е посочило по цена на придобиване, което съставлява отклонение от Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС. Регистрите на компанията сочат, че ако ръководството беше оценило тези ликвидни ценни книжа по справедлива стойност, компанията би признала нереализирана загуба в размер на ххх в отчета за всеобхватния доход за годината. Балансовата стойност на ценните книжа в отчета за финансовото състояние би била намалена със същата сума към 31 декември 20X1 г., а данъкът върху дохода, нетният доход и собственият капитал биха били намалени съответно с ххх, ххх и ххх.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано мнение.

Обръщане на внимание – ефект от пожар

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение Х към финансовия отчет, което описва ефекта от пожар в производствените помещения на компанията. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [2]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

---

[1] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

[2] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 710

СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – СЪОТВЕТСТВАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

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

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1

Естество на сравнителната информация..... 2-3

Дата на влизане в сила 4

Цели 5

Определения 6

Изисквания

Одиторски процедури..... 7-9

Докладване на резултатите от одита 10-19

Приложение и друг пояснителен материал

Одиторски процедури..... A1

Докладване на резултатите от одита A2-A13

Приложение: Примери на доклади на независимия одитор

СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – СЪОТВЕТСТВАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

Международен одиторски стандарт (МОС) 710 „Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети" трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200 „Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти".

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Този Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора във връзка със сравнителната информация при одита на финансови отчети. Когато финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от друг предходен одитор или не е бил одитиран въобще, по отношение на началните салда се прилагат и изискванията и насоките в МОС 510 [1].

Естество на сравнителната информация

2. Естеството на сравнителната информация, която се представя във финансовия отчет на предприятието, зависи от изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане. Има два различни общи подходи към отговорностите на одитора за изготвяне на доклад във връзка с такава сравнителна информация: съответстващи данни и сравнителни финансови отчети. Подходът, който ще бъде възприет, често се регламентира от закон или разпоредба, но може да бъде посочен и в условията на ангажимента.

3. Съществените различия между подходите по отношение на докладването на резултатите от одита са:

(а) при съответстващите данни - одиторското мнение върху финансовия отчет се отнася само до текущия период; докато

(б) при сравнителните финансови отчети - одиторското мнение се отнася до всеки един период, за който са представени финансови отчети.

Настоящият МОС обхваща отделно изискванията към докладването на резултатите от одита при всеки един подход.

Дата на влизане в сила

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

[1] МОС 510 „Първоначални ангажименти за одит - начални салда".

Цели

5. Целите на одитора са:

(а) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства дали сравнителната информация, включена във финансовия отчет, е била представена, във всички съществени аспекти, в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане към сравнителната информация; и

(б) да издаде доклад в съответствие с отговорностите за докладване на резултатите от одита.

Определения

6. За целите на този МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:

(а) „Сравнителна информация" – сумите и оповестяванията, включени във финансовия отчет, във връзка с един или повече предходни периоди, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

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

(в) „Сравнителен финансов отчет" – сравнителна информация, при която сумите и другите оповестявания за предходния период са включени за сравнение във финансовия отчет за текущия период, но която, ако бъде одитирана, се упоменава в одиторското мнение. Нивото на информацията, включена в този сравнителен финансов отчет, съответства на това във финансовия отчет за текущия период.

За целите на този МОС, препратките към „предходен период" трябва да се разглеждат като „предходни периоди", когато сравнителната информация включва суми и оповестявания за повече от един период.

Изисквания

Одиторски процедури

7. Одиторът определя дали финансовият отчет включва сравнителната информация, която се изисква от приложимата рамка за финансово отчитане, и дали тази информация е класифицирана по подходящ начин. За целта, одиторът оценява дали:

(а) сравнителната информация съответства на сумите и другите оповестявания, представени в предходния период или, когато е уместно, са били преизчислени; и

(б) счетоводната политика, отразена в сравнителната информация, съответства на тази, прилагана в текущия период или, ако са били направени промени в счетоводната политика, дали тези промени са били надлежно осчетоводени, представени и оповестени по подходящ начин.

8. Ако при извършването на одит на текущия период одиторът разбере за възможно съществено неправилно отчитане в сравнителната информация, той изпълнява такива допълнителни одиторски процедури, каквито са необходими при конкретните обстоятелства, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да му позволят да определи дали е налице съществено неправилно отчитане. Ако одиторът е одитирал финансовия отчет за предходния период, той спазва и съответните изисквания на МОС 560 [2]. Ако финансовият отчет за предходния период е променен, одиторът определя дали сравнителната информация съответства на променения финансов отчет.

9. Съгласно изискванията на МОС 580 [3], одиторът иска писмени изявления за всички периоди, посочени в одиторското мнение. Също така, одиторът получава конкретни писмени изявления за всякакви преизчисления, които са били направени с цел коригиране на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет за предходния период, които засягат сравнителната информация. (вж. параграф А1)

Докладване на резултатите от одита

Съответстващи данни.

[2] МОС 560 „Последващи събития”, параграфи 14-17.
[3] МОС 580 „Писмени изявления”, параграф 14.

10. Когато се представят съответстващи данни, одиторското мнение не се отнася до тях, освен в ситуациите, описани в параграфи 11, 12 и 14. (вж. параграф А2)

11. Ако одиторският доклад за предходния период, както е издаден преди това, съдържа квалифицирано мнение, отказ от изразяване на мнение или отрицателно мнение, и въпросът, който е довел до модификацията не е разрешен, одиторът модифицира одиторското мнение върху финансовия отчет за текущия период. В „База за включване на параграф за модификация" в одиторския доклад одиторът или:

(а) посочва данните за текущия период и съответстващите данни в описанието на въпроса, довел до модификацията, когато ефектът или възможният ефект на въпроса върху данните за текущия период е съществен; или

(б) в останалите случаи, обяснява, че одиторското мнение е било модифицирано поради ефекта или възможния ефект на неразрешения въпрос върху съпоставимостта на данните за текущия период и съответстващите данни. (вж. параграфи А3 - А5)

12. Ако одиторът получи одиторски доказателства, че е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет за предходния период, върху който преди това е било издадено немодифицирано мнение, и съответстващите данни не са били надлежно преизчислени, нито са направени подходящи оповестявания, одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение в одиторския доклад върху финансовия отчет за текущия период, модифицирано във връзка със съответстващите данни, включени в него. (вж. параграф А6)

Финансов отчет за предходен период, одитиран от предходен одитор

13. Ако финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор и одиторът има право по закон или разпоредба да се позове на одиторския доклад на предходния одитор върху съответстващите данни и реши да направи това, одиторът посочва в параграф „Други въпроси" в одиторския доклад:

(а) че финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор;

(б) вида на мнението, изразено от предходния одитор и, ако мнението е било модифицирано, причините за това; и

(в) датата на този доклад. (вж. параграф А7)

Финансов отчет за предходен период, който не е одитиран

14. Ако финансовият отчет за предходния период не е бил одитиран, одиторът посочва в параграф „Други въпроси" в одиторския доклад, че съответстващите данни не са били одитирани. Това изявление обаче не освобождава одитора от изискването да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, че началните салда не съдържат неправилни отчитания, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период (Вж. параграф А8)[4]

Сравнителни финансови отчети

15. Когато се представят сравнителни финансови отчети, одиторското мнение посочва всеки период, за който се представя финансов отчет, както и върху кои от тях е изразено одиторско мнение. (вж. параграфи А9 – А10)

16. Когато се издава доклад върху финансов отчет от предходен период във връзка с одит на текущ период, ако одиторското мнение върху финансовия отчет за този предходен период се различава от мнението, което одиторът е изразил преди това, одиторът оповестява съществените причини за различното мнение в параграф „Други въпроси", в съответствие с МОС 706 (преработен) [5]. (Вж. параграф А11)

Финансов отчет за предходен период, одитиран от предходен одитор

17. Ако финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор, в допълнение към изразяването на мнение върху финансовия отчет за текущия период одиторът посочва в параграф „Други въпроси":

(а) че финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор;

(б) вида на мнението, изразено от предходния одитор и, ако мнението е било модифицирано, причините за това; и

[4] МОС 510 , параграф 6.
[5] МОС 706 (преработен) „Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор", параграф 10.

(в) датата на този доклад,

освен ако одиторският доклад на предходния одитор върху финансовия отчет за предходния период не бъде преиздаден отново с финансовия отчет.

18. Ако одиторът заключи, че е налице съществено неправилно отчитане, което засяга финансовия отчет за предходния период, върху който предходният одитор преди това е издал доклад без модификация, одиторът съобщава неправилното отчитане на подходящото ниво на ръководство и с лицата, натоварени с общо управление, освен ако те не са включени в ръководството на предприятието[6] и иска предходният одитор да бъде уведомен за това. Ако финансовият отчет за предходния период бъде променен и предходният одитор се съгласи да издаде нов одиторски доклад върху променения финансов отчет за предходния период, одиторът издава доклад само за текущия период. (вж. параграф А12)

Финансов отчет за предходен период, който не е одитиран

19. Ако финансовият отчет за предходния период не е одитиран, одиторът посочва в параграф „Други въпроси", че сравнителният финансов отчет не е одитиран. Това изявление обаче не освобождава одитора от изискването да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, че началните салда не съдържат неправилни отчитания, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период (Вж. параграф А13)[7].

***

Приложение и друг пояснителен материал

Одиторски процедури

Писмени изявления (вж. параграф 9)

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

[7] МОС 510, параграф 6.

А1. В случай на сравнителни финансови отчети, писмени изявления се изискват за всички периоди, посочени в одиторското мнение, тъй като ръководството трябва да бъде в състояние да препотвърди, че писмените изявления, които е направило преди това във връзка с предходния период, остават уместни. В случай на съответстващи данни, писмени изявления се изискват единствено за финансовия отчет за текущия период, тъй като одиторското мнение е върху този финансов отчет, който включва съответстващите данни. Одиторът обаче изисква конкретни писмени изявления за всякакви преизчисления, които са били направени с цел коригиране на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет за предходния период, които засягат сравнителната информация.

Доклад за резултатите от одита

Съответстващи данни

Без препратка в одиторското мнение (вж. параграф 10)

А2. Одиторското мнение не прави препратка към съответстващите данни, тъй като то е само върху финансовия отчет за текущия период като цяло, включително съответстващите данни.

Модификация в одиторския доклад за предходния период, която не е решена (вж. параграф 11)

А3. Когато одиторският доклад върху предходния период, както е издаден преди това, включва квалифицирано мнение, отказ от изразяване на мнение или отрицателно мнение, и въпросът, който е довел до модификацията, е разрешен и надлежно осчетоводен или оповестен във финансовия отчет, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, не е необходимо одиторското мнение за текущия период да отразява предходната модификация.

А4. Когато одиторското мнение за предходния период, както е изразено преди това, е било модифицирано, неразрешеният въпрос, който е довел до тази модификация, може да няма връзка с данните за текущия период. Независимо от това, може да се наложи издаването на квалифицирано мнение, отказ от изразяване на мнение или отрицателно мнение (както е уместно) върху финансовия отчет за текущия период поради ефекта или възможния ефект на неразрешения въпрос върху сравнимостта на текущите и съответстващите данни.

А5. Илюстративни примери на одиторски доклад, ако одиторският доклад за предходния период е включвал модифицирано мнение и въпросът, довел до модификацията, не е бил разрешен, са дадени в Примери А и Б на Приложението.

Неправилно отчитане във финансовия отчет за предходен период (вж. параграф 12)

А6. Когато финансовият отчет за предходен период, който съдържа съществени неправилни отчитания, не е бил променен и одиторският доклад не е бил преиздаден, но съответстващите данни са били надлежно преизчислени или са били направени подходящите оповестявания във финансовия отчет за предходния период, одиторският доклад може да включва параграф за обръщане на внимание, описващ обстоятелствата и правещ препратка, когато това е уместно, към оповестяванията, които напълно описват въпроса, който може да бъде открит във финансовия отчет (вж. МОС 706 (преработен)).

Финансов отчет за предходен период, одитиран от предходен одитор (вж. параграф 13)

А7. Илюстративен пример на одиторски доклад, ако финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор и одиторът има право по закон или разпоредба да се позове на одиторския доклад на предходния одитор върху съответстващите данни, е даден в Пример В на Приложението.

Финансов отчет за предходен период, който не е одитиран (Вж. параграф 14)

А8. Ако одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства относно началните салда, МОС 705 (преработен)[8] изисква от одитора да изрази съобразно случая квалифицирано мнение или да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет в съответствие с МОС 705 (преработен). Ако одиторът е изправен пред значителни трудности при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че началните салда не съдържат неправилни отчитания, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период, одиторът може да определи, че това е ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС701.[9]

Сравнителни финансови отчети

Препратка в одиторското мнение (вж. параграф 15)

А9. Тъй като одиторският доклад върху сравнителните финансови отчети се отнася до финансовия отчет за всеки един от представените периоди, одиторът може да изрази квалифицирано мнение или отрицателно мнение, отказ от изразяване на мнение или да включи параграф за обръщане на внимание във

[8] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

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

връзка с един или повече периоди, като в същото време изрази различно одиторско мнение върху финансовия отчет за другия период.

А10. Илюстративен пример на одиторски доклад, ако от одитора се изисква да издаде доклад за финансовите отчети както за текущия, така и за предходния период, във връзка с одит за текущата година, когато предходният период е включвал модифицирано мнение, а въпросът, довел до модификацията не е бил разрешен, е даден в Пример Г на Приложението.

Мнение върху финансов отчет за предходен период, което е различно от предишното мнение (вж. параграф 16)

А11. Когато се издава доклад върху финансов отчет за предходен период във връзка с одита на текущия период, мнението, изразено върху финансовия отчет за предходния период, може да се различава от мнението, изразено преди това, ако в хода на одита на текущия период одиторът узнае за обстоятелства или събития, които засягат съществено финансовия отчет за предходния период. При някои юрисдикции одиторът може да има допълнителни отговорности за докладване, които са разработени с цел да предотвратят бъдещото упование върху издадения преди това одиторски доклад върху финансовия отчет за предходния период.

Финансов отчет за предходен период, одитиран от предходен одитор (вж. параграф 18)

А12. Предходният одитор може да не е в състояние или да не желае да преиздаде одиторския доклад върху финансовия отчет за предходния период. Параграф „Други въпроси” в одиторския доклад може да посочва, че предходният одитор е издал доклад върху финансовия отчет за предходния период преди неговата промяна. В допълнение, ако одиторът бъде ангажиран да извърши одит и получи достатъчни и подходящи одиторски доказателства, за да бъде удовлетворен относно целесъобразността на промяната, одиторският доклад може да включва и следния параграф:

„Като част от нашия одит на финансовия отчет за 20X2 година, ние извършихме одит и на корекциите, описани в Пояснително приложение „X”, които бяха направени с цел промяна на финансовия отчет за 20X1 година. По наше мнение тези корекции са подходящи и са направени по правилния начин. Ние не бяхме ангажирани да извършим одит, преглед или да приложим някакви процедури по отношение на финансовия отчет на дружеството за 20X1 година, освен във връзка с корекциите, и съответно, ние не изразяваме мнение или каквато и да е друга форма на сигурност относно финансовия отчет за 20X1 година като цяло.”

Финансов отчет за предходен период, който не е одитиран (Вж. параграф 19)

А13. Ако одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства относно началните салда, МОС 705 (преработен) изисква от одитора да изрази съобразно случая квалифицирано мнение или да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет в съответствие с МОС 705 (преработен). Ако одиторът е изправен пред значителни трудности при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че началните салда не съдържат неправилни отчитания, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период, одиторът може да определи, че това е ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.

Приложение

(Вж. параграфи А5, А7, А10)

Примери за доклади на независимия одитор

Пример 1 – Съответстващи данни

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен)[1] не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС) (рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**[2]
- **Одиторският доклад за предходния период, както е издаден преди това, е с квалифицирано мнение.**
- **Въпросът, който е довел до модификацията, не е разрешен.**
- **Ефектът или възможният ефект на въпроса върху данните за текущия период е съществен и изисква модификация на одиторското мнение във връзка с данните за текущия период.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**[3]
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**

[1] МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

[2] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*

[3] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

- **Одиторът не е получил никаква друга информация преди датата на одиторския доклад.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[4]

Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания АВС („компанията"), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на ефекта от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС).

База за изразяване на квалифицирано мнение

Както е посочено в Пояснително приложение „X" към финансовия отчет, в него не са начислени разходи за амортизация, което представлява отклонение от Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС. Това е резултат от решение, взето от ръководството в началото на предходната финансова година и е довело до квалифициране на нашето одиторско мнение относно финансовия отчет за тази година. На база линейния метод на амортизация и при годишна амортизационна норма в размер на 5% за сградата и 20% за оборудването, загубата за годината следва да бъде увеличена с XXX за 20X1 година и съответно с XXX за 20X0 година; стойността на имоти, машини и съоръжения следва да бъде намалена със

[4] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет" не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания" не е приложимо.

стойността на натрупаната амортизация в размер на XXX за 20X1 година и с XXX за 20X0 година; а натрупаната загуба следва да бъде увеличена с XXX за 20X1 година и с XXX за 20X0 година.
Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано одиторско мнение.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за консолидирания финансов отчет[5]

[Докладване в съответствие с МОС 700[6] (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[5] Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление“ може да трябва да бъдат заменени от друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на съответната юрисдикция.

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

Пример 2 – Съответстващи данни

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС) (рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **Одиторският доклад за предходния период, както е издаден преди това, е с квалифицирано мнение.**
- **Въпросът, който е довел до модификацията, не е разрешен.**
- **Ефектът или възможният ефект на въпроса върху данните за текущия период е несъществен, но изисква модификация на одиторското мнение поради ефекта или възможния ефект на неразрешения въпрос върху съпоставимостта на данните за текущия период и съответстващите данни.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът не е получил никаква друга информация преди датата на одиторския доклад.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**

- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[7]

Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията"), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на възможния ефект върху съответстващите данни от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти.

База за изразяване на квалифицирано мнение

Поради това, че бяхме назначени за одитори на компанията през 20X0 година, ние не бяхме в състояние да присъстваме на инвентаризацията на материалните запаси в началото на този период или да се убедим относно количествата на тези материални запаси чрез използването на алтернативни процедури и средства. Тъй като началното салдо на материалните запаси засяга определянето на резултатите от дейността, ние не бяхме в състояние да определим дали биха били необходими корекции на резултатите от дейността и на началното салдо на неразпределената печалба за 20X0 година. Съответно, нашето одиторско мнение относно финансовия отчет за периода, завършващ на 31 декември 20X0 година, беше модифицирано. Нашето мнение върху

[7] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет" не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания" не е приложимо.

финансовия отчет за текущия период също беше модифицирано поради възможния ефект на този въпрос върху съпоставимостта на данните за текущия период и съответстващите данни.
Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано одиторско мнение.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет[8]

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[8] Или други термини, които са подходящи в контекста на правната рамка на съответната юрисдикция.

Пример 3 – Съответстващи данни

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС (рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.**
- **Представени са съответстващи данни, а финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор.**
- **Законодателството или нормативна разпоредба не забранява на одитора да се позове на доклада на предходния одитор върху съответстващите данни и одиторът е решил да постъпи по този начин.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**

- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[9]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията"), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти.

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето одиторско мнение.

Други въпроси

[9] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет" не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания" не е приложимо.

Финансовият отчет на компанията за годината, завършваща на 31 декември 20X0 година, е одитиран от друг одитор, който е изразил немодифицирано мнение относно този отчет на 31 март 20X1 година.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

[*Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен) – вж. Пример 1 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен)).*][10]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет[11]

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[10] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

[11] Или други термини, които са подходящи в контекста на правната рамка на съответната юрисдикция

Пример 4 – Сравнителни финансови отчети

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС (рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **От одитора се изисква да издаде доклад върху финансовия отчет за текущия период и финансовия отчет за предходния период във връзка с одита на текущата година.**
- **Одиторският доклад за предходния период, както е издаден преди това, е с квалифицирано мнение.**
- **Въпросът, който е довел до модификацията не е разрешен.**
- **Ефектът или възможният ефект на въпроса върху данните за текущия период е съществен както за финансовия отчет за текущия период, така и за финансовия отчет за предходния период и изискват модификация на одиторското мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът не е получил никаква друга информация преди датата на одиторския доклад.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**

- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[12]

Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на финансовите отчети на компания ABC („компанията"), състоящи се от отчетите за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и 20X0 г. и отчетите за всеобхватния доход, отчетите за промените в собствения капитал и отчетите за паричните потоци за годините, завършващи на тези дати, както и пояснителните приложения към финансовите отчети, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на ефекта от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложените финансови отчети представят достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дават вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. 20X0 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годините, завършващи на тези дати в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС).

База за изразяване на квалифицирано мнение

Както е посочено в Пояснително приложение „X" към финансовите отчети, в тях не са начислени разходи за амортизация, което представлява отклонение от Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС. На база линейния метод на амортизация и при годишна амортизационна норма в размер на 5% за сградата и 20% за оборудването, загубата за годината следва да бъде увеличена с XXX за 20X1 година и съответно с XXX за 20X0 година; стойността на имоти, машини и съоръжения следва да бъде намалена със стойността на натрупаната амортизация в размер на XXX за 20X1 година и с XXX за 20X0

[12] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет" не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания" не е приложимо.

година; а натрупаната загуба следва да бъде увеличена с XXX за 20X1 година и с XXX за 20X0 година.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано одиторско мнение.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [13]

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[13] Или други термини, които са подходящи в контекста на правната рамка на съответната юрисдикция

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 720 (ПРЕРАБОТЕН)

ОТГОВОРНОСТИ НА ОДИТОРА ОТНОСНО ДРУГА ИНФОРМАЦИЯ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1–9

Дата на влизане в сила 10

Цели 11

Определения 12

Изисквания

Получаване на друга информация 13

Прочитане и преценяване на другата информация 14–15

Процедури, когато изглежда, че е налице съществено несъответствие или че другата информация съдържа съществено неправилно докладване 16

Процедури, когато одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в другата информация 17–19

Процедури, когато е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет или когато е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира да бъде актуализирано 20

Докладване 21–24

Документация 25

Материали за приложение и други пояснителни материали

Дефиниции A1–A10

Получаване на другата информация A11–A22

Прочитане и преценяване на другата информация A23–A38

Процедури, когато изглежда, че е налице съществено несъответствие или че другата информация съдържа съществено неправилно докладване A39–A43

Процедури, когато одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в другата информация A44–A50

Процедури, когато е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет или когато е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира да бъде актуализирано A51

Докладване A52–A59

Приложение 1: Примери за суми или други елементи, които може да са включени в другата информация

Приложение 2: Примери за доклади на независимия одитор относно друга информация

Международен одиторски стандарт (МОС) 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора, отнасящи се до друга информация, независимо дали финансова или нефинансова (различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него), включена в годишния доклад на предприятието. Годишният доклад на предприятието може да представлява един документ или комбинация от документи, които изпълняват същата функция.

2. Настоящият МОС е изготвен в контекста на одит на финансови отчети от независим одитор. Съответно, целите на одитора в настоящия МОС трябва да се разбират в контекста на общите цели на одитора, изложени в параграф 11 от МОС 200.[1] Изискванията в МОС са разработени така, че да дадат възможност на одитора да постигне целите, посочени в Международните одиторски стандарти, а оттук и общите цели на одитора. Одиторското мнение относно финансовия отчет не обхваща другата информация и настоящият МОС не изисква одитора да получи одиторски доказателства, извън тези, необходими, за да формира мнение относно финансовия отчет.

3. Настоящият МОС изисква одитора да се запознае и прецени другата информация, тъй като друга информация, която е в съществено несъответствие с финансовия отчет или с познанието на одитора, получено по време на одита, може да е индикация, че има съществено неправилно отчитане във финансовия отчет или че е налице съществено неправилно докладване в другата информация, което и в двата случая е възможно да компрометира достоверността на финансовия отчет и на одиторския доклад върху него. Такива съществени неправилни отчитания могат да повлияят по неподходящ начин и на икономическите решения на потребителите, за които се изготвя одиторският доклад.

4. Настоящият МОС може също така да подпомогне одитора при спазване на приложимите етични изисквания,[2] които задължават одитора да избягва да бъде свързван съзнателно с информация, която счита, че съдържа съществено погрешно или подвеждащо изявление, безотговорно предоставени изявления или информация, пропуска или

---

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

[2] *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* (Кодекс на СМСЕС) на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, параграф И111.2

прикрива изисквана информация, когато подобно пропускане или прикриване би било подвеждащо.

5. Другата информация може да включва суми или други елементи, които са замислени да бъдат същите, да обобщават или да предоставят по-големи подробности относно суми или други елементи във финансовия отчет, както и други суми или други елементи, за които одиторът е придобил познания по време на одита. Другата информация може да включва също така и други въпроси.

6. Отговорностите на одитора относно друга информация (различни от приложимите отговорности за докладване) са приложими независимо дали тази друга информация е получена от одитора преди или след датата на одиторския доклад.

7. Настоящият МОС не се прилага по отношение на:

   (а) предварително анонсиране на финансова информация; или

   (б) документи, свързани с предлагане на цени книжа, включително проспекти.

8. Отговорностите на одитора съгласно настоящия МОС не представляват ангажимент за изразяване на сигурност относно другата информация, нито налагат на одитора задължение да получи сигурност относно тази друга информация.

9. Възможно е закон или нормативна разпоредба да налага на одитора допълнителни задължения във връзка с друга информация, които надхвърлят обхвата на настоящия МОС.

Дата на влизане в сила

10. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

Цели

11. Целите на одитора, след като се е запознал с другата информация, са:

   (а) да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и финансовия отчет;

   (б) да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита;

   (в) да изпълни подходящи процедури, когато одиторът идентифицира, че изглежда да са налице такива съществени несъответствия или когато на одитора по друг начин стане известно, че другата

информация изглежда да съдържа съществено неправилно докладване; и

(г) да докладва в съответствие с настоящия МОС.

Определения

12. За целите на МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:

(а) Годишен доклад – документ или комбинация от документи, обикновено изготвяни ежегодно от ръководството или лицата, натоварени с общо управление, в съответствие със закон, нормативна разпоредба или обичайна практика, целта на които е да предостави на собствениците (или на други сходни заинтересовани страни) информация за дейността на предприятието и неговите финансови резултати и финансово състояние, изложени във финансовия отчет. Годишният доклад съдържа или съпътства финансовия отчет и одиторския доклад върху него и обикновено съдържа информация относно процесите и тенденциите в развитието на предприятието, бъдещите перспективи пред него, бъдещите рискове и елементи на несигурност, изложение на органа за общо управление на предприятието, както и доклади, разглеждащи въпроси, които касаят общото управление. (Вж. параграфи А1–А5)

(б) Неправилно докладване в другата информация – Неправилно докладване в другата информация е налице, когато тази друга информация е представена неточно или е подвеждаща по друг начин (включително поради това, че пропуска или прикрива информация, която е необходима за правилното разбиране на въпрос, оповестен в тази друга информация). (Вж. параграфи А6–А7)

(в) Друга информация – финансова или нефинансова информация (различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него), включена в годишния доклад на предприятието. (Вж. параграфи А8–А10)

Изисквания

Получаване на друга информация

13. Одиторът следва: (Вж. параграфи А11–А22)

(а) да определи, посредством обсъждане с ръководството, кой документ или кои документи съставляват годишния доклад, както и планирания от предприятието начин и срокове за публикуването на този документ или документи;

(б) да постигне подходящи договорености с ръководството да получи своевременно, ако е възможно, преди датата на одиторския доклад, окончателния вариант на документа или документите, съставляващи годишния доклад; и

(в) когато част или всички документи, определени съгласно буква (а) по-горе няма да бъдат на разположение преди датата на одиторския доклад, да изиска ръководството да предостави писмено изявление, че окончателният вариант на документа или документите ще бъде предоставен на одитора, когато бъде наличен и преди да бъде публикуван от предприятието, така че одиторът да може да приключи процедурите, изисквани от настоящия МОС. (Вж. параграф А22)

Прочитане и преценяване на друга информация

14. Одиторът следва да прочете другата информация, като при това следва: (Вж. параграфи А23–А24)

(а) да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и финансовия отчет. Като основание за тази преценка, одиторът следва, с оглед оценяване на тяхната последователност, да сравни избрани суми или други елементи в другата информация (които са замислени да бъдат същите, да обобщават или да предоставят по-големи подробности относно суми или други елементи във финансовия отчет) с тези суми или други елементи във финансовия отчет; и (вж. параграфи А25–А29)

(б) да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита, в контекста на получените при одита одиторски доказателства и направените заключения. (Вж. параграфи А30–А36)

15. Когато се запознава с другата информация в съответствие с параграф 14, одиторът следва да запази повишено внимание за индикации, че другата информация, която не е свързана с финансовия отчет или познанията на одитора, придобити по време на одита, изглежда да съдържа съществени неправилни докладвания. (Вж. параграфи А24, А37–А38)

Процедури, когато изглежда, че е налице съществено несъответствие или че другата информация съдържа съществено неправилно докладване

16. Ако одиторът идентифицира, че изглежда е налице съществено несъответствие (или когато на одитора по друг начин стане известно, че другата информация изглежда да съдържа съществено неправилно докладване), одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и ако

е необходимо да изпълни други процедури, за да достигне до заключение: (вж. параграфи А39–А43)

(а) дали е налице съществено неправилно докладване в другата информация;

(б) дали е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет; или

(в) дали е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, да бъде актуализирано.

Процедури, когато одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в другата информация

17. Ако одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в другата информация, одиторът следва да изиска ръководството да коригира тази друга информация. В случай че ръководството:

(а) се съгласи да извърши корекцията, одиторът следва да установи, че корекцията е извършена; или

(б) откаже да извърши корекцията, одиторът следва да комуникира въпроса с лицата, натоварени с общо управление и да изиска корекцията да бъде извършена.

18. Ако одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в друга информация, получена преди датата на одиторския доклад, и тази друга информация не е коригирана след комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, одиторът следва да предприеме подходящи мерки, включително: (вж. параграф А44)

(а) да прецени последствията за одиторския доклад и да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, относно това как одиторът планира да разгледа същественото неправилно докладване в одиторския доклад (вж. параграф 22(д)(ii)); или (вж. параграф А45)

(б) да се оттегли от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба. (Вж. параграфи А46–А47)

19. Ако одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в друга информация, получена след датата на одиторския доклад, одиторът следва:

(а) в случай че тази друга информация е коригирана, да изпълни процедурите, които са необходими при конкретните обстоятелства; или (вж. параграф А48)

(б) в случай че тази друга информация не е коригирана след комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, да предприеме подходящи мерки, вземайки под внимание юридическите права и задължения на одитора, с цел да се опита некоригираното съществено неправилно докладване да бъде доведено до знанието на потребителите, за които се изготвя одиторският доклад. (Вж. параграфи А49–А50)

Процедури, когато е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет или когато е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира да бъде актуализирано

20. Ако в резултата на изпълнение на процедурите съгласно параграфи 14–15, одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет или че е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира да бъде актуализирано, одиторът следва да реагира по подходящ начин в съответствие с другите МОС. (Вж. параграф А51)

Докладване

21. Одиторският доклад следва да съдържа самостоятелен раздел, озаглавен „Друга информация" или по друг подходящ начин, когато, към датата на одиторския доклад:

(а) по отношение одита на финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, одиторът е получил, или очаква да получи, другата информация; или

(б) по отношение одита на финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, одиторът е получил част или цялата друга информация. (Вж. параграф А52)

22. Когато в съответствие с параграф 21 се изисква одиторският доклад да включва раздел „Друга информация", този раздел следва да съдържа: (вж. параграф А53)

(а) изявление, че ръководството носи отговорност за другата информация;

(б) идентифициране на:

(i) друга информация, ако има такава, получена от одитора преди датата на одиторския доклад; и

(ii) по отношение одита на финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, друга информация, ако има такава, която се очаква да бъде получена след датата на одиторския доклад;

(в) изявление, че одиторското мнение не обхваща другата информация и съответно че одиторът не изразява (или че няма да изрази) одиторско мнение или каквато и да е форма на заключение за изразяване на сигурност относно тази друга информация;

(г) описание на отговорностите на одитора, отнасящи се до прочитането, преценяването и докладването върху другата информация съгласно изискванията на настоящия МОС; и

(д) когато другата информация е получена преди датата на одиторския доклад:

(i) изявление, че одиторът няма нищо за докладване; или

(ii) ако одиторът е достигнал до заключение, че е налице некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация, изявление, описващо това некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация.

23. Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение в съответствие с МОС 705 (преработен),[3] одиторът следва да прецени последствията от въпроса, пораждащ модификацията на мнението за изявлението, изисквано в параграф 22(д). (Вж. параграфи А54–А58)

Докладване, предписано от закон или нормативна разпоредба

24. В случай че закон или нормативна разпоредба в съответната юрисдикция изисква одиторът да се позовава на другата информация в одиторския доклад, като използва конкретен формат или формулировка, одиторският доклад следва да прави препратка към

[3] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

Международните одиторски стандарти само ако одиторският доклад включва като минимум: (вж. параграф А59)

(а) идентифициране на другата информация, получена от одитора преди датата на одиторския доклад;

(б) описание на отговорностите на одитора по отношение на другата информация; и

(в) изрично изявление, разглеждащо резултатите от одиторската работа в това отношение.

Документация

25. Когато се съобразява с изискванията на МОС 230[4] в степента, в която е приложим по отношение на настоящия МОС, одиторът следва да включи в одиторската документация:

(а) документиране на процедурите, изпълнени съгласно настоящия МОС; и

(б) окончателния вариант на другата информация, върху която одиторът е извършил работата, изисквана съгласно настоящия МОС.

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Дефиниции

Годишен доклад (Вж. параграф 12(а))

А1. Възможно е закон, нормативна разпоредба или обичайната практика да дефинират съдържанието на годишния доклад, както и неговото наименование, за предприятията в конкретната юрисдикция; съдържанието и наименованието обаче може и да варират в рамките на една юрисдикция, както и между различните юрисдикции.

А2. Годишният доклад обикновено се изготвя ежегодно. Когато обаче финансовият отчет, обект на одит, е изготвен за период, който е по-кратък или по-дълъг от една година, може да бъде изготвен и годишен доклад, който да обхваща същия период, както финансовият отчет.

А3. В някои случаи годишният доклад на предприятието може да представлява един документ и да е озаглавен „годишен доклад” или по някакъв друг начин. В други случаи, закон, нормативна разпоредба или

[4] МОС 230, *Одиторска документация,* параграфи 8–11

обичайната практика може да изисква предприятието да докладва до собствениците (или до други сходни заинтересовани страни) информация за дейността на предприятието и неговите финансови резултати и финансово състояние, изложени във финансовия отчет (т.е. годишен доклад) посредством един единствен документ или посредством два или повече отделни документа, които взети заедно да изпълняват същата функция. Така например, възможно е в зависимост от закон, нормативна разпоредба или обичайната практика в конкретната юрисдикция, един или повече от следните документи да съставляват част от годишния доклад:

- доклад на ръководството, коментар на ръководството или оперативен и финансов преглед или сходни доклади от лицата, натоварени с общо управление (например, доклад на директорите);
- изявление на председателя;
- изявление за корпоративно управление;
- доклади за вътрешния контрол и оценката на риска.

А4. Годишният доклад може да бъде предоставен на потребителите на хартиен носител или в електронен вид, включително на уебсайта на предприятието. Възможно е даден документ (или комбинация от документи) да отговаря на дефиницията за годишен доклад, независимо от начина, по който се предоставя на потребителите.

А5. Годишният доклад се различава по своето естество, цел и съдържание от други доклади, например, доклад, изготвен, за да удовлетвори информационните потребности на специфична група заинтересовани страни или доклад, изготвен, за да изпълни изискванията във връзка със специфична цел за докладване до регулаторни органи (дори когато се изисква този доклад да бъде публично достъпен). Примерите за доклади, които, в случай че са издадени като самостоятелни документи, обикновено не представляват част от комбинацията от документи, съставляващи годишен доклад (по силата на закон, нормативна разпоредба или обичайната практика), и които, следователно, не представляват друга информация в обхвата на настоящия МОС, включват:

- отделни отраслови или регулаторни доклади (например, доклади за капиталова адекватност), каквито е възможно да бъдат изготвяни в банковия, застрахователния или пенсионния сектор;
- доклади за корпоративна социална отговорност;
- доклади за устойчиво развитие;

- доклади за многообразието и равните възможности;
- доклади за продуктова отговорност;
- доклади за трудови практики и условия на труд;
- доклади за спазване на човешките права.

Неправилно докладване в другата информация (Вж. параграф 12(б))

A6. Когато конкретен въпрос се оповестява в другата информация, тази друга информация може да пропусне или прикрие информация, която е необходима за правилното разбиране на този въпрос. Така например, в случай че другата информация цели да разгледа ключовите показатели за резултатите от дейността, използвани от ръководството, то тогава пропускането на ключов показател, използван от ръководството, може да е индикация, че тази друга информация е подвеждаща.

A7. Възможно е концепцията за нивото на същественост да се разглежда в рамка, приложима спрямо другата информация и ако това е така, тази рамка може да предоставя референтна рамка за одитора при извършването на преценки относно нивото на същественост съгласно настоящия МОС. В много случаи, обаче, може да няма приложима рамка, която да съдържа разглеждане на концепцията за ниво на същественост, приложима по отношение на другата информация. При такива обстоятелства, следните характеристики предоставят на одитора референтна рамка при определяне дали дадено неправилно докладване в другата информация е съществено:

- Нивото на същественост се разглежда в контекста на общите информационни нужди на потребителите като група. Очаква се потребителите на другата информация да са същите, както потребителите на финансовия отчет, тъй като може да се очаква тези потребители да се запознават с другата информация, за да си осигурят контекст за финансовия отчет.
- Преценките относно нивото на същественост отчитат конкретните обстоятелства, свързани с неправилното докладване, вземайки под внимание дали потребителите биха били повлияни от ефекта от некоригираното неправилно докладване. Не всички неправилни докладвания ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите.
- Преценките относно нивото на същественост включват както количествени, така и качествени съображения. Съответно, тези преценки могат да вземат под внимание естеството и мащаба на елементите, които другата информация разглежда в контекста на годишния доклад на предприятието.

Друга информация (Вж. параграф 12(в))

A8. Приложение 1 съдържа примери за суми и други елементи, които е възможно да са включени в другата информация.

A9. В някои случаи, приложимата рамка за финансово отчитане може да изисква конкретни оповестявания, но да разрешава те да бъдат поместени извън финансовия отчет.[5] Доколкото тези оповестявания се изискват от приложимата рамка за финансово отчитане, те съставляват част от финансовия отчет. Съответно, за целите на настоящия МОС те не представляват друга информация.

A10. Идентификаторите на разширения език за бизнес отчетност (XBRL) не представляват друга информация съгласно дефиницията в настоящия МОС.

Получаване на друга информация (Вж. параграф 13)

A11. Определянето на документа или документите, които съставляват годишния доклад често е недвусмислено на базата на закон, нормативна разпоредба или обичайната практика. В много случаи ръководството или лицата, натоварени с общо управление може да са публикували обичайно пакет документи, които взети заедно съставляват годишния доклад, или да са поели ангажимент, че ще постъпят по този начин. В други случаи обаче, може да не е ясно кой документ или кои документи съставляват годишния доклад. В такива случаи, сроковете и целите на документите (както и за кого са предназначени) са въпроси, които е възможно да имат отношение към решението на одитора относно това кой документ или кои документи съставляват годишния доклад.

A12. Когато по силата на закон или нормативна разпоредба годишният доклад се превежда на други езици (какъвто може да е случаят, когато в дадена юрисдикция има повече от един официален език) или когато се изготвят няколко „годишни доклада" съгласно различни законодателства (например, когато предприятието е регистрирано за търгуване на борсите в повече от една юрисдикция), може да е необходимо да се прецени дали един или повече от един „годишни доклади" съставляват част от другата информация. В това отношение местен закон или нормативна разпоредба може да предоставя допълнителни насоки.

---

[5] Така например, Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 7, *Финансови инструменти: оповестяване,* разрешава определени оповестявания, изисквани от Международните стандарти за финансово отчитане или да бъдат дадени във финансовия отчет, или да бъдат включени посредством кръстосани препратки от финансовия отчет към друго изявление, например, коментар на ръководството или доклад за риска, което да е на разположение на потребителите на финансовия отчет при същите условия и в същия момент, както финансовият отчет.

A13. Ръководството или лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за изготвянето на годишния доклад. Одиторът може да комуникира с ръководството или с лицата, натоварени с общо управление:

- очакванията на одитора във връзка с получаване на окончателния вариант на годишния доклад (включително комбинацията от документи, които взети заедно съставляват годишния доклад) своевременно и преди датата на одиторския доклад, така че одиторът да може да приключи процедурите, изисквани от настоящия МОС преди датата на одиторския доклад или, ако това не е възможно, в практически възможно най-кратък срок и във всички случаи преди предприятието да публикува тази информация.
- възможните последствия, когато другата информация се получава след датата на одиторския доклад.

A14. Комуникациите, посочени в параграф A13 може да са особено подходящи, например:

- при първоначален ангажимент за одит;
- когато е имало промяна в ръководството или лицата, натоварени с общо управление;
- когато се очаква другата информация да бъде получена след датата на одиторския доклад.

A15. Когато лицата, натоварени с общо управление, трябва да одобрят другата информация преди тя да бъде публикувана от предприятието, окончателният вариант на тази друга информация е вариантът, който е бил одобрен за публикуване от лицата, натоварени с общо управление.

A16. В някои случаи годишният доклад на предприятието може да представлява един единствен документ, който да бъде издаден, в съответствие със закон или нормативна разпоредба или в съответствие с практиката на предприятието във връзка с отчитането, скоро след края на финансово-отчетния период на предприятието, така че той ще бъде на разположение на одитора преди датата на одиторския доклад. В други случаи може да не се изисква този документ да бъде издаден преди един по-късен момент във времето или да бъде издаден в срок, който предприятието избере. Възможно е да съществуват и обстоятелства, при които годишният доклад на предприятието представлява комбинация от документи, всеки от които обект на различни изисквания или практика във връзка с отчитането от страна на предприятието по отношение сроковете за тяхното издаване.

A17. Възможно е да съществуват и обстоятелства, при които към датата на одиторския доклад предприятието да разглежда възможността за разработване на документ, който може да е част от годишния доклад на предприятието (например, доброволен доклад до заинтересованите страни), но ръководството да не е в състояние да потвърди пред одитора целта или сроковете във връзка с този документ. В случай че одиторът не е в състояние да установи целта или сроковете във връзка с този документ, документът не се счита за друга информация за целите на настоящия МОС.

A18. Получаването на другата информация своевременно преди датата на одиторския доклад дава възможност промени, които бъде счетено за необходимо да се направят във финансовия отчет, одиторския доклад или другата информация, да бъдат извършени преди публикуването на тези документи. Писмото за ангажимент за одит[6] може да прави препратка към договореност с ръководството да предостави своевременно на разположение на одитора другата информация и ако е възможно преди датата на одиторския доклад.

A19. Когато другата информация се предоставя на разположение на потребителите единствено посредством уебсайта на предприятието, вариантът на тази друга информация, получен от предприятието, а не директно от неговия уебсайт, представлява уместният документ, върху който одиторът ще изпълнява процедури в съответствие с настоящия МОС. Одиторът няма отговорност съгласно настоящия МОС да търси друга информация, включително друга информация, която може да е на уебсайта на предприятието, нито да изпълнява процедури, с които да потвърди, че другата информация е представена по подходящ начин на уебсайта на предприятието или че е била подходящо предадена или представена в електронен формат по друг начин.

A20. Одиторът не е възпрепятстван да поставя дата или издава одиторския доклад, в случай че не е получил част или цялата друга информация.

A21. Когато другата информация се получава след датата на одиторския доклад, от одитора не се изисква да актуализира процедурите, изпълнени в съответствие с параграфи 6 и 7 от МОС 560.[7]

A22. МОС 580[8] установява изисквания и предоставя насоки относно използването на писмени изявления. Писменото изявление, което се изисква да бъде поискано съгласно параграф 13(в) относно друга информация, която ще бъде на разположение едва след датата на одиторския доклад, има за цел да подкрепи способността на одитора да

---

6 МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграф A24

7 МОС 560, *Последващи събития*

8 МОС 580, *Писмени изявления*

приключи процедурите, изисквани от настоящия МОС по отношение на тази информация. Наред с това, одиторът може да счете за полезно да изиска други писмени изявления, например, че:

- ръководството е информирало одитора за всички документи, които очаква да публикува и които може да съставляват друга информация;
- финансовият отчет и всяка друга информация, получена от одитора преди датата на одиторския доклад, са в съответствие помежду си и другата информация не съдържа съществени неправилни докладвания; и
- по отношение на друга информация, която не е била получена от одитора преди датата на одиторския доклад, че ръководството възнамерява да изготви и публикува такава друга информация и очакваните срокове за публикуването ѝ.

Прочитане и преценяване на другата информация (Вж. параграфи 14–15)

A23. МОС 200[9] изисква от одитора да планира и извърши одита с професионален скептицизъм. Запазването на професионален скептицизъм при прочитането и преценяването на другата информация включва, например, вземането под внимание на възможността ръководството да е прекомерно оптимистично относно успеха на своите планове, както и запазване на повишено внимание за информация, която може да не е в съответствие с:

(а) финансовия отчет; или

(б) познанията на одитора, придобити по време на одита.

A24. В съответствие с МОС 220 (преработен), от съдружника, отговорен за ангажимента се изисква да поеме отговорност за ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа[10] и да определи, че естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа се планират и изпълняват в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.[11] В контекста на настоящия МОС, факторите, които биха могли да бъдат взети под внимание при определяне на подходящите членове на екипа за ангажимента, с цел отчитане изискванията на параграфи 14–15, включват:

[9] МОС 200, параграф 15

[10] МОС 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, параграфи 29-30

[11] МОС 220 (преработен), параграф 30(а)

- относителния опит на членовете на екипа по ангажимента;
- дали членовете на екипа по ангажимента, на които ще бъдат възлагани задачите, притежават подходящи знания, придобити по време на одита, за да идентифицират несъответствия между другата информация и тези познания;
- степента на преценка, необходима за съблюдаване на изискванията на параграф 14–15. Така например, изпълнението на процедури за оценяване съответствието на суми в другата информация, които трябва да бъдат същите като сумите във финансовия отчет, може да се извършва от членове на екипа по ангажимента с по-малък опит;
- дали, когато става въпрос за одит на група, е необходимо да бъдат отправени проучващи запитвания до одитора на компонент при разглеждане на другата информация, отнасяща се до този компонент.

Преценяване дали е налице съществено несъответствие между другата информация и финансовия отчет (Вж. параграф 14(а))

A25. Другата информация може да включва суми или други елементи, които трябва да бъдат същите, да обобщават или да предоставят по-големи подробности относно суми или други елементи във финансовия отчет. Примерите за такива суми или други елементи може да включват:

- таблици, диаграми или графики, съдържащи извадки от финансовия отчет;
- оповестяване, предоставящо по-големи подробности относно салдо или сметка, показана във финансовия отчет, например „Приходите за 20X1 г. включват XXX милиона от продукт X и YYY милиона от продукт Y.”
- описание на финансови резултати, например „През 20X1 г. общите разходи за научноизследователска и развойна дейност възлизат на XXX.”

A26. При оценяване съответствието на избрани суми или други елементи в другата информация с тези във финансовия отчет, от одитора не се изисква да сравнява всички суми или други елементи в другата информация, които трябва да бъдат същите, да обобщават или да предоставят по-големи подробности относно суми или други елементи във финансовия отчет, с тези суми или други елементи във финансовия отчет.

А27. Изборът на суми или други елементи, които да бъдат сравнени, е въпрос на професионална преценка. Факторите, имащи отношение към тази преценка, включват:

- значимостта на сумата или друг елемент в контекста, в който са представени, което може да окаже влияние върху значението, което потребителите биха придали на тази сума или друг елемент (например, ключов коефициент или сума);
- ако са количествени, относителният размер на сумата, сравнен със суми или елементи във финансовия отчет или другата информация, до която се отнасят;
- чувствителността на конкретната сума или друг елемент в другата информация, например, плащания на базата на акции за висшето ръководство.

А28. Определянето на естеството и обхвата на процедурите с цел изпълнение на изискването в параграф 14(а) е въпрос на професионална преценка, отчитайки, че отговорностите на одитора съгласно настоящия МОС не представляват ангажимент за изразяване на сигурност във връзка с другата информация, нито налагат задължение за получаване на сигурност относно тази друга информация. Примерите за такива процедури включват:

- по отношение на информация, която трябва да бъде същата като информацията във финансовия отчет, сравняване на тази информация с финансовия отчет;
- по отношение на информация, която трябва да има същото значение както оповестяванията във финансовия отчет, сравняване на използваните изрази и преценяване значимостта на различията в използваните формулировки и дали тези различия предполагат различно значение;
- получаване от ръководството на равнението между сума в другата информация и във финансовия отчет и:
  - сравняване на елементите в равнението с финансовия отчет и другата информация; и
  - извършване на проверка дали изчисленията в рамките на равнението са математически точни.

А29. Оценяването на съответствието на избраните суми или други елементи в другата информация с финансовия отчет включва, когато това е уместно, имайки предвид естеството на тази друга информация, начина на тяхното представяне в сравнение с финансовия отчет.

Преценяване дали е налице съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита (Вж. параграф 14(б))

А30. Другата информация може да включва суми или други елементи, които са свързани с познанията на одитора, придобити по време на одита (различни от тези в параграф 14(а)). Примерите за такива суми или елементи може да включват:

- оповестяване на произведените единици или таблица, обобщаваща това производство по географски региони;
- изявление, че „През годината компанията е произвеждала продукта X и продукта Y.”
- обобщение на местоположенията на основните оперативни дейности на предприятието, например, „основният център на

оперативна дейност на предприятието е в страната X, като оперативна дейност се извършва също така и в страните Y и Z."

А31. Познанията на одитора, придобити по време на одита, включват разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол, получено в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.)[12] МОС 315 (преработен 2019 г.) излага изискването от одитора разбиране, което включва такива въпроси като получаването на разбиране за:

(а) организационната структура на предприятието, структурата му на собственост и общо управление и неговия бизнес модел, включително степента, в която бизнес моделът интегрира използването на ИТ;

(б) съответния отрасъл, регулаторни и други външни фактори;

(в) уместните оценки, използвани, вътрешно и външно, за оценяване на финансовите резултати от дейността на предприятието;

А32. Познанията на одитора, придобити по време на одита може да включват и въпроси, които са прогнозни по своето естество. Тези въпроси може да включват, например, бизнес перспективи и бъдещи парични потоци, които одиторът е разгледал при оценяване на предположенията, използвани от ръководството при извършване на тестове за обезценка на нематериални активи, например, репутацията, или при оценяване преценката на ръководството за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

А33. Когато преценява дали е налице съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита, одиторът може да се фокусира върху тези въпроси в другата информация, които са достатъчно важни за това, че неправилно докладване в другата информация във връзка с този въпрос би могло да е съществено.

А34. Във връзка с много въпроси в другата информация, може да е достатъчно одиторът да си припомни получените одиторски доказателства и направените по време на одита заключения, за да има възможност одиторът да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита. Колкото по-опитен и колкото по-запознат с ключовите аспекти на одита е одиторът, толкова по-вероятно е да е достатъчно одиторът да си припомни уместните въпроси. Така

[12] МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания,* параграфи 19–27

например, възможно е одиторът да е в състояние да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита в светлината на обсъжданията, проведени с ръководството или с лицата, натоварени с общо управление, или констатациите от процедурите, изпълнени по време на одита, например, запознаване с протоколите от заседания на съвета на директорите, без необходимост да се предприемат допълнителни действия.

А35. Одиторът може да реши, че позоваването на подходяща одиторска документация или отправянето на проучващи запитвания до подходящите членове на екипа по ангажимента, включително до подходящите одитори на компоненти, е целесъобразно като база за преценката на одитора относно това дали е налице съществено несъответствие. Така например:

- когато другата информация описва планирано преустановяване на основна продуктова линия. Макар, че одиторът е информиран за планираното преустановяване, той може да отправи проучващи запитвания до подходящите членове на екипа по ангажимента, които са изпълнили одиторските процедури в тази област, за да подкрепи своята преценка относно това дали въпросното описание е в съществено несъответствие с познанията на одитора, придобити по време на одита.

- когато другата информация описва важни подробности за съдебно дело, разгледано по време на одита, но одиторът не може да възстанови тези подробности адекватно в паметта си, може да е необходимо да се направи справка с одиторската документация, в която са обобщени тези подробности, за да се опресни паметта на одитора.

А36. Дали и в каква степен одиторът се позовава на подходяща одиторска документация или отправя проучващи запитвания до подходящите членове на екипа по ангажимента, включително до подходящите одитори на компоненти е въпрос на професионална преценка. Възможно е обаче по отношение на въпрос, включен в другата информация, да не е необходимо одиторът да се позовава на подходящата одиторска документация или да отправя проучващи запитвания до подходящите членове на екипа по ангажимента, включително до подходящите одитори на компоненти.

Запазване на повишено внимание за други индикации, че другата информация изглежда да съдържа съществени неправилни докладвания (Вж. параграф 15)

А37. Другата информация може да включва разглеждането на въпроси, които не са свързани с финансовия отчет и да се разпростира отвъд познанията

на одитора, придобити по време на одита. Така например, другата информация може да включва отчет относно емисиите на парникови газове на предприятието.

А38. Запазването на повишено внимание за други индикации, че другата информация, която не е свързана с финансовия отчет или познанията на одитора, придобити по време на одита, изглежда да съдържа съществени неправилни докладвания, подпомага одитора при спазването на приложимите етични изисквания, които задължават одитора да избягва да бъде свързван съзнателно с друга информация, която счита, че съдържа съществено погрешно или подвеждащо изявление, безотговорно предоставено изявление, пропуска или прикрива необходима информация, така че другата информация става подвеждаща.[13] Запазването на повишено внимание за други индикации, че другата информация изглежда да съдържа съществени неправилни докладвания потенциално би могло да доведе до това, одиторът да идентифицира въпроси като:

- различия между другата информация и знанията от общ характер, извън познанията, придобити по време на одита, на членовете на екипа по ангажимента, запознаващи се с другата информация, които различия карат одитора да счита, че другата информация изглежда да съдържа съществени неправилни докладвания; или
- вътрешна непоследователност в другата информация, която кара одитора да счита, че другата информация изглежда да съдържа съществени неправилни докладвания.

Процедури, когато изглежда, че е налице съществено несъответствие или че другата информация съдържа съществено неправилно докладване (Вж. параграф 16)

А39. Обсъждането от страна на одитора с ръководството във връзка със съществено несъответствие (или друга информация, която изглежда да съдържа съществено неправилно докладване) може да включва отправяне на искане ръководството да подкрепи с доказателства основанието за изявленията на ръководството в другата информация. На базата на допълнителната информация или обяснения от страна на ръководството, одиторът може да се увери, че другата информация не съдържа съществено неправилно докладване. Така например, обясненията на ръководството може да сочат разумни и достатъчни аргументи за основателни различия в преценките.

А40. И обратно, обсъждането с ръководството може да предостави допълнителна информация, която да подкрепи заключението на

[13] Кодекс на СМСЕС, параграф И111.2

одитора, че е налице съществено неправилно докладване в другата информация.

А41. За одитора може да е по-трудно да подложи на критична оценка действията на ръководството по въпроси, изискващи преценка, отколкото по въпроси, които са в по-голяма степен от фактическо естество. Възможно е обаче да са налице обстоятелства, при които одиторът да достигне до заключение, че другата информация съдържа изявление, което не е в съответствие с финансовия отчет или с познанията на одитора, придобити по време на одита. Тези обстоятелства може да породят съмнения относно другата информация, финансовия отчет или познанията на одитора, придобити по време на одита.

А42. Доколкото съществува широк кръг от възможни съществени неправилни докладвания в другата информация, естеството и обхватът на другите процедури, които одиторът може да изпълни, за да достигне до заключение дали е налице съществено неправилно докладване в другата информация, са въпрос на професионална преценка от страна на одитора при конкретните обстоятелства.

А43. Когато даден въпрос не е свързан с финансовия отчет или с познанията на одитора, придобити по време на одита, възможно е одиторът да не е в състояние напълно да оцени отговорите на ръководството на проучващите запитвания на одитора. Независимо от това, на базата на допълнителната информация или обяснения на ръководството, или след направени от ръководството промени в другата информация, одиторът може да се е уверил, че вече не изглежда да е налице съществено несъответствие или че другата информация вече не изглежда да съдържа съществено неправилно докладване. Когато одиторът не е в състояние да достигне до заключение, че вече не изглежда да е налице съществено несъответствие или че другата информация вече не изглежда да съдържа съществено неправилно докладване, одиторът може да изиска ръководството да се консултира с квалифицирана трета страна (например, експерт или юридически съветник на ръководството). В определени случаи, след като разгледа отговорите, получени от ръководството в резултата на тази консултация, одиторът може да не е в състояние да достигне до заключение дали е налице съществено неправилно докладване в другата информация. В такъв случай мерките, които одиторът може да предприеме включват едно или повече от изброените по-долу действия:

- получаване на становище от юридически съветник на одитора;
- разглеждане на последствията за одиторския доклад, например, дали да се опишат обстоятелствата, при които е налице ограничение, наложено от ръководството; или

- оттегляне от одита, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Процедури, когато одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в другата информация

Процедури, когато одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в друга информация, получена преди датата на одиторския доклад (Вж. параграф 18)

А44. Действията, които одиторът предприема, в случай че другата информация не е коригирана след комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, са въпрос на професионална преценка на одитора. Одиторът може да вземе под внимание дали логическата обосновка, представена от ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за това да не бъде направена съответната корекция, поражда съмнения относно почтеността и честността на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, както в случая, когато одиторът подозира намерение за подвеждане. Одиторът може също така да счете за целесъобразно да потърси юридическа консултация. В някои случаи е възможно закон, нормативна разпоредба или други професионални стандарти да изискват одиторът да комуникира този въпрос с регулаторен орган или съответната професионална организация.

Докладване на последствията (Вж. параграф 18(а))

А45. В редки случаи, когато отказът да бъде коригирано съществено неправилно докладване в другата информация поражда такива съмнения в почтеността на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, че е поставена под въпрос надеждността на одиторските доказателства по принцип, може да е подходящ отказ от изразяване на мнение относно финансовия отчет.

Оттегляне от ангажимента (Вж. параграф 18(б))

А46. Оттегляне от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба, може да е подходящо, когато обстоятелствата, съпътстващи отказа да бъде коригирано съществено неправилно докладване в другата информация, поражда такива съмнения в почтеността на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, че е поставена под въпрос надеждността на изявленията, получени от тях по време на одита.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор (Вж. параграф 18(б))

A47. В публичния сектор оттеглянето от ангажимента може да не е възможно. В такива случаи одиторът може да издаде доклад до законодателя, предоставяйки подробности по съответния въпрос, или да предприеме други подходящи действия.

Процедури, когато одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в друга информация, получена след датата на одиторския доклад (Вж. параграф 19)

A48. В случай че одиторът достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладванев друга информация, получена след датата на одиторския доклад, и това съществено неправилно докладване е било коригирано, одиторските процедури, необходими при тези обстоятелства, включват установяване, че корекцията е била извършена (в съответствие с параграф 17(а)), като е възможно да включват и преглед на предприетите от ръководството стъпки за комуникиране с лицата, получатели на другата информация, ако тя е била публикувана преди това, с цел информирането им за извършената корекция.

A49. В случай че лицата, натоварени с общо управление, не се съгласят да преработят другата информация, предприемането на подходящи мерки с цел да се направи опит некоригираното неправилно докладване да бъде доведено до знанието на потребителите, за които се изготвя одиторският доклад, изисква упражняване на професионална преценка, като може да бъде повлияно и от приложимия закон или нормативна разпоредба в съответната юрисдикция. Съответно, одиторът може да счете за целесъобразно да потърси правна консултация във връзка със своите юридически права и задължения.

A50. Когато съществено неправилно докладване в другата информация остава некоригирано, целесъобразните действия, които одиторът може да предприеме, с цел да се опита некоригираното съществено неправилно докладване да бъде доведено по подходящ начин до знанието на потребителите, за които се изготвя одиторският доклад, когато това е разрешено от закон или нормативна разпоредба, включват, например:

- Предоставяне на нов или изменен одиторски доклад на ръководството, включително модифициран раздел в съответствие с параграф 22, и изискване ръководството да предостави този нов или изменен одиторски доклад на потребителите, за които се изготвя одиторският доклад. Когато постъпва по този начин, може да е необходимо одиторът да прецени ефекта, ако има такъв, върху датата на новия или

изменен одиторски доклад, с оглед изискванията на Международните одиторски стандарти или на приложимия закон или нормативна разпоредба. Одиторът може също така да направи преглед на предприетите от ръководството стъпки за предоставяне на новия или изменен одиторски доклад на тези потребители;

- Довеждане на съществената неправилно докладване в другата информация до знанието на потребителите, за които се изготвя одиторският доклад (например, посредством разглеждане на въпроса на общо събрание на акционерите);
- Комуникиране с регулаторен орган или съответната професионална организация във връзка с некоригираното съществено неправилно докладване; или
- Преценяване последствията за продължаването на ангажимента (вж. също така параграф А46).

Процедури, когато е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет или когато е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира да бъде актуализирано (Вж. параграф 20)

А51. По отношение на другата информация, на одитора може да стане известна нова информация, която да има последствия за:

- • разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол и съответно може да е индикация за необходимостта от преработване на направената от одитора оценка на риска.[14]
- отговорността на одитора да оцени ефекта от идентифицираните неправилни отчитания върху одита и на некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет.[15]
- отговорностите на одитора, отнасящи се до последващите събития.[16]

Докладване (Вж. параграфи 21–24)

А52. По отношение одита на финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, одиторът може да

[14] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 19-26 и А37

[15] МОС 450, *Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита*

[16] МОС 560, параграфи 10 и 14

прецени, че идентифицирането в одиторския доклад на друга информация, която одиторът очаква да получи след датата на одиторския доклад би било целесъобразно, с цел да се осигури допълнителна прозрачност относно другата информация, която е обект на отговорностите на одитора съгласно настоящия МОС. Одиторът може да счете за целесъобразно да постъпи по този начин, когато например ръководството е в състояние да направи изявление пред одитора, че тази друга информация ще бъде публикувана след датата на одиторския доклад.

Примерни изявления (Вж. параграфи 21–22)

A53. В Приложение 2 са включени илюстративни примери за раздела от одиторския доклад „Друга информация".

Докладване на последствията, когато одиторското мнение относно финансовия отчет е квалифицирано или отрицателно (Вж. параграф 23)

A54. Квалифицирано или отрицателно одиторско мнение относно финансовия отчет може да няма последствия върху изявлението, изисквано от 22(д), в случай че въпросът, по отношение на който е модифицирано одиторското мнение, не е включен или разгледан по друг начин в другата информация и този въпрос не оказва влияние върху която и да е част от тази друга информация. Така например, квалифицирано мнение относно финансовия отчет, дължащо се на неоповестяване на възнагражденията на директорите, съгласно изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, може да няма никакви последствия за докладването, изисквано съгласно настоящия МОС. При други обстоятелства може да са налице последствия за това докладване, както е описано в параграфи A55–A58.

Квалифицирано мнение, дължащо се на съществено неправилно отчитане във финансовия отчет

A55. При обстоятелства, когато одиторското мнение е квалифицирано, може да се вземе под внимание дали другата информация също съдържа съществено неправилно докладване поради същия въпрос или поради въпрос, свързан с въпроса, който поражда квалифицираното мнение относно финансовия отчет.

Квалифицирано мнение, дължащо се на ограничение в обхвата

A56. Когато е налице ограничение в обхвата по отношение на съществена позиция във финансовия отчет, одиторът няма да е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства във връзка с този въпрос. При тези обстоятелства е възможно одиторът да не е в състояние да достигне до заключение относно това дали сумите или други елементи на другата информация, свързани с този въпрос, водят до съществено

неправилно докладване в другата информация. Съответно, може да е необходимо одиторът да модифицира изявлението, изисквано от параграф 22(д), за да посочи невъзможността на одитора да прецени направеното от ръководството описание на този въпрос в другата информация, по отношение на който одиторското мнение относно финансовия отчет е било квалифицирано, както е обяснено в параграфа „База за изразяване на квалифицирано мнение". Независимо от това, от одитора се изисква да докладва други некоригирани съществени неправилни докладвания в другата информация, които са били идентифицирани.

Отрицателно мнение

A57. Отрицателно мнение относно финансовия отчет, отнасящо се до конкретен въпрос или въпроси, описани в параграфа „База за изразяване на отрицателно мнение", не оправдава пропускането на докладване на съществени неправилни докладвания в другата информация, които одиторът е идентифицирал в одиторския доклад в съответствие с параграф 22(д)(ii). Когато относно финансовия отчет е изразено отрицателно мнение, може да е необходимо одиторът да модифицира по подходящ начин изявлението, изисквано от параграф 22(д), например, за да посочи, че суми или други елементи от другата информация съдържат съществено неправилно докладване поради същия въпрос или поради въпрос, свързан с въпроса, който поражда отрицателното мнение относно финансовия отчет.

Отказ от изразяване на мнение

A58. Когато одиторът отказва изразяване на мнение относно финансовия отчет, предоставянето на допълнителни подробности относно одита, включително раздел, който да разглежда другата информация, може да засенчи отказа от изразяване на мнение относно финансовия отчет като цяло. Съответно, при такива обстоятелства, в съответствие с изискванията на МОС 705 (преработен), одиторският доклад не включва раздел, разглеждащ изискванията за докладване съгласно настоящия МОС.

Докладване, предписано от закон или нормативна разпоредба (Вж. параграф 24)

A59. МОС 200[17] обяснява, че от одитора може да се изисква да спазва законови или регулаторни изисквания в допълнение към МОС. Когато случаят е такъв, одиторът може да е задължен да използва специфичен формат или формулировки в одиторския доклад, които да се различават от описаните в настоящия МОС. Последователността в одиторския

[17] МОС 200, параграф А60

доклад, когато одитът е извършен в съответствие с МОС, повишава доверието на глобалния пазар, като позволява по-лесното идентифициране на тези одити, които са извършени в съответствие с глобално признати стандарти. Когато различията между законовите или регулаторни изисквания да се докладва относно другата информация и настоящия МОС се отнасят единствено до формата и формулировките в одиторския доклад и одиторският доклад съдържа като минимум всеки един от елементите, идентифицирани в параграф 24, одиторският доклад може да прави препратка към Международните одиторски стандарти. Съответно, при такива обстоятелства се счита, че одиторът е изпълнил изискванията на настоящия МОС дори когато форматът и формулировките, използвани в одиторския доклад, са определени конкретно от законови или регулаторни изисквания за докладване.

Приложение 1

(Вж. параграфи 14, А8)

Примери за суми или други елементи, които може да са включени в другата информация

По-долу са представени примери за суми и други елементи, които може да са включени в другата информация. Този списък няма за цел да бъде изчерпателен.

Суми

- Позиции в обобщение на ключови финансови резултати, например, нетен доход, печалба на акция, дивиденти, приходи от продажби и други приходи от дейността, покупки и оперативни разходи.
- Избрани оперативни данни, например, приходи от продължаващи дейности по основни оперативни области или продажби по географски сегменти или продуктови линии.
- Специфични позиции, например, освобождаване от активи, провизии за съдебни дела, обезценка на активи, данъчни корекции, провизии за възстановяване на околната среда, разходи за преструктуриране и реорганизация.
- Информация относно ликвидността и капиталовите ресурси, например, парични средства, парични еквиваленти и ликвидни ценни книжа; дивиденти; задължения, финансов лизинг и задължения по миноритарни участия.
- Капиталови разходи по сегменти или подразделения.
- Суми, отнасящи се до задбалансови споразумения и финансови ефекти, свързани с такива споразумения.
- Суми, отнасящи се до гаранции, договорни задължения, юридически или екологични претенции и искове, други условни пасиви.
- Финансови измерители или коефициенти, например, брутен марж, възвръщаемост на усреднения вложен капитал, възвръщаемост на усреднения собствен акционерен капитал, коефициент на обща ликвидност, коефициент на покритие на лихвите, коефициент на задлъжнялост. Възможно е някои от тези величини да могат да бъдат директно равнени с финансовия отчет.

Други елементи

- Обяснения на критично важни счетоводни приблизителни оценки и свързаните с тях предположения.

- Идентифициране на свързани лица и описание на сделките и операциите с тях.
- Ясно описание на политиките или подхода на предприятието за управление на стокови, валутни или лихвени рискове, например, посредством използването на фоуърдни договори, лихвени суапове или други финансови инструменти.
- Описание на естеството на задбалансови споразумения.
- Описание на гаранции, обезщетения, договорни задължения, искове, свързани със съдебни производства или екологична отговорност, други условни пасиви, включително направена от ръководството качествена оценка на свързаните с тях експозиции на предприятието.
- Описание на промени в законови или регулаторни изисквания, например, нови данъчни или екологични регулации, които са оказали съществено влияние върху дейността или фискалното състояние на предприятието или ще окажат съществено влияние върху неговите бъдещи финансови перспективи.
- Направени от ръководството качествени оценки на ефекта от нови стандарти за финансово отчитане, които са влезли в сила през съответния период или ще влязат в сила през следващия период, върху финансовите резултати, финансовото състояние и паричните потоци на предприятието.
- Общо описание на бизнес средата и бизнес перспективите.
- Общ преглед на стратегията.
- Описание на тенденции в пазарните цени на ключови стоки или суровини.
- Съпоставка на търсене, предлагане и регулаторни условия между географските региони.
- Обяснение на специфични фактори, оказващи влияние върху рентабилността на предприятието в конкретни сегменти.

Приложение 2

(Вж. параграфи 21–22, А53)

Примери за доклади на независимия одитор относно друга информация

- Пример 1: Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.

- Пример 2: Одиторски доклад на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил част от другата информация преди датата на одиторския доклад, не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация и очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.

- Пример 3: Одиторски доклад на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил част от другата информация преди датата на одиторския доклад, не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация и очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.

- Пример 4: Одиторски доклад на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът не е получил никаква друга информация преди датата на одиторския доклад, но очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.

- Пример 5: Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и е достигнал до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация.

- Пример 6: Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ квалифицирано мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и е налице ограничение в обхвата по отношение на съществена позиция в консолидирания финансов отчет, което засяга също и тази друга информация.

- Пример 7: Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ

отрицателно мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и отрицателното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.

Пример 1 – Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен)[1] не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС) (рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).[2]**
- **Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.[3]**
- **Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

ISA™

[1] МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

[2] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

[3] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*. Разделът относно ключовите одиторски въпроси се изисква единствено по отношение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет[4]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания АВС („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти.

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

[Ключови одиторски въпроси[5]

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]]

[4] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

[5] Разделът относно ключовите одиторски въпроси се изисква единствено по отношение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

Ръководството[6] носи отговорност за другата информация. Другата информация се състои от [информацията, включена в доклад X,[7] но не включва финансовия отчет и нашия одиторски доклад върху него.]

Нашето мнение относно финансовия отчет не обхваща другата информация и ние не изразяваме каквато и да е форма на заключение за сигурност относно нея.

Във връзка с нашия одит на финансовия отчет, нашата отговорност се състои в това да прочетем другата информация и прочитайки я, да преценим дали тази друга информация е в съществено несъответствие с финансовия отчет или с нашите познания, придобити по време на одита, или по друг начин изглежда да съдържа съществено неправилно докладване. В случай че на базата на работата, която сме извършили, ние достигнем до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация, от нас се изисква да докладваме този факт. Нямаме какво да докладваме в това отношение.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [8]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен)*[9] *– вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

[Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].[10]]

---

6 Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

7 За идентифициране на другата информация може да се използва по-конкретно описание на тази друга информация, например, „доклада на ръководството и изявлението на председателя".

8 Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство" и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

9 МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*

10 Името на съдружника, отговорен за ангажимента се включва в одиторския доклад при одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

на борсата предприятия, с изключение на редките случаи, когато може разумно да се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност (вж. МОС 700 (преработен), параграф 46).

Пример 2 – Одиторски доклад на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил част от другата информация преди датата на одиторския доклад, не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация и очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС. (рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е получил част от другата информация преди датата на одиторския доклад, не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация и очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет [11]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания АВС („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти.

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

[11] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

Ръководството[12] носи отговорност за другата информация. Другата информация се състои от [информацията, включена в доклад X[13] (но не включва финансовия отчет и нашия одиторски доклад върху него), който ние получихме преди датата на одиторския доклад, и доклад Y, който се очаква да ни бъде предоставен на разположение след тази дата.

Нашето мнение относно финансовия отчет не обхваща другата информация и ние нито изразяваме, нито ще изразяваме каквато и да е форма на заключение за сигурност относно нея.

Във връзка с нашия одит на финансовия отчет, нашата отговорност се състои в това да прочетем другата информация, идентифицирана по-горе, и прочитайки я, да преценим дали тази друга информация е в съществено несъответствие с финансовия отчет или с нашите познания, придобити по време на одита, или по друг начин изглежда да съдържа съществено неправилно докладване.

В случай че на базата на работата, която сме извършили във връзка с другата информация, която ние получихме преди датата на настоящия одиторски доклад, ние достигнем до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация, от нас се изисква да докладваме този факт. Нямаме какво да докладваме в това отношение.

[Когато прочетем доклад Y, ако достигнем до заключение, че в него е налице съществено неправилно докладване, от нас се изисква да комуникираме този въпрос с лицата, натоварени с общо управление и [*опишете действията, приложими в съответната юрисдикция.*]][14]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [15]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

[12] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[13] За идентифициране на другата информация може да се използва по-конкретно описание на тази друга информация, например, „доклада на ръководството и изявлението на председателя".

[14] Този допълнителен параграф може да е подходящ, когато одиторът е идентифицирал некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация, получена след датата на одиторския доклад и има законово задължение да предприеме в отговор конкретно действие.

[15] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен*).]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].[16]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[16] Името на съдружника, отговорен за ангажимента се включва в одиторския доклад при одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, с изключение на редките случаи, когато може разумно да се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност (вж. МОС 700 (преработен), параграф 46).

Пример 3 – Одиторски доклад на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил част от другата информация преди датата на одиторския доклад, не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация и очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС. (рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е получил част от другата информация преди датата на одиторския доклад, не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация и очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти.

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

Ръководството[17] носи отговорност за другата информация. Другата информация, получена към датата на настоящия одиторски доклад е [информацията, включена в доклад X,[18] но не включва финансовия отчет и нашия одиторски доклад върху него].

Нашето мнение относно финансовия отчет не обхваща другата информация и ние не изразяваме каквато и да е форма на заключение за сигурност относно нея.

Във връзка с нашия одит на финансовия отчет, нашата отговорност се състои в това да прочетем другата информация и прочитайки я, да преценим дали тази друга информация е в съществено несъответствие с финансовия отчет или с

[17] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[18] За идентифициране на другата информация може да се използва по-конкретно описание на тази друга информация, например, „доклада на ръководството и изявлението на председателя”.

нашите познания, придобити по време на одита, или по друг начин изглежда да съдържа съществено неправилно докладване.

В случай че на базата на работата, която сме извършили във връзка с другата информация, получена преди датата на настоящия одиторски доклад, ние достигнем до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация, от нас се изисква да докладваме този факт. Нямаме какво да докладваме в това отношение.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [19]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен*).]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

ISA™

[19] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Пример 4 – Одиторски доклад на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът не е получил никаква друга информация преди датата на одиторския доклад, но очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС. (рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът не е получил никаква друга информация преди датата на одиторския доклад, но очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **В допълнение към одита на финансовия отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на финансовия отчет [20]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания АВС („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти.

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

ISA™

[20] Подзаглавието „Доклад относно одита на финансовия отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

Ръководството[21] носи отговорност за другата информация. Другата информация се състои от [информацията, включена в доклад X,[22] но не включва финансовия отчет и нашия одиторски доклад върху него]. Очаква се доклад X да ни бъде предоставен на разположение след датата на настоящия одиторски доклад.

Нашето мнение относно финансовия отчет не обхваща другата информация и ние няма да изразим каквато и да е форма на заключение за сигурност относно нея.

Във връзка с нашия одит на финансовия отчет, нашата отговорност се състои в това да прочетем идентифицираната по-горе друга информация, когато тя ни бъде предоставена на разположение, и прочитайки я, да преценим дали тази друга информация е в съществено несъответствие с финансовия отчет или с нашите познания, придобити по време на одита, или по друг начин изглежда да съдържа съществено неправилно докладване.

[Когато прочетем доклад X, ако достигнем до заключение, че в него е налице съществено неправилно докладване, от нас се изисква да комуникираме този въпрос с лицата, натоварени с общо управление и [*опишете действията, приложими в съответната юрисдикция*].][23]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [24]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

---

[21] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[22] За идентифициране на другата информация може да се използва по-конкретно описание на тази друга информация, например, „доклада на ръководството и изявлението на председателя".

[23] Този допълнителен параграф може да е подходящ, когато одиторът е идентифицирал некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация, получена след датата на одиторския доклад и има законово задължение да предприеме в отговор конкретно действие.

[24] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен).*]

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

Пример 5 – Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и е достигнал до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС. (рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и е достигнал до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти.

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

Ръководството[25] носи отговорност за другата информация. Другата информация се състои от [информацията, включена в доклад X,[26] но не включва финансовия отчет и нашия одиторски доклад върху него.]

Нашето мнение относно финансовия отчет не обхваща другата информация и ние не изразяваме каквато и да е форма на заключение за сигурност относно нея.

Във връзка с нашия одит на финансовия отчет, нашата отговорност се състои в това да прочетем другата информация и прочитайки я, да преценим дали тази друга информация е в съществено несъответствие с финансовия отчет или с нашите познания, придобити по време на одита, или по друг начин изглежда да съдържа съществено неправилно докладване.

[25] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[26] За идентифициране на другата информация може да се използва по-конкретно описание на тази друга информация, например, „доклада на ръководството и изявлението на председателя”.

В случай че на базата на работата, която сме извършили, ние достигнем до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация, от нас се изисква да докладваме този факт. Както е описано по-долу, ние сме достигнали до заключение, че е налице такова съществено неправилно докладване в другата информация.

[*Описание на съществения неправилно докладване в другата информация*]

[Ключови одиторски въпроси [27]

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701*.]]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [28]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен)*.]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 1 в МОС 700 (преработен*).]

[Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].[29]]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

---

[27] Разделът относно ключовите одиторски въпроси се изисква единствено по отношение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия.

[28] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[29] Името на съдружника, отговорен за ангажимента се включва в одиторския доклад при одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, с изключение на редките случаи, когато може разумно да се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност (вж. МОС 700 (преработен), параграф 46).

Пример 6 – Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ квалифицирано мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и е налице ограничение в обхвата по отношение на съществена позиция в консолидирания финансов отчет, което засяга също и тази друга информация.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група (т. е., приложим е МОС 600 (преработен)).**
- **Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС (рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.**
- **Одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно инвестиция в чуждестранно асоциирано предприятие. Възможният ефект от тази невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е счетен за съществен, но не и за всеобхватен за консолидирания финансов отчет (т.е., подходящо е квалифицирано мнение).**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ квалифицираното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компания АВС и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение,* приложеният консолидиран финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на групата към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните консолидирани финансови резултати от дейността и консолидираните й парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти.

База за изразяване на квалифицирано мнение

Инвестицията на групата в компания XYZ, чуждестранно асоциирано предприятие, придобито през годината и отчитано счетоводно по метода на собствения капитал, е отчетена със стойност ххх в консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г,.а делът на АВС от нетния доход на XYZ в размер на ххх е включен в дохода на АВС за годината, завършваща на тази дата. Ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства относно балансовата стойност на инвестицията на АВС в XYZ към 31 декември 20X1 г. и дела на АВС от нетния доход на XYZ за годината, тъй като ни бе отказан достъп до финансовата информация, ръководството и одиторите на XYZ. В резултат на това, ние не бяхме в състояние да определим дали са необходими някакви корекции в тези суми.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от групата в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на консолидирания финансов отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

Ръководството[30] носи отговорност за другата информация. Другата информация се състои от [информацията, включена в доклад X,[31] но не включва консолидирания финансов отчет и нашия одиторски доклад върху него.]

Нашето мнение относно консолидирания финансов отчет не обхваща другата информация и ние не изразяваме каквато и да е форма на заключение за сигурност относно нея.

Във връзка с нашия одит на консолидирания финансов отчет, нашата отговорност се състои в това да прочетем другата информация и прочитайки я, да преценим дали тази друга информация е в съществено несъответствие с консолидирания финансов отчет или с нашите познания, придобити по време на одита, или по друг начин изглежда да съдържа съществено неправилно докладване.

В случай че на базата на работата, която сме извършили, ние достигнем до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация, от нас се изисква да докладваме този факт. Както е описано в раздела по-горе *База за изразяване на квалифицирано мнение*, ние не сме в състояние да получим достатъчни и уместни доказателства относно балансовата стойност на инвестицията на ABC в XYZ към 31 декември 20X1 г. и дела на ABC от нетния доход на XYZ за годината. Съответно, ние не сме в състояние да достигнем до заключение дали другата информация съдържа съществено неправилно докладване по отношение на този въпрос.

[Ключови одиторски въпроси [32]

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на консолидирания финансов отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на консолидирания финансов отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела *База за изразяване на квалифицирано мнение,* ние определихме въпросите, описани по-долу като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]]

[30] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[31] За идентифициране на другата информация може да се използва по-конкретно описание на тази друга информация, например, „доклада на ръководството и изявлението на председателя".

[32] Разделът относно ключовите одиторски въпроси се изисква единствено по отношение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [33]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен)*.]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен*).]

[Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].[34]]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[33] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[34] Името на съдружника, отговорен за ангажимента се включва в одиторския доклад при одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, с изключение на редките случаи, когато може разумно да се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност (вж. МОС 700 (преработен), параграф 46).

Пример 7 – Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ отрицателно мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и отрицателното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група (т. е., приложим е МОС 600 (преработен)).**
- **Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС (рамка с общо предназначение).**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.**
- **Консолидираният финансов отчет съдържа съществено неправилно отчитане поради неконсолидирането на дъщерно предприятие. Същественото неправилно отчитане е счетено за всеобхватно за консолидирания финансов отчет. Ефектът от неправилното отчитане върху консолидирания финансов отчет не е определен, тъй като това не е практически осъществимо (т.е., подходящо е отрицателно мнение).**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **Ключовите одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и въпросът, пораждащ отрицателното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

Отрицателно мнение

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компания АВС и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

По наше мнение, поради значимостта на въпроса, разгледан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на отрицателно мнение*, приложеният консолидиран финансов отчет не представя достоверно (или *не дава вярна и честна представа за*) консолидираното финансово състояние на групата към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните консолидирани финансови резултати от дейността и консолидираните й парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС).

База за изразяване на отрицателно мнение

Както е обяснено в Пояснително приложение X, групата не е консолидирала дъщерното предприятие компания XYZ, която групата е придобила през 20X1 г., тъй като все още не е в състояние да потвърди справедливите стойности на определени съществени активи и пасиви на дъщерното предприятие към датата на придобиване. Поради това, тази инвестиция се отчита счетоводно на база цена на придобиване. Съгласно Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС, компанията би следвало да консолидира това дъщерно предприятие и да отчете счетоводно придобиването на базата на провизорни стойности (условни суми). Ако компания XYZ беше консолидирана, много елементи на приложения консолидиран финансов отчет биха били съществено засегнати. Ефектът върху консолидирания финансов отчет от неконсолидирането не е определен.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от групата в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на консолидирания финансов отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето отрицателно мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него"]

Ръководството[35] носи отговорност за другата информация. Другата информация се състои от [информацията, включена в доклад X,[36] но не включва консолидирания финансов отчет и нашия одиторски доклад върху него.]

Нашето мнение относно консолидирания финансов отчет не обхваща другата информация и ние не изразяваме каквато и да е форма на заключение за сигурност относно нея.

Във връзка с нашия одит на консолидирания финансов отчет, нашата отговорност се състои в това да прочетем другата информация и прочитайки я, да преценим дали тази друга информация е в съществено несъответствие с консолидирания финансов отчет или с нашите познания, придобити по време на одита, или по друг начин изглежда да съдържа съществено неправилно докладване. В случай че на базата на работата, която сме извършили, ние достигнем до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация, от нас се изисква да докладваме този факт. Както е описано в раздела по-горе *База за изразяване на отрицателно мнение*, групата е следвало да консолидира компания XYZ и да отчете счетоводно придобиването на базата на провизорни стойности (условни суми). Поради същата причина ние достигнахме до заключение, че другата информация съдържа съществено неправилно докладване по отношение на сумите и други елементи в доклад X, засегнати от неконсолидирането на компания XYZ.

[Ключови одиторски въпроси [37]

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на консолидирания финансов отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на консолидирания финансов отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела *База за изразяване на отрицателно мнение,* ние определихме въпросите, описани по-долу като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]]

ISA™

[35] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[36] За идентифициране на другата информация може да се използва по-конкретно описание на тази друга информация, например, „доклада на ръководството и изявлението на председателя".

[37] Разделът относно ключовите одиторски въпроси се изисква единствено по отношение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [38]

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен)*.]

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен*).]

[Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].[39]]

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*]

[*Дата*]

[38] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[39] Името на съдружника, отговорен за ангажимента се включва в одиторския доклад при одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, с изключение на редките случаи, когато може разумно да се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност (вж. МОС 700 (преработен), параграф 46).

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 800 (ПРЕРАБОТЕН)
КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, ИЗГОТВЕНИ В СЪОТВЕТСТВИЕ С РАМКИ СЪС СПЕЦИАЛНО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ

(В сила за одити на финансови отчет за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1–3

Дата на влизане в сила 4

Цел 5

Определения 6–7

Изисквания

Съображения при приемане на ангажимента 8

Съображения при планиране и изпълнение на одита 9–10

Съображения при формиране на мнение и издаване на доклад 11–14

Материали за приложение и други пояснителни материали

Дефиниране на рамка със специално предназначение A1–A4

Съображения при приемане на ангажимента A5–A8

Съображения при планиране и изпълнение на одита A9–A12

Съображения при формиране на мнение и издаване на доклад A13–A21

Приложение: Примери за доклади на независимия одитор върху финансови отчети със специално предназначение

Международен одиторски стандарт (МОС) 800 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с рамки със специално предназначение*, трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Международните одиторски стандарти (МОС) от поредицата 100-700 са приложими при одита на финансови отчети. Настоящият МОС разглежда конкретни съображения, свързани с прилагането на тези МОС по отношение на одита на финансови отчети, изготвени в съответствие с рамка със специално предназначение.

2. Настоящият МОС е съставен и изложен в контекста на пълен комплект на финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение. МОС 805 (преработен)[1] разглежда конкретните съображения, които имат отношение към одита на отделен компонент от финансовия отчет или на специфичен елемент, сметка или позиция във финансовия отчет.

3. Настоящият МОС не отменя изискванията на останалите МОС, нито има претенциите да разглежда всички специфични съображения, които биха могли да бъдат уместни при конкретните обстоятелства на даден ангажимент.

Дата на влизане в сила

4. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

Цел

5. Целта на одитора при прилагането на МОС по отношение на одита на финансови отчети, изготвени в съответствие с рамка със специално предназначение, е да разгледа по подходящ начин конкретните съображения, които имат отношение към:

   (а) приемането на ангажимента;

   (б) планирането и изпълнението на този ангажимент; и

   (в) формирането на мнение и издаването на доклад върху финансовия отчет.

Определения

6. За целите на МОС следните термини имат значенията, които са им определени по-долу:

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

(а) Финансов отчет със специално предназначение – Финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение. (Вж. параграф А4)

(б) Рамка със специално предназначение –Рамка за финансово отчитане, разработена с цел удовлетворяване на потребностите от финансова информация на конкретни потребители. Рамката за финансово отчитане може да бъде рамка за достоверно представяне или рамка за съответствие.[2] (Вж. параграфи А1–А4)

7. В настоящия МОС „финансов отчет" означава „пълен комплект на финансов отчет със специално предназначение". Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане определят представянето, структурата и съдържанието на финансовия отчет и това какво представлява пълен комплект на финансовия отчет. Позоваването към „Финансов отчет със специално предназначение" включва и свързаните с него оповестявания.

Изисквания

Съображения при приемане на ангажимента

Приемливост на рамката за финансово отчитане

8. МОС 210 изисква от одитора да определи приемливостта на рамката за финансово отчитане, използвана при изготвянето на финансовия отчет.[3] При одит на финансов отчет със специално предназначение, одиторът следва да придобие разбиране за: (вж. параграфи А5–А8)

(а) целта, за която се изготвя финансовият отчет;

(б) предвидените потребители; и

(в) мерките, предприети от ръководството за определяне, че приложимата рамка за финансово отчитане е приемлива при конкретните обстоятелства.

Съображения при планиране и изпълнение на одита

9. МОС 200 изисква от одитора да спази изискванията на всички МОС, имащи отношение към конкретния одит.[4] При планирането и изпълнението на одита на финансов отчет със специално предназначение одиторът следва да определи дали прилагането на МОС

ISA.

[2] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 13(а)

[3] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграф 6(а)

[4] МОС 200, параграф 18

изисква вземането под внимание на специфични съображения при обстоятелствата на конкретния ангажимент. (Вж. параграфи А9–А12)

10. МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква от одитора да придобие разбиране за приложимата рамка за финансово отчитане и счетоводните политики на предприятието, както и за евентуални промени в тях.[5] В случай на финансов отчет, изготвен в съответствие с разпоредбите на договор, одиторът следва да придобие разбиране за съществените тълкувания на договора, които ръководството е направило при изготвянето на този финансов отчет. Дадено тълкуване е съществено, когато възприемането на друго разумно тълкуване би довело до съществена разлика в информацията, представена във финансовия отчет.

Съображения при формиране на мнение и издаване на доклад

11. Когато формира мнение и издава доклад върху финансов отчет със специално предназначение, одиторът следва да приложи изискванията на МОС 700 (преработен).[6] (Вж. параграфи А13–А19)

Описание на приложимата рамка за финансово отчитане

12. МОС 700 (преработен) изисква от одитора да оцени дали финансовият отчет прави адекватна препратка или описва по подходящ начин приложимата рамка за финансово отчитане.[7] В случай на финансов отчет, изготвен в съответствие с разпоредбите на договор, одиторът следва да оцени дали финансовият отчет описва подходящо съществените тълкувания на договора, върху който се базира този отчет.

13. МОС 700 (преработен) разглежда формата и съдържанието на одиторския доклад, включително конкретната подредба на определени елементи. В случая на одиторски доклад върху финансов отчет със специално предназначение:

    (а) одиторският доклад следва да опише и целта, за която се изготвя финансовият отчет и ако е необходимо, предвидените потребители, или да направи препратка към пояснително приложение във финансовия отчет със специално предназначение, което съдържа тази информация; и

    (б) ако при изготвянето на този финансов отчет ръководството има избор от рамки за финансово отчитане, обяснението за

[5] МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*, параграф 19(б)

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

[7] МОС 700 (преработен), параграф 15

отговорността на ръководството[8] за финансовия отчет следва да съдържа и препратка към неговата отговорност за определяне дали приложимата рамка за финансово отчитане е приемлива при конкретните обстоятелства.

Обръщане внимание на запознаващите се с доклада лица върху това, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение

14. Одиторският доклад върху финансов отчет със специално предназначение следва да включва параграф за обръщане на внимание, който да информира потребителите на одиторския доклад, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение и че в резултат на това той може да не е подходящ за други цели. (Вж. параграфи А20–А21)

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Дефиниране на рамката със специално предназначение (Вж. параграф 6)

А1. Примери за рамки със специално предназначение са:

- База за счетоводно отчитане за данъчни цели по отношение на комплект на финансов отчет, който се прилага към данъчната декларация на предприятието;
- База за счетоводно отчитане въз основа на паричните постъпления и плащания по отношение на информация за паричните потоци, която кредиторите на предприятието биха могли да поискат то да изготви;
- Разпоредби за финансово отчитане, установени от регулаторен орган, за да се отговори на изискванията на този орган; или
- Разпоредби за финансово отчитане в договор, като например облигационен заем, договор за кредит или безвъзмездна помощ по проект.

А2. Може да съществуват обстоятелства, при които рамката със специално предназначение се базира на рамка за финансово отчитане, установена от оправомощена или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти или установена въз основа на закон или нормативна разпоредба, но която не отговаря на всички изисквания на тази рамка. Пример за това е договор, който изисква финансовият отчет да бъде изготвен в съответствие с повечето, но не всички стандарти за

[8] Или друг термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция

финансово отчитане в юрисдикция Х. Когато това е приемливо при съществуващите по отношение на ангажимента обстоятелства, не е уместно описанието на приложимата рамка за финансово отчитане във финансовия отчет със специално предназначение да навежда на мисълта или подсказва пълно спазване на рамката за финансово отчитане, установена от оправомощената или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти или въз основа на закон или нормативна разпоредба. В горния пример с договора, описанието на приложимата рамка за финансово отчитане може да прави препратка към разпоредбите за финансово отчитане, съдържащи се в договора, вместо да прави препратка към стандартите за финансово отчитане в юрисдикция Х.

А3. При обстоятелствата, описани в параграф А2, рамката със специално предназначение може да не е рамка за достоверно представяне дори ако рамката за финансово отчитане, на която тя се базира, е такава. Това е така, защото рамката със специално предназначение може да не отговаря на всички изисквания на рамката за финансово отчитане, установена от оправомощена или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти, или въз основа на закон или нормативна разпоредба, които са необходими за постигане на достоверно представяне на финансовия отчет.

А4. Финансовият отчет, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение, може да е единственият, който предприятието изготвя. При такива обстоятелства този финансов отчет може да се използва от потребители, различни от онези, за които е разработена рамката за финансово отчитане. Независимо от широкото разпространение на финансовия отчет при тези обстоятелства, той продължава да се разглежда като такъв със специално предназначение за целите на МОС. Изискванията в параграфи 13-14 са разработени с оглед избягване на недоразумения относно целта, за която се изготвя финансовият отчет. Оповестяванията включват пояснителна или описателна информация, изложена съгласно изискванията, изрично разрешена или позволена по друг начин от приложимата рамка за финансово отчитане, на лицевата страна на финансовия отчет, в пояснителните приложения към него, или включена в тях посредством кръстосани препратки.[9]

Съображения при приемане на ангажимента

Приемливост на рамката за финансово отчитане (Вж. параграф 8)

А5. В случай на финансов отчет със специално предназначение нуждите от финансова информация на предвидените потребители са основен

[9] МОС 200, параграф 13(е)

фактор при определянето на приемливостта на рамката за финансово отчитане, използвана при изготвянето на финансовия отчет.

А6. Приложимата рамка за финансово отчитане може да обхваща стандарти за финансово отчитане, установени от организация, която е оправомощена или призната да издава стандарти за финансови отчети със специално предназначение. В такъв случай тези стандарти се считат за приемливи за целта, ако организацията следва установен и прозрачен процес, включващ обсъждане и разглеждане на становищата на съответните заинтересовани страни. В някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да предписва рамката за финансово отчитане, която следва да бъде използвана от ръководството при изготвянето на финансови отчети със специално предназначение за определен тип предприятия. Например, даден регулаторен орган може да установи разпоредби за финансово отчитане, които да отговарят на неговите изисквания. При отсъствието на индикации за противното тази рамка за финансово отчитане се счита за приемлива за финансовите отчети със специално предназначение, изготвяни от такова предприятие.

А7. Когато стандартите за финансово отчитане, посочени в параграф А6, са допълнени от законови или регулаторни изисквания, МОС 210 изисква от одитора да определи дали съществуват каквито и да било противоречия между стандартите за финансово отчитане и тези допълнителни изисквания, и предписва действията, които да бъдат предприети от него, ако съществуват такива.[10]

А8. Приложимата рамка за финансово отчитане може да обхваща разпоредби за финансово отчитане по договор или от източници, различни от описаните в параграфи А6 и А7. В този случай приемливостта на рамката за финансово отчитане при съществуващите за ангажимента обстоятелства, се определя, като се преценява дали рамката видимо притежава качествата, които обичайно са проявявани от приемливите рамки за финансово отчитане, както това е описано в Приложение 2 на МОС 210. В случай на рамка със специално предназначение, относителната важност за даден ангажимент на всяко от качествата, които обичайно се проявяват от приемливите рамки за финансово отчитане, е предмет на професионална преценка. Например, за целите на установяването на стойността на нетните активи на дадено предприятие към датата на неговата продажба, доставчикът и купувачът може да са договорили, че за техните нужди ще бъдат подходящи много предпазливи приблизителни оценки за провизиите за несъбираеми вземания, въпреки че тази финансова информация не е

[10] МОС 210, параграф 18

неутрална в сравнение с финансовата информация, изготвена в съответствие с дадена рамка с общо предназначение.

Съображения при планиране и изпълнение на одита (Вж. параграф 9)

A9. МОС 200 изисква от одитора да спази (а) приложимите етични изисквания, включително тези, свързани с независимостта, отнасящи се до ангажименти за одит на финансови отчети, и (б) всички МОС, имащи отношение към одита. Стандартът изисква също така одиторът да спази всяко едно изискване на даден МОС, освен ако при конкретните обстоятелства на одита целият МОС не е приложим, или това изискване не е уместно, тъй като зависи от изпълнението на определено условие, а това условие не е налице. При извънредни обстоятелства одиторът може да прецени, че е необходимо да се отклони от уместно изискване на определен МОС, като изпълни алтернативни одиторски процедури, за да постигне целта на това изискване.[11]

A10. Приложението на някои от изискванията на МОС при одита на финансови отчети със специално предназначение може да изисква специално обмисляне от страна на одитора. Например, в МОС 320 преценките за въпроси, които са съществени за потребителите на финансовия отчет, се базират на разглеждане на общите потребности от финансова информация на потребителите като група.[12] В случая с одит на финансов отчет със специално предназначение, обаче, тези преценки се базират на разглеждане на нуждите от финансова информация на предвидените потребители.

A11. В случай на финансов отчет със специално предназначение, например такъв, изготвен в съответствие с изискванията на договор, ръководството може да съгласува с предвидените потребители праг, под който неправилните отчитания, идентифицирани по време на одита, няма да бъдат коригирани или поправяни по друг начин. Съществуването на такъв праг не освобождава одитора от изискването да определи ниво на същественост в съответствие с МОС 320, за целите на планирането и изпълнението на одита на финансовия отчет със специално предназначение.

A12. МОС 260 (преработен) изисква одиторът да определи подходящото лице или лица в рамките на структурата на общо управление на предприятието, с които да комуникира.[13] МОС 260 (преработен) отбелязва, че в някои случаи всички лица, натоварени с общо управление участват в ръководството на предприятието и прилагането на изискванията за

[11] МОС 200, параграфи 14, 18 и 22–23

[12] МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*, параграф 2

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

комуникация съответно се изменя така, че да отрази това положение.[14] Когато предприятието изготвя също така и пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение, лицето или лицата, носещи отговорност за контрола над изготвянето на финансовия отчет със специално предназначение може да не съвпадат с лицата, натоварени с общо управление, които носят отговорност за контрола над изготвянето на финансовия отчет с общо предназначение.

Съображения при формиране на мнение и издаване на доклад (Вж. параграф 11)

A13. Приложението към настоящия МОС съдържа примери за доклади на независимия одитор върху финансови отчети със специално предназначение. Възможно е и други примери за одиторски доклади да имат отношение към докладването върху финансови отчети със специално предназначение (вижте например Приложенията към МОС 700 (преработен), МОС 705 (преработен),[15] МОС 570 (преработен),[16] МОС 720 (преработен)[17] и МОС 706 (преработен)).[18]

Прилагане на МОС 700 (преработен) при издаване на доклад върху финансов отчет със специално предназначение

A14. Параграф 11 от настоящия МОС пояснява, че от одитора се изисква да прилага МОС 700 (преработен) при формиране на мнение и издаване на доклад върху финансови отчети със специално предназначение. При това от одитора се изисква също така да прилага и изискванията за докладване, съдържащи се в други МОС, като одиторът може да счете съображенията, разгледани в параграфи A15–A19 по-долу за полезни.

Действащо предприятие

A15. Финансовият отчет със специално предназначение може да е или да не е изготвен в съответствие с рамка за финансово отчитане, при която да е уместно използването на счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие (например, счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие не е уместна при някои финансови отчети, изготвени за целите на данъчното облагане в конкретни юрисдикции).[19] В зависимост от приложимата рамка за финансово

[14] МОС 260 (преработен), параграф A8

[15] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

[16] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

[17] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

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

[19] МОС 570 (преработен), параграф 2

отчитане, използвана при изготвянето на финансовия отчет със специално предназначение, може да е необходимо описанието в одиторския доклад на отговорностите на ръководството[20] отнасящи се до предположението за действащо предприятие, да бъде съответно адаптирано. Описанието в одиторския доклад на отговорностите на одитора[21] може също да е необходимо да бъде съответно адаптирано, в зависимост от начина, по който МОС 570 (преработен) е приложим при конкретните обстоятелства на ангажимента.

Ключови одиторски въпроси

А16. МОС 700 (преработен) изисква одиторът да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701[22] при одит на пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение на регистрирано за търгуване на борсата предприятие. При одит на финансови отчети със специално предназначение МОС 701 е приложим само когато комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад върху финансови отчети със специално предназначение се изисква от закон или нормативна разпоредба или когато одиторът на друго основание реши да комуникира ключови одиторски въпроси. Когато ключови одиторски въпроси се комуникират в одиторския доклад върху финансов отчет със специално предназначение, МОС 701 е приложим в неговата цялост.[23]

Друга информация

А17. МОС 720 (преработен) разглежда отговорностите на одитора, отнасящи се до друга информация. В контекста на този МОС, доклади, съдържащи или съпътстващи финансовия отчет със специално предназначение — целта на които е да предоставят на собствениците (или на сходни заинтересовани страни) информация относно въпроси, представени във финансовия отчет със специално предназначение —се считат за целите на МОС 720 (преработен) за годишни доклади. В случая на финансов отчет, изготвен като е използвана рамка със специално предназначение, терминът „сходни заинтересовани страни" включва специфичните потребители, чиито нужди от финансова информация се удовлетворяват чрез разработването на рамката със специално предназначение, използвана за изготвянето на финансовия отчет със специално предназначение. Когато одиторът установи, че предприятието планира да издаде такъв доклад, изискванията в МОС

[20] Вж. МОС 700 (преработен), параграфи 34(б) и А49

[21] Вж. МОС 700 (преработен), параграф 39(б)(iv)

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

[23] МОС 700 (преработен), параграф 31

720 (преработен) са приложими по отношение на одита на финансовия отчет със специално предназначение.

Име на съдружника, отговорен за ангажимента

A18. Съдържащото се в МОС 700 (преработен) изискване одиторът да включи в одиторския доклад името на съдружника, отговорен за ангажимента, е приложимо и по отношение на одита на финансови отчети със специално предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия.[24] Закон или нормативна разпоредба може да изисква одиторът да включи в одиторския доклад името на съдружника, отговорен за ангажимента, или одиторът може на друго основание да реши да постъпи по този начин, когато издава доклад върху финансов отчет със специално предназначение на предприятия, различни от регистрираните за търгуване на борсата.

Включване на препратка към одиторския доклад върху пълния комплект на финансов отчет с общо предназначение

A19. Одиторът може да счете за целесъобразно да направи в параграф „Други въпроси" в одиторския доклад върху финансов отчет със специално предназначение препратка към одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет с общо предназначение или към въпрос или въпроси, докладвани в него (виж МОС 706 (преработен)).[25] Така например, одиторът може да счете за целесъобразно да направи в одиторския доклад върху финансов отчет със специално предназначение препратка към раздела „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие", включен в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет с общо предназначение.

Обръщане внимание на запознаващите се с доклада лица върху това, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение (Вж. параграф 14)

A20. Финансовият отчет със специално предназначение може да се използва за цели, различни от онези, за които е предвиден. Например, регулаторен орган може да изисква определени предприятия да подават в публични регистри финансови отчети със специално предназначение. С цел избягване на неправилно разбиране, одиторът заостря вниманието на потребителите на одиторския доклад посредством включване на параграф за обръщане на внимание, поясняващ, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение и следователно може да не е подходящ за други цели.

[24] Вж. МОС 700 (преработен), параграфи 46 и A62–A64

[25] Вж. МОС 706 (преработен), параграфи 10–11

МОС 706 (преработен) изисква този параграф да бъде включен в рамките на самостоятелен раздел в одиторски доклад с подходящо заглавие, съдържащо израза „обръщане на внимание”.[26]

Ограничаване на разпространението или използването (Вж. параграф 14)

A21. В допълнение към обръщането на внимание, което се изисква съгласно параграф 14, одиторът може да счете, че е уместно да посочи, че одиторският доклад е предназначен единствено за конкретни потребители. В зависимост от законодателството или нормативните разпоредби в дадената юрисдикция, това може да се постигне чрез ограничаване на разпространението или използването на одиторския доклад. При тези обстоятелства параграфът, посочен в параграф 14 може да се разшири, така че да включи тези други въпроси, като заглавието му се модифицира по подходящ начин (вж. примерите в Приложението към настоящия МОС).

[26] Вж. параграф 9(а) в МОС 706 (преработен)

Приложение

(Вж. параграфи А13 и А21)

Примери за доклади на независимия одитор върху финансови отчети със специално предназначение

- Пример 1: Одиторски доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с разпоредби за финансово отчитане на договор (за целите на този пример, рамка за съответствие).
- Пример 2: Одиторски доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с данъчна база за счетоводно отчитане в юрисдикция X (за целите на този пример, рамка за съответствие).
- Пример 3: Одиторски доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с разпоредби за финансово отчитане, установени от регулаторен орган (за целите на този пример, рамка за достоверно представяне).

Пример 1: Одиторски доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане на договор (за целите на настоящия пример – рамка за съответствие)

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане на договор (т.е. рамка със специално предназначение). Ръководството няма избор на рамки за финансово отчитане.**
- **Приложимата рамка за финансово отчитане е рамка за съответствие.**
- **Одиторски доклад върху пълния комплект на финансов отчет с общо предназначение не е издаван.**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **Разпространението и използването на одиторския доклад са ограничени.**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е определил, че няма друга информация (т.е. изискванията на МОС 720 (преработен) не са приложими).**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над процеса на финансово отчитане са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местен закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от счетоводния баланс към 31 декември 20X1 г., отчета за доходите, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, съдържащи и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет на компанията за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане в раздел Z на договор от дата 1 януари 20X1 г., сключен между компанията и компания DEF („Договорът”).

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Обръщане на внимание - база за счетоводно отчитане и ограничаване на разпространението и използването

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение X към финансовия отчет, което описва базата за счетоводно отчитане. Финансовият отчет е изготвен, за да подпомогне компанията при спазването на разпоредбите за финансово отчитане в посочения по-горе договор. В резултат на това финансовият отчет може да не е подходящ за други цели. Нашият доклад е предвиден единствено за компанията и компания DEF и не би следвало да бъде разпространяван или използван от други трети страни. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [27]

[27] Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане в Раздел Z на Договора и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за осигуряване изготвянето на финансови отчети, които да не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността ѝ, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на компанията.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето одиторско мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Параграф 41(б) от МОС 700 (преработен) пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) от МОС 700 (преработен) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор

на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.

- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.[28]

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

- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция]

[*Адрес на одитора*] [Местата на датата и адреса са разменени)]

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

[*Дата*]

Пример 2: Одиторски доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с данъчна база за счетоводно отчитане в юрисдикция X (за целите на този пример, рамка за съответствие)

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансов отчет, който е изготвен от ръководството на съдружие („partnership“) в съответствие с данъчната база за счетоводно отчитане в юрисдикция X (т.е. рамка със специално предназначение), за да се подпомогнат участниците в съдружието при изготвянето на личните им данъчни декларации за доходите. Ръководството няма избор на рамки за финансово отчитане.**
- **Приложимата рамка за финансово отчитане е рамка за съответствие.**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **Разпространението на одиторския доклад е ограничено.**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**
- **Одиторът е определил, че няма друга информация (т.е. изискванията на МОС 720 (преработен) не са приложими).**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местен закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на съдружие („partnership") ABC („съдружието"), състоящ се от счетоводния баланс към 31 декември 20X1 г. и отчета за доходите за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, съдържащи и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет на съдружието за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [*опишете приложимия закон за данъците върху дохода*] на юрисдикция X.

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от съдружието в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Обръщане на внимание - база за счетоводно отчитане и ограничаване на разпространението

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение X към финансовия отчет, което описва базата за счетоводно отчитане. Финансовият отчет е изготвен, за да подпомогне участниците в съдружието при изготвянето на личните им данъчни декларации за доходите. В резултат на това финансовият отчет може да не е подходящ за други цели. Нашият доклад е предвиден единствено за съдружието и за участниците в него и не би следвало да бъде разпространяван сред други трети страни. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [29]

Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с данъчната база за счетоводно отчитане в юрисдикция X и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за осигуряване изготвянето на финансови отчети, които да не

[29] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността ѝ, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на събирателното дружество.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето одиторско мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС), винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Параграф 41(б) от МОС 700 (преработен) пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) от МОС 700 (преработен) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане,

което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.

- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на събирателното дружество.[30]
- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.
- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*] [Местата на датата и адреса са разменени)]

[*Дата*]

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

Пример 3: Одиторски доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане, установени от регулаторен орган (за целите на настоящия пример – рамка за достоверно представяне)

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане, установени от регулаторен орган (т.е. рамка със специално предназначение), за да отговори на изискванията на този регулаторен орган. Ръководството няма избор на рамки за финансово отчитане.**
- **Приложимата рамка за финансово отчитане е рамка за достоверно представяне.**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен). Оповестяването на тази съществена несигурност във финансовия отчет е адекватно.**
- **Разпространението и използването на одиторския доклад не са ограничени.**
- **Регулаторният орган изисква от одитора да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.**
- **Параграфът „Други въпрос“ посочва факта, че одиторът е издал също така и одиторски доклад върху финансовия отчет, изготвен от компанията ABC за същия период в съответствие с рамка с общо предназначение.**
- **Одиторът е определил, че няма друга информация (т.е. изискванията на МОС 720 (преработен) не са приложими).**

- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местен закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[До акционерите на компания ABC или подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC („компанията“), състоящ се от счетоводния баланс към 31 декември 20X1 г., отчета за доходите, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, съдържащи и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики.

По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (*за*) нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане на раздел Y от Наредба Z.

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Обръщане на внимание - база за счетоводно отчитане

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение X към финансовия отчет, което описва базата за счетоводно отчитане. Финансовият отчет е изготвен, за да подпомогне компанията при спазването на изискванията на регулаторен орган DEF. В резултат на това финансовият отчет може да не е подходящ за други цели. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие

Обръщаме внимание на Пояснително приложение 6 във финансовия отчет, в което се посочва, че компанията е понесла нетна загуба в размер на ZZZ през годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., като към тази дата текущите пасиви на компанията превишават общата сума на активите с YYY. Както е посочено в Пояснително приложение 6, тези събития или условия, наред с останалите въпроси, изложени в Пояснително приложение 6, сочат, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани като част от нашия одит на финансовия отчет като цяло и формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси. В допълнение към въпроса, описан в раздела по-горе *Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие*, ние определихме въпросите, описани по-долу, като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

[*Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701, приложен към този одит.*]

Други въпроси

Компанията е изготвила отделен комплект на финансовия отчет за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти, върху който сме издали отделен одиторски доклад до акционерите на компанията с дата 31 март 20X2 г.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет [31]

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане на

[31] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

раздел Y от Наредба Z[32] и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за осигуряване изготвянето на финансови отчети, които да не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността ѝ, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на компанията.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето одиторско мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС), винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Параграф 41(б) от МОС 700 (преработен) пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) от МОС 700 (преработен) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския

[32] Когато отговорността на ръководството е да се изготви финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, този текст би могъл да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и честна представа в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане на раздел Y от Наредба Z и за такава...”

доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.
- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.[33]
- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

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

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

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

Ние предоставяме също така на лицата, натоварени с общо управление, изявление, че сме изпълнили приложимите етични изисквания във връзка с независимостта и че ще комуникираме с тях всички взаимоотношения и други въпроси, които биха могли разумно да бъдат разглеждани като имащи отношение към независимостта ни, а когато е приложимо, и действията, предприети за елиминиране на заплахите или приложените предпазни мерки.

Сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, ние определяме тези въпроси, които са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период и които следователно са ключови одиторски въпроси. Ние описваме тези въпроси в нашия одиторски доклад, освен в случаите, в които закон или нормативна разпоредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос или когато, в изключително редки случаи, ние решим, че даден въпрос не следва да бъде комуникиран в нашия доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последствия от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация.

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*] [Местата на датата и адреса са разменени)]

[*Дата*]

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 805 (ПРЕРАБОТЕН)

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ ОТЧЕТ И НА КОНКРЕТНИ ЕЛЕМЕНТИ, СМЕТКИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ ОТЧЕТ

(В сила за одити за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1–3
Дата на влизане в сила	4
Цел	**5**
Определения	**6**
Изисквания	
Съображения при приемане на ангажимента	7–9
Съображения при планиране и изпълнение на одита	10
Съображения при формиране на мнение и издаване на доклад	11–17
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Обхват на настоящия МОС	A1–A4
Съображения при приемане на ангажимента	A5–A9
Съображения при планиране и изпълнение на одита	A10–A15
Съображения при формиране на мнение и издаване на доклад	A16–A28
Приложение 1: Примери за конкретни елементи, сметки и позиции във финансовия отчет	
Приложение 2: Примери за доклади на независимия одитор върху отделен компонент на финансовия отчет и върху конкретен елемент от финансовия отчет	

Международен одиторски стандарт (МОС) 805 (преработен), *Конкретни съображения – одити на отделни компоненти на финансов отчет и на конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет*, трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Международните одиторски стандарти (МОС) от поредицата 100-700 се прилагат при одити на финансови отчети и трябва да бъдат адаптирани, както е необходимо според конкретната ситуация, когато се прилагат при одити на друга историческа финансова информация. Настоящият МОС разглежда конкретни съображения при прилагането на тези МОС при одита на отделни компоненти на финансовия отчет и на конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет. Отделен компонент на финансовия отчет или конкретният елемент, сметка или позиция от финансовия отчет могат да бъдат изготвени в съответствие с рамка с общо или със специално предназначение. Ако са изготвени в съответствие с рамка със специално предназначение, при одита се прилага и МОС 800 (преработен)[1]. (Вж. параграфи А1–А4)

2. Настоящият МОС не се прилага по отношение на обстоятелства, при които одиторски процедури се изпълняват от одитор на компонент върху финансовата информация на компонента за целите на одита на финансовия отчет на групата (вж. МОС 600 (преработен)).[2]

3. Настоящият МОС не отменя изискванията на останалите МОС, нито има претенциите да разглежда всички специфични съображения, които биха могли да бъдат уместни при конкретните обстоятелства на даден ангажимент.

Дата на влизане в сила

4. Настоящият МОС е в сила за одити на отделен компонент на финансов отчет или на конкретни елементи, сметки или позиции за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г. В случай на одити на отделен компонент на финансов отчет или на конкретни елементи, сметки или позиции от финансов отчет към определена дата, настоящият МОС е в сила за одити на такава информация, когато тази дата се пада на или след 15 декември 2016 г.

Цел

5. Целта на одитора при прилагането на МОС по отношение одита на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент,

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

[2] МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

сметка или позиция от финансовия отчет е да разгледа по подходящ начин специфичните съображения, имащи отношение към:

(а) приемането на ангажимента;

(б) планирането и изпълнението на ангажимента; и

(в) формирането на мнение и издаването на доклад върху отделния компонент на финансовия отчет или върху конкретния елемент, сметка или позиция от финансовия отчет.

Определения

6. За целите на настоящия МОС, терминът:

(а) „Елемент от финансов отчет" или „елемент" означава „елемент, сметка или позиция във финансовия отчет";

(б) „Международни стандарти за финансово отчитане" означава Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО), издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти; и

(в) Отделен компонент на финансовия отчет или конкретен елемент от финансовия отчет включва и свързаните с него оповестявания. Тези оповестявания обикновено обхващат пояснителна или друга описателна информация, имаща отношение към финансовия отчет или елемента. (Вж. параграф А2)

Изисквания

Съображения при приемане на ангажимента

Прилагане на МОС

7. МОС 200 изисква от одитора да спази всички МОС, приложими при одита.[3] В случай на одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет, това изискване се прилага независимо дали одиторът е ангажиран да извърши одит и на пълния комплект на финансовия отчет на предприятието. Ако одиторът не е ангажиран да извърши одит и на пълния комплект на финансовия отчет на предприятието, одиторът следва да определи дали одитът на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от този финансов отчет в съответствие с МОС е практически осъществим. (Вж. параграфи А5–А6)

[3] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 18

Приемливост на рамката за финансово отчитане

8. МОС 210 изисква от одитора да определи приемливостта на рамката за финансово отчитане, приложена при изготвянето на финансовия отчет.[4] В случай на одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет, определянето на приемливостта следва да включва преценка дали прилагането на рамката за финансово отчитане ще доведе до представяне, осигуряващо адекватни оповестявания, които да позволят на предвидените потребители да разберат информацията, съдържаща се във финансовия отчет или в елемента, както и ефекта на съществените сделки, операции и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет или елемента. (Вж. параграф А7)

Форма на мнението

9. МОС 210 изисква договорените условия на ангажимента за одит да включват очакваната форма на всякакви доклади, които ще бъдат издадени от одитора.[5] В случай на одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет, одиторът следва да прецени дали очакваната форма на мнението е подходяща при конкретните обстоятелства. (Вж. параграфи А8–А9)

Съображения при планиране и изпълнение на одита

10. МОС 200 посочва, че МОС са изготвени в контекста на одит на финансови отчети; те трябва да бъдат адаптирани, както е необходимо според конкретната ситуация, когато се прилагат при одит на друга историческа финансова информация.[6,7] При планирането и изпълнението на одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет, одиторът следва да адаптира всички приложими при одита МОС, както е необходимо според конкретните обстоятелства на ангажимента. (Вж. параграфи А10–А15)

Съображения при формиране на мнение и издаване на доклад

11. Когато формира мнение и издава доклад върху отделен компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет, одиторът следва да прилага изискванията на МОС 700 (преработен),[8] а

ISA.

[4] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграф 6(а)

[5] МОС 210, параграф 10(д)

[6] МОС 200, параграф 2

[7] МОС 200, параграф 13(е), пояснява, че терминът „финансов отчет" обикновено се отнася до пълния комплект на финансовия отчет, определен от изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.

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

когато е приложимо и на МОС 800 (преработен), адаптирани както е необходимо според конкретните обстоятелства на ангажимента. (Вж. параграфи А16–А22)

Издаване на доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието и върху отделен компонент на финансовия отчет или върху конкретен елемент от този финансов отчет

12. Ако одиторът поеме ангажимент да издаде доклад върху отделен компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет, паралелно с ангажимента да извърши одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятието, одиторът следва да изрази отделно мнение за всеки ангажимент.

13. Одитираният отделен компонент на финансовия отчет или одитираният конкретен елемент от финансовия отчет може да бъде публикуван заедно с одитирания пълен комплект на финансовия отчет на предприятието. Ако одиторът достигне до заключение, че представянето на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет не ги разграничава в достатъчна степен от пълния комплект на финансовия отчет, одиторът следва да поиска от ръководството да коригира тази ситуация. Спазвайки изискванията на параграфи 15 и 16, одиторът следва да разграничи мнението относно отделния компонент на финансовия отчет или конкретния елемент от финансовия отчет от мнението относно пълния комплект на финансовия отчет. Одиторът не следва да издава одиторски доклад, съдържащ мнение относно отделния компонент на финансовия отчет или конкретния елемент от финансовия отчет, докато не бъде удовлетворен от направеното разграничаване.

    Преценяване на последствията от определени въпроси, включени в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието, за одита на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет и за одиторския доклад върху тях

14. Ако одиторският доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието включва:

    (а) модифицирано мнение в съответствие с МОС 705 (преработен);[9]

    (б) параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в съответствие с МОС 706 (преработен);[10]

[9] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

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

(в) раздел, посветен на съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, в съответствие с МОС 570 (преработен);[11]

(г) комуникиране на ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701;[12] или

(д) изявление, което описва некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация в съответствие с МОС 720 (преработен);[13]

одиторът следва да прецени последствията, ако има такива, които тези въпроси имат за одита на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет и за одиторския доклад върху тях. (Вж. параграфи А23–А27)

Отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието

15. Ако одиторът достигне до заключение, че е необходимо да изрази отрицателно мнение или да откаже изразяване на мнение относно пълния комплект на финансовия отчет на предприятието като цяло, МОС 705 (преработен) не разрешава на одитора да включи в същия одиторски доклад немодифицирано мнение относно отделен компонент на финансовия отчет, който съставлява част от този финансов отчет, или относно конкретен елемент от този финансов отчет.[14] Това е така, защото такова немодифицирано мнение би противоречало на отрицателното мнение или на отказа от изразяване на мнение относно пълния комплект на финансовия отчет на предприятието като цяло. (Вж. параграф А28)

16. Ако одиторът достигне до заключение, че е необходимо да изрази отрицателно мнение или да откаже изразяване на мнение относно пълния комплект на финансовия отчет на предприятието като цяло, но въпреки това, в контекста на отделен одит на конкретен елемент от този финансов отчет, одиторът счете за уместно да изрази немодифицирано мнение относно този елемент, одиторът следва да постъпи по този начин, единствено ако:

(а) това не е забранено на одитора от закон или нормативна разпоредба;

[11] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие,* параграф 22

[12] МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*, параграф 13

[13] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация,* параграф 22(д)(ii)

[14] МОС 705 (преработен), параграф 15

(б) това мнение е изразено в одиторски доклад, който не се публикува заедно с одиторския доклад, съдържащ отрицателното мнение или отказа от изразяване на мнение; и

(в) елементът не представлява основна част от пълния комплект на финансовия отчет на предприятието.

17. Одиторът не следва да изразява немодифицирано мнение относно отделен компонент от пълния комплект на финансовия отчет, в случай че одиторът е изразил отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение относно пълния комплект на финансовия отчет като цяло. Това е валидно дори ако одиторският доклад върху отделния компонент на финансовия отчет не се публикува заедно с одиторския доклад, съдържащ отрицателното мнение или отказа от изразяване на мнение. Причината за това е, отделният компонент на финансовия отчет се счита за съставляващ основна част от този финансов отчет.

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (Вж. параграф 1, 6(в))

A1. МОС 200 дефинира термина „историческа финансова информация" като информация, имаща финансово изражение, по отношение на конкретно предприятие, която се получава основно от счетоводната му система и се отнася за икономически събития, възникнали в минали периоди от време, или за икономически условия и обстоятелства към определени моменти в миналото.[15]

A2. МОС 200 дефинира термина „финансов отчет" като структурирано представяне на историческа финансова информация, включително оповестявания, чието предназначение е да бъдат представени икономическите ресурси или задължения на предприятието към определен момент, или промените в тях за период от време, в съответствие с дадена рамка за финансово отчитане. Терминът „финансов отчет" обикновено се отнася до пълния комплект на финансовия отчет, определен от изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, но може да се отнася също и до отделен компонент на финансовия отчет. Оповестяванията включват пояснителна или описателна информация, изложена според съответните изисквания, изрично разрешена или позволена по друг начин от приложимата рамка за финансово отчитане, на лицевата страна на финансовия отчет, или в пояснителните приложения, или включена в тях посредством съответни

[15] МОС 200, параграф 13(ж)

препратки.[16] Както е отбелязано в параграф 6(в), отделният компонент на финансов отчет или конкретният елемент от финансовия отчет включва и свързаните с него оповестявания.

А3. МОС са изготвени в контекста на одит на финансови отчети;[17] те трябва да бъдат адаптирани както е необходимо с оглед на конкретната ситуация, когато се прилагат към одит на друга историческа финансова информация, като например отделен компонент на финансов отчет или конкретен елемент от финансов отчет. Настоящият МОС оказва съдействие в тази насока. (Приложение 1 изброява примери на такава друга историческа финансова информация.)

А4. Ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, различен от одит на историческа финансова информация, се изпълнява в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 (преработен).[18]

Съображения при приемане на ангажимента

Прилагане на МОС (Вж. параграф 7)

А5. МОС 200 изисква от одитора да спазва (а) приложимите етични изисквания, включително тези, свързани с независимостта, отнасящи се до ангажименти за одит на финансови отчети, и (б) всички МОС, имащи отношение към одита. Стандартът изисква също така от одитора да спазва всяко едно изискване на даден МОС, освен ако, при конкретните обстоятелства на одита, целият МОС, за който става въпрос, не е приложим или изискването не е уместно, тъй като зависи от изпълнението на определено условие, а това условие не е налице. В изключителни ситуации, одиторът може да прецени за необходимо да се отклони от дадено приложимо изискване на МОС, като изпълни алтернативни одиторски процедури, за да постигне целта на това изискване.[19]

А6. Спазването на изискванията на МОС, приложими при одита на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет, може да не е практически осъществимо, когато одиторът не е ангажиран да извърши и одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятието. В такива случаи одиторът често не разполага със същото разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за неговата система за вътрешен контрол, каквото има

ISA.

[16] МОС 200, параграф 13(е)

[17] МОС 200, параграф 2

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

[19] МОС 200, параграфи 14, 18 и 22–23

одитор, който одитира пълния комплект на финансовия отчет на предприятието. Също така, одиторът не разполага с одиторски доказателства за качеството на счетоводната документация като цяло или на другата счетоводна информация, които би получил при одита на пълния комплект на финансовия отчет на предприятието. Съответно, одиторът може да се нуждае от допълнителни доказателства, за да потвърди одиторските доказателства, получени от счетоводните документи. В случай на одит на конкретен елемент от финансовия отчет, определени МОС изискват одиторска работа, която може да бъде непропорционална спрямо одитирания елемент. Например, макар да е вероятно изискванията на МОС 570 (преработен) да са приложими в конкретната ситуация на одит на справка за вземанията, спазването на тези изисквания може да не е практически осъществимо поради необходимите за това одиторски усилия. Ако одиторът достигне до заключение, че одитът на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет в съответствие с МОС може да не е практически осъществим, одиторът може да обсъди с ръководството дали друг вид ангажимент не би бил по-обоснован от практическа гледна точка.

Приемливост на рамката за финансово отчитане (Вж. параграф 8)

A7. Отделен компонент на финансов отчет или конкретен елемент от финансовия отчет може да са изготвени в съответствие с приложима рамка за финансово отчитане, която се основава върху рамка за финансова отчитане, установена от оправомощена или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти за целите на изготвянето на пълен комплект на финансов отчет (например, МСФО). Ако случаят е такъв, определянето дали приложимата рамка е приемлива може да включва преценка дали тази рамка съдържа всички изисквания на рамката, върху която се базира, които са свързани с представянето на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет, която осигурява достатъчни оповестявания.

Форма на мнението (Вж. параграф 9)

A8. Формата на мнението, което ще бъде изразено от одитора зависи от приложимата рамка за финансово отчитане и приложимите закони или нормативни разпоредби.[20] В съответствие с МОС 700 (преработен):[21]

(a) Когато изразява немодифицирано мнение относно пълния комплект на финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка за

[20] МОС 200, параграф 8

[21] МОС 700 (преработен), параграфи 25–26

достоверно представяне, одиторът използва за изразяване на мнението си, освен ако закон или нормативна разпоредба не изискват друго, една от следните фрази:

(i) финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, ... в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]; или

(ii) финансовият отчет дава вярна и честна представа за … в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]; и

(б) Когато изразява немодифицирано мнение относно пълния комплект на финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка за съответствие, одиторското мнение посочва, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане].

A9. В случая на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет, приложимата рамка за финансово отчитане може да не разглежда изрично представянето на отделния компонент или на конкретния елемент от финансовия отчет. Случаят може да е такъв, когато приложимата рамка за финансово отчитане се базира върху рамка за финансово отчитане, установена от оправомощена или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти за целите на изготвянето на пълен комплект на финансов отчет (например, МСФО). Следователно, одиторът преценява дали очакваната форма на мнение е подходяща в светлината на приложимата рамка за финансово отчитане. Факторите, които могат да окажат влияние върху преценката на одитора дали да използва в одиторското мнение фразите „представя достоверно във всички съществени аспекти” или „дава вярна и честна представа”, включват:

- дали приложимата рамка за финансово отчитане е изрично или по подразбиране ограничена само до изготвянето на пълен комплект на финансов отчет;
- дали отделният компонент на финансов отчет или конкретният елемент от финансовия отчет:
  - съответства изцяло на всяко едно от изискванията на рамката, приложими по отношение на конкретния компонент на финансовия отчет или конкретния елемент, и дали представянето на конкретния компонент на финансовия отчет или конкретния елемент включва свързаните с него оповестявания.
  - ако е необходимо да постигне достоверно представяне, дали осигурява оповестявания извън тези, които се

изискват конкретно от рамката, или, в изключителни случаи, се отклонява от изискване на тази рамка.

Решението на одитора относно очакваната форма на мнението е въпрос на професионална преценка. То може да бъде повлияно от това, дали използването на фразите „представя достоверно във всички съществени аспекти" или „дава вярна и честна представа" в одиторското мнение относно отделния компонент на финансов отчет или конкретния елемент от финансовия отчет, изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, е общоприето в конкретната юрисдикция.

Съображения при планиране и изпълнение на одита (Вж. параграф 10)

A10. Преценката дали всеки един от МОС е приложим изисква внимателно разглеждане. Дори когато предмет на одит е само конкретен елемент от финансовия отчет, МОС като МОС 240,[22] МОС 550[23] и МОС 570 (преработен) по принцип са приложими. Това е така, защото елементът би могъл да съдържа неправилно отчитане в резултат на измама, в резултат на ефекта от сделки и операции със свързани лица, или в резултат на неправилното прилагане на счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие съгласно приложимата рамка за финансово отчитане.

A11. МОС 260 (преработен) изисква одиторът да определи подходящото(ите) лице(а) в рамките на структурата за общо управление на предприятието, с което(които) да комуникира.[24] МОС 260 (преработен) отбелязва, че в някои случаи всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието и прилагането на изискванията за комуникиране се модифицира, така че да отчете това положение.[25] Когато предприятието изготвя и пълен комплект на финансовия отчет, лицето или лицата, носещи отговорност за контрола върху изготвянето на отделния компонент на финансов отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет, може да не съвпадат с лицата, натоварени с общо управление, които носят отговорност за контрола върху изготвянето на пълния комплект на финансовия отчет.

A12. Нещо повече, МОС са изготвени в контекста на одит на финансови отчети; те трябва да бъдат адаптирани както е необходимо при конкретните обстоятелства, когато се прилагат към одит на отделен

---

22 МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*

23 МОС 550, *Свързани лица*

24 МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 11

25 МОС 260 (преработен), параграф 10(б), 13, А1 (трета подточка), А2 и А8.

компонент на финансов отчет[26] или на конкретен елемент от финансовия отчет. Например, писмените изявления от ръководството за пълния комплект на финансовия отчет биха били заменени с писмени изявления за представянето на отделния компонент или на елемента от финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

A13. Въпроси, включени в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет може да имат последствия за одита на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет (вж. параграф 14). При планирането и изпълнението на одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет паралелно с одита на пълния комплект на финансовия отчет на предприятието, одиторът може да е в състояние да използва одиторските доказателства, получени като част от одита на пълния комплект на финансовия отчет на предприятието в одита на отделния компонент или на елемента от финансовия отчет. МОС, обаче, изискват от одитора да планира и изпълни одита на отделния компонент или на елемента така, че да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението относно отделния компонент или елемента от финансовия отчет.

[26] МОС 200, параграф 2

A14. Отделните компоненти на финансовия отчет, които съставляват пълния комплект на финансовия отчет, както и много от конкретните елементи на този финансов отчет, включително отнасящите се до тях оповестявания, са взаимосвързани. Съответно, когато се извършва одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет, одиторът може да не е в състояние да разгледа отделния компонент или елемента изолирано. Като следствие от това, може да се наложи одиторът да изпълни процедури във връзка с взаимосвързаните позиции, за да постигне целта на одита.

A15. Освен това, нивото на същественост, определено за отделния компонент на финансов отчет или за конкретния елемент от финансовия отчет, може да е по-ниско от нивото на същественост, определено за пълния комплект на финансовия отчет на предприятието; това ще окаже влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури и оценката на некоригираните неправилни отчитания.

Съображения при формиране на мнение и издаване на доклад (Вж. параграф 11)

A16. МОС 700 (преработен) изисква от одитора при формирането на мнение да оцени дали финансовият отчет осигурява подходящи оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат ефекта от съществени сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет.[27] В случая на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет е важно отделният компонент или елементът, с оглед на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, да осигурява подходящи оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат информацията, съдържаща се в отделния компонент на финансовия отчет или в елемента, както и ефекта от съществените сделки и събития върху информацията, съдържаща се в отделния компонент на финансовия отчет или елемента.

A17. Приложение 2 съдържа примери за доклади на независимия одитор върху отделен компонент на финансов отчет и върху конкретен елемент от финансовия отчет. Други примери за одиторски доклади може също да са уместни при издаването на доклад върху отделен компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет (вж., например, Приложенията към МОС 700 (преработен), МОС 705

[27] МОС 700 (преработен), параграф 13(д)

(преработен), МОС 570 (преработен), МОС 720 (преработен) и МОС 706 (преработен)).

Прилагане на МОС 700 (преработен) при издаване на доклад върху отделен компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет

А18. Параграф 11 от настоящия МОС пояснява, че одиторът трябва да прилага изискванията на МОС 700 (преработен), адаптирани както е необходимо според конкретните обстоятелства на ангажимента, при формиране на мнение и издаване на доклад върху отделен компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет. Изпълнявайки горното, одиторът трябва също така да прилага и изискванията за докладване, съдържащи се в други МОС, адаптирани както е необходимо според конкретните обстоятелства на ангажимента, като одиторът може да счете съображенията, разгледани в параграфи А19–А21 по-долу за полезни.

Действащо предприятие

А19. В зависимост от приложимата рамка за финансово отчитане, използвана при изготвянето на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет, може да е необходимо описанието в одиторския доклад на отговорностите на ръководството[28] отнасящи се до предположението за действащо предприятие, да бъде съответно адаптирано. Описанието в одиторския доклад на отговорностите на одитора [29] може също да е необходимо да бъде съответно адаптирано, в зависимост от начина, по който МОС 570 (преработен) е приложим при конкретните обстоятелства на ангажимента.

Ключови одиторски въпроси

А20. МОС 700 (преработен) изисква одиторът да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701 при одит на пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение на регистрирано за търгуване на борсата предприятие.[30] При одит на отделен компонент на финансов отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет, МОС 701 е приложим само когато комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад върху тези отделни компоненти или елементи на финансовия отчет се изисква от закон или нормативна разпоредба или когато одиторът на друго основание реши да комуникира ключови одиторски въпроси. Когато ключови одиторски

[28] Вж. МОС 700 (преработен), параграфи 34(б) и А49

[29] Вж. МОС 700 (преработен), параграфи 39(б)(iv)

[30] МОС 700 (преработен), параграф 30

въпроси се комуникират в одиторския доклад върху отделен компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет, МОС 701 е приложим в неговата цялост.[31]

Друга информация

А21. МОС 720 (преработен) разглежда отговорностите на одитора, отнасящи се до друга информация. В контекста на този МОС, доклади, съдържащи или съпътстващи отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет — целта на които е да предоставят на собствениците (или на сходни заинтересовани страни) информация относно въпроси, представени в отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет — се считат за целите на МОС 720 (преработен) за годишни доклади. Когато одиторът установи, че предприятието планира да издаде такъв доклад, изискванията в МОС 720 (преработен) са приложими по отношение на одита на отделния компонент на финансовия отчет или елемента.

Име на съдружника, отговорен за ангажимента

А22. Съдържащото се в МОС 700 (преработен) изискване одиторът да включи в одиторския доклад името на съдружника, отговорен за ангажимента, е приложимо и по отношение на одита на отделни компоненти на финансови отчети и на конкретни елементи от финансовите отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия.[32] Закон или нормативна разпоредба може да изисква одиторът да включи в одиторския доклад името на съдружника, отговорен за ангажимента, или одиторът може на друго основание да реши да постъпи по този начин, когато издава доклад върху отделен компонент на финансов отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет на предприятия, различни от регистрирани за търгуване на борсата предприятия.

Издаване на доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието и върху отделен компонент от финансовия отчет или конкретен елемент от финансовия отчет (Вж. параграф 14)

Преценяване на последствията от определени въпроси, включени в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието, за

[31] МОС 700 (преработен), параграф 31

[32] Вж. МОС 700 (преработен), параграфи 46 и А62–А64

одита на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет и за одиторския доклад върху тях

A23. Параграф 14 изисква одиторът да прецени последствията, ако има такива, от определени въпроси, включени в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието, за одита на отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет и за одиторския доклад върху тях. Преценката дали даден въпрос, включен в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието, е релевантен в контекста на ангажимент за издаване на доклад върху отделен компонент на финансовия отчет или конкретен елемент от финансовия отчет включва упражняването на професионална преценка.

A24. Факторите, които биха могли да са уместни при вземането под внимание на тези последствия включват:

- Естеството на въпроса или въпросите, които са описани в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет и степента, в която те са свързани със съдържащото се в отделния компонент на финансов отчет или конкретния елемент от финансовия отчет;
- Всеобхватността на въпроса или въпросите, описани в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет;
- Естеството и мащаба на различията между приложимите рамки за финансово отчитане;
- Степента на разминаване между периода или периодите, обхванати от пълния комплект на финансовия отчет в сравнение с периода/периодите или датите на отделния компонент на финансов отчет или елемента от финансовия отчет;
- Изминалото време след датата на одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет.

A25. Така например, когато в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет е налице квалифициране на одиторското мнение във връзка с вземанията, а отделният компонент на финансовия отчет включва вземанията или конкретният елемент от финансовия отчет е свързан с вземанията, вероятно ще са налице последствия за одита. От друга страна, ако квалифицирането на одиторското мнение относно пълния комплект на финансовия отчет е свързано с класификацията на дългосрочен дълг, то тогава е по-малко вероятно да има последствия за одита на отделния компонент на финансовия отчет, ако това е отчетът за доходите или ако конкретният елемент от финансовия отчет е свързан с вземанията.

A26. Ключовите одиторски въпроси, които са комуникирани в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет, може да имат последствия за одита на отделен компонент на финансовия отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет. Информацията, включена в раздела „Ключови одиторски въпроси" относно това как този въпрос е разгледат при одита на пълния комплект на финансовия отчет може да е полезна за решението на одитора как да разгледа въпроса, когато този въпрос има отношение към одита на отделен компонент на финансовия отчет или на конкретен елемент от финансовия отчет.

Включване на препратка към одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет

A27. Дори когато определени въпроси, включени в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет нямат последствия за одита или за одиторския доклад върху отделния компонент на финансовия отчет или на конкретния елемент от финансовия отчет, одиторът може да счете за целесъобразно да посочи този въпрос или тези въпроси в параграф „Други въпроси" в одиторския доклад върху отделния компонент на финансовия отчет или върху конкретния елемент от финансовия отчет (вж. МОС 706 преработен)).[33] Така например, одиторът може да счете за целесъобразно да направи препратка в одиторския доклад върху отделен компонент на финансовия отчет или върху конкретен елемент от финансовия отчет към раздела „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие", включен в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет.

Отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение в одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието (Вж. параграф 15)

A28. В одиторския доклад върху пълния комплект на финансовия отчет на предприятието е разрешен едновременно отказ от изразяване на мнение относно резултатите от дейността и паричните потоци, когато това е уместно, и изразяване на немодифицирано мнение относно финансовото състояние, тъй като отказът от изразяване на мнение се издава единствено по отношение на резултатите от дейността и паричните потоци, но не и по отношение на финансовия отчет като цяло.[34]

---

[33] Вж. МОС 706 (преработен), параграфи 10–11

[34] МОС 510, *Първоначални ангажименти за одит - начални салда*, параграф А8, и МОС 705 (преработен), параграф А16

Приложение 1

(Вж. параграф А3)

Примери за конкретни елементи, сметки и позиции във финансовия отчет

- Вземания, провизия за трудно събираеми вземания, материални запаси, задължение за начислени доходи на частен пенсионен план, отразена стойност на разграничими нематериални активи или задължение за „възникнали, но непредявени" щети в застрахователен портфейл, включително свързаните с тях пояснителни приложения.
- Справка за външно управлявани активи и доходи на частен пенсионен план, включително свързаните с тях пояснителни приложения.
- Справка за нетните материални активи, включително свързаните с тях пояснителни приложения.
- Справка за парични плащания по лизингови договори, включително пояснителните приложения.
- Справка за участие в печалбите или бонуси на персонала, включително пояснителните приложения.

Приложение 2

(Вж. параграф А17)

Примери за доклади на независимия одитор върху отделен компонент на финансов отчет и върху конкретен елемент от финансовия отчет

- Пример 1: Одиторски доклад върху отделен компонент на финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка с общо предназначение (за целите на този пример, рамка за достоверно представяне).
- Пример 2: Одиторски доклад върху отделен компонент на финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение (за целите на този пример, рамка за достоверно представяне).
- Пример 3: Одиторски доклад върху конкретен елемент от финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение (за целите на този пример, рамка за съответствие).

Пример 1: Одиторски доклад върху отделен компонент на финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка с общо предназначение (за целите на настоящия пример, рамка за достоверно представяне)

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на счетоводен баланс (т.е., отделен компонент на финансов отчет) на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие.**
- **Счетоводният баланс е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с изискванията на рамката за финансово отчитане в юрисдикция X, приложима при изготвянето на счетоводен баланс.**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **Приложимата рамка за финансово отчитане представлява рамка за достоверно представяне, която е разработена така, че да отговори на общите потребности от финансова информация на широк кръг от потребители.**
- **Одиторът е определил, че е подходящо да използва в одиторското мнение фразата „представя достоверно, във всички съществени аспекти".**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен). Оповестяването на тази съществена несигурност в отделния компонент на финансовия отчет е адекватно.**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701 в контекста на одита на баланса.**
- **Одиторът е определил, че няма друга информация (т.е. изискванията на МОС 720 (преработен) не са приложими).**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на**

финансовия отчет.

- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местен закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на счетоводния баланс на компания ABC („компанията“) към 31 декември 20X1 г. както и на пояснителните приложения към този компонент на финансовия отчет, съдържащи и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики (наричани заедно „отделен компонент на финансовия отчет”).

По наше мнение, приложеният отделен компонент на финансовия отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. в съответствие с тези изисквания на рамката за финансово отчитане в юрисдикция X, които са приложими по отношение изготвянето на такъв компонент на финансовия отчет.

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на отделен компонент на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на отделен компонент на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие

Обръщаме внимание на Пояснително приложение 6 от финансовия отчет, в което се посочва, че компанията е понесла нетна загуба в размер на ZZZ през годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., като към тази дата текущите пасиви на компанията превишават общата сума на активите с YYY. Както е посочено в Пояснително приложение 6, тези събития или условия, наред с останалите въпроси, изложени в Пояснително приложение 6, сочат, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление

за отделния компонент на финансовия отчет [35]

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на отделния компонент на финансовия отчет в съответствие с тези изисквания на рамката за финансово отчитане в юрисдикция X, които са приложими по отношение изготвянето на такъв отделен компонент на финансовия отчет и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на отделен компонент на финансовия отчет, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на отделния компонент на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността ѝ, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на компанията.

Отговорности на одитора за одита на отделен компонент на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали отделният компонент на финансовия отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този отделен компонент на финансовия отчет.

Параграф 41(б) от МОС 700 (преработен) пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) от МОС 700 (преработен) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с,

[35] Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление" може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

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

- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.[36]

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

- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

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

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

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*] [Местата на датата и адреса са разменени)]

[*Дата*]

Пример 2: Одиторски доклад върху отделен компонент на финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на отчет за паричните постъпления и плащания (т.е., отделен компонент на финансов отчет) на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие.**
- **Одиторски доклад върху пълния комплект на финансовия отчет не е издаван.**
- **Отделният компонент на финансовия отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със счетоводна база на основата на паричните постъпления и плащания в отговор на получено от кредитор искане за информация относно паричните потоци. Ръководството може да избере рамката за финансово отчитане.**
- **Приложимата рамка за финансово отчитане е рамка за достоверно представяне, чиято цел е да отговори на потребностите от финансова информация на конкретни потребители.[37]**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Одиторът е определил, че е подходящо да използва в одиторското мнение фразата „представя достоверно, във всички съществени аспекти”.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **Разпространението или използването на одиторския доклад не е ограничено.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701 в контекста на одита на отчета за паричните постъпления и плащания.**

- **Одиторът е определил, че няма друга информация (т.е. изискванията на МОС 720 (преработен) не са приложими).**
- **Ръководството носи отговорност за изготвянето на отделния компонент на финансовия отчет и контрола върху процеса на финансово отчитане при изготвянето на този отделен компонент на финансовия отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местен закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[Подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на отчета за паричните постъпления и плащания на компания ABC („компанията“) за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. както и на пояснителните приложения към отчета за паричните постъпления и плащания, съдържащи и обобщено оповестяване на съществените счетоводни политики (наричани заедно „отделен компонент на финансовия отчет”).

По наше мнение, приложеният отделен компонент на финансовия отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, паричните постъпления и плащания на компанията за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. в съответствие със счетоводната база на основата на паричните постъпления и плащания, описана в пояснително приложение X.

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на отделния компонент на финансовия отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на отделния компонент на финансовия отчет в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Обръщане на внимание - база за счетоводно отчитане

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение X към отделния компонент на финансовия отчет, което описва базата за счетоводно отчитане. Този отделен компонент на финансовия отчет е изготвен с цел да предостави

[37] МОС 800 (преработен) съдържа изисквания и насоки относно формата и съдържанието на финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение.

информация на кредитор XYZ. В резултат на това отчетът може да не е подходящ за други цели. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за отделния компонент на финансовия отчет [38]

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на отделния компонент на финансовия отчет в съответствие със счетоводната база на основата на паричните постъпления и плащания, описана в пояснително приложение X; това включва вземане на решение, че счетоводната база на основата на паричните постъпления и плащания представлява приемлива база за изготвянето на отделния компонент на финансовия отчет при конкретните обстоятелства, както и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на отделен компонент на финансовия отчет, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на отделния компонент на финансовия отчет ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността ѝ, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Отговорности на одитора за одита на отделния компонент на финансовия отчет

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали отделният компонент на финансовия отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този отделен компонент на финансовия отчет.

Параграф 41(б) от МОС 700 (преработен) пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) от МОС 700 (преработен)

[38] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

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

- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.[39]

- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

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

- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- оценяваме цялостното представяне, структура и съдържание на отделния компонент на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали отделният компонент на финансовия отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*] [Местата на датата и адреса са разменени)]

[*Дата*]

Пример 3: Одиторски доклад върху конкретен елемент от финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на справка за вземанията (т.е. елемент, сметка или позиция от финансовия отчет).**
- **Финансовата информация е изготвена от ръководството на предприятието в съответствие с разпоредбите за финансово отчитане, установени от регулаторен орган, за да се отговори на изискванията на този регулаторен орган. Ръководството няма право на избор на рамка за финансово отчитане.**
- **Приложимата рамка за финансово отчитане е рамка за съответствие, разработена в отговор на потребностите от финансова информация на конкретни потребители.[40]**
- **Условията на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет в МОС 210.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано (т.е., „чисто“) мнение.**
- **Приложимите етични изисквания, които се прилагат по отношение на одита, са тези на съответната юрисдикция.**
- **Разпространението на одиторския доклад е ограничено.**
- **На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).**
- **От одитора не се изисква, а и той не е решил на друго основание, да комуникира ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701 в контекста на одита на справката за вземанията.**
- **Одиторът е определил, че няма друга информация (т.е. изискванията на МОС 720 (преработен) не са приложими).**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над финансовите отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на финансовия отчет.**
- **Одиторът няма други отговорности за докладване, изисквани съгласно местен закон или нормативна разпоредба.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

[До акционерите на компания ABC или друг подходящ адресат]

Мнение

Ние извършихме одит на справката за вземанията на компания ABC („компанията“) към 31 декември 20X1 г. („справката”).

По наше мнение, финансовата информация в справката на компанията към 31 декември 20X1 г. е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с [опишете разпоредбите за финансово отчитане, установени от регулаторния орган].

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на справка*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на справка в [*юрисдикция*], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Обръщане на внимание - база за счетоводно отчитане и ограничаване на разпространението

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение X към справката, което описва базата за счетоводно отчитане. Справката е изготвена, за да подпомогне компанията при спазването на изискванията на регулаторен орган DEF. В резултат на това справката може да не е подходяща за други цели. Нашият доклад е предвиден единствено за компанията и за регулаторния орган DEF и не би следвало да бъде разпространяван сред други трети страни Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

[40] МОС 800 (преработен) съдържа изисквания и насоки относно формата и съдържанието на финансовия отчет, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение.

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за справката [41]

Ръководството носи отговорност за изготвянето на справката в съответствие с [опишете разпоредбите за финансово отчитане, установени от регулаторния орган] и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на справка, която да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на справката ръководството носи отговорност за оценяване способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира компанията или да преустанови дейността ѝ, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за осъществяването на надзор над процеса по финансово отчитане на компанията.

Отговорности на одитора за одита на справката

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали справката не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС, винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на тази справка.

[41] Или други термини, които са уместни в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

Параграф 41(б) от МОС 700 (преработен) пояснява, че текстът по-долу, маркиран със сив фон, може да бъде поместен в приложение към одиторския доклад. Параграф 41(в) от МОС 700 (преработен) пояснява, че когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават това, може да бъде направена препратка към уебсайт на компетентен орган, който съдържа описанието на отговорностите на одитора, вместо този текст да бъде включван в одиторския доклад, при условие, че описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, описанието на отговорностите на одитора по-долу.

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

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

- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на компанията.[42]

- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания в справката или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат

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

да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

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

Ние комуникираме с лицата, натоварени с общо управление, наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

Ние предоставяме също така на лицата, натоварени с общо управление, изявление, че сме изпълнили приложимите етични изисквания във връзка с независимостта и че ще комуникираме с тях всички взаимоотношения и други въпроси, които биха могли разумно да бъдат разглеждани като имащи отношение към независимостта ни, а когато е приложимо, и действията, предприети за елиминиране на заплахите или приложените предпазни мерки.

Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [*име*].

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора*] [Местата на датата и адреса са разменени)]

[*Дата*]

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 810 (ПРЕРАБОТЕН)

АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗДАВАНЕ НА ДОКЛАД ВЪРХУ ОБОБЩЕН ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

(В сила за ангажименти за издаване на доклад върху обобщени финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Параграф

Въведение

Обхват на настоящия МОС 1

Дата на влизане в сила 2

Цели 3

Определения 4

Изисквания

Приемане на ангажимент 5–7

Естество на процедурите 8

Форма на мнението 9–11

Време на изпълнение на работата и събития след датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет 12–13

Информация в документи, съдържащи обобщен финансов отчет 14–15

Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет 16–21

Ограничение върху разпространението или използването или привличане на вниманието на запознаващите се с доклада лица към базата за счетоводно отчитане 22

Сравнителни данни 23–24

Неодитирана допълнителна информация, представена заедно с обобщения финансов отчет 25

Асоцииране на одитора 26–27

Материали за приложение и други пояснителни материали

Приемане на ангажимент A1–A7

Оценяване дали одитираният финансов отчет е на разположение.... А8

Форма на мнението А9

Време на изпълнение на работата и събития след датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет..... А10

Информация в документи, съдържащи обобщен финансов отчет А11–А16

Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет..... А17–А23

Сравнителни данни..... А24–А25

Неодитирана допълнителна информация, представена заедно с обобщения финансов отчет..... А26

Асоцииране на одитора А27

Приложение: Примери за доклади на независимия одитор върху обобщени финансови отчети

Международен одиторски стандарт (МОС) 810 (преработен), *Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет*, трябва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора, отнасящи се до ангажимент за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет, извлечен от финансовия отчет, одитиран в съответствие с МОС от същия одитор.

Дата на влизане в сила

2. Настоящият МОС е в сила за ангажименти за издаване на доклад върху обобщени финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

Цели

3. Целите на одитора са:

   (а) Да определи дали е уместно да приеме ангажимент за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет; и

   (б) Ако е ангажиран за издаването на доклад върху обобщен финансов отчет:

      (i) да формира мнение относно обобщения финансов отчет въз основа на оценка на заключенията, направени на база получените доказателства; и

      (ii) да изрази ясно това мнение чрез писмен доклад, който описва също така и базата за изразеното мнение.

Определения

4. За целите на настоящия МОС следните термини имат значенията, посочени по-долу:

   (а) Приложени критерии – критериите, приложени от ръководството при изготвянето на обобщения финансов отчет.

   (б) Одитиран финансов отчет – финансовият отчет,[1] одитиран от одитора в съответствие с МОС, от който е извлечен обобщеният финансов отчет.

   (в) Обобщен финансов отчет – историческа финансова информация, която е извлечена от финансов отчет, но която съдържа по-малко

[1] МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 13(е), дефинира термина „финансов отчет".

детайли от него, като въпреки това осигурява структурирано представяне, съответстващо на даденото от финансовия отчет, на икономическите ресурси или задължения на предприятието към определен момент или на промените в тях за определен период от време.[2] В различните юрисдикции може да се използва различна терминология за описване на такава историческа финансова информация.

Изисквания

Приемане на ангажимент

5. Одиторът следва да приема ангажимент за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет в съответствие с настоящия МОС, единствено когато е бил ангажиран да извърши одит в съответствие с МОС на финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният финансов отчет. (Вж. параграф А1)

6. Преди да приеме ангажимент за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет одиторът следва: (вж. параграф А2)

   (а) да определи дали приложените критерии са приемливи; (вж. параграфи А3–А7)

   (б) да получи съгласието на ръководството, че то потвърждава и разбира отговорността си:

      (i) за изготвянето на обобщен финансов отчет в съответствие с приложените критерии;

      (ii) за предоставянето на одитирания финансов отчет на предвидените потребители на обобщения финансов отчет без ненужни затруднения (или ако закон или нормативна разпоредба предвижда, че не е необходимо одитираният финансов отчет да бъде предоставян на предвидените потребители на обобщения финансов отчет и установява критериите за изготвянето на обобщения финансов отчет, да опише този закон или нормативна разпоредба в обобщения финансов отчет); и

      (iii) за включването на одиторския доклад върху обобщения финансов отчет в какъвто и да било документ, който съдържа обобщения финансов отчет и който посочва, че одиторът е изготвил доклад върху него.

[2] МОС 200, параграф 13(е)

(в) да съгласува с ръководството формата на мнението, което ще бъде изразено относно обобщения финансов отчет (вж. параграфи 9–11).

7. Ако одиторът достигне до заключение, че приложените критерии са неприемливи или ако не е в състояние да получи съгласието на ръководството, посочено в параграф 6(б), одиторът не следва да приема ангажимента за издаване на доклад върху обобщения финансов отчет, освен ако това не се изисква съгласно закон или нормативна разпоредба. Ангажимент, изпълнен в съответствие с такъв закон или нормативна разпоредба, не отговаря на изискванията на настоящия МОС. Съответно, одиторският доклад върху обобщения финансов отчет не следва да посочва, че ангажиментът е бил изпълнен в съответствие с настоящия МОС. Одиторът следва да включи подходяща препратка към този факт в условията на ангажимента. Одиторът следва също така да определи ефекта, който това може да има върху ангажимента за одит на финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният финансов отчет.

Естество на процедурите

8. Одиторът следва да изпълни посочените по-долу процедури, както и други процедури, които той може да счете за необходими като база за изразяване на одиторско мнение относно обобщения финансов отчет:

(а) Оценява дали обобщеният финансов отчет адекватно оповестява неговия обобщаващ характер и идентифицира одитирания финансов отчет.

(б) Когато обобщеният финансов отчет не е придружаван от одитирания финансов отчет, оценява дали обобщеният финансов отчет описва ясно:

(i) от кого или къде може да бъде получен одитираният финансов отчет; или

(ii) закона или нормативната разпоредба, която посочва, че не е необходимо одитираният финансов отчет да бъде предоставян на предвидените потребители на обобщения финансов отчет и която установява критериите за изготвянето на обобщения финансов отчет.

(в) Оценява дали обобщеният финансов отчет адекватно оповестява приложените критерии.

(г) Сравнява обобщения финансов отчет със съответната информация в одитирания финансов отчет, за да определи дали обобщеният финансов отчет отговаря на, или може да бъде преизчислен от, съответната информация в одитирания финансов отчет.

(д) Оценява дали обобщеният финансов отчет е изготвен в съответствие с приложените критерии.

(е) Оценява, с оглед целта на обобщения финансов отчет, дали той съдържа необходимата информация и дали е изготвен с необходимото ниво на обобщаване, така че да не бъде подвеждащ при конкретните обстоятелства.

(ж) Оценява дали одитираният финансов отчет е на разположение на предвидените потребители на обобщения финансов отчет без ненужни затруднения, освен ако закон или нормативна разпоредба не предвижда, че не е необходимо одитираният финансов отчет да бъде предоставен на разположение и установява критериите за изготвянето на обобщения финансов отчет. (Вж. параграф А8)

Форма на мнението

9. Когато одиторът е достигнал до заключение, че е подходящо немодифицирано мнение относно финансовия отчет, одиторското мнение следва да използва една от посочените по-долу фрази, освен ако закон или нормативна разпоредба не изисква друго: (вж. параграф А9)

(а) Приложеният обобщен финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, на одитирания финансов отчет в съответствие с [*приложените критерии*]; или

(б) Приложеният обобщен финансов отчет представлява достоверно обобщение на одитирания финансов отчет в съответствие с [*приложените критерии*].

10. Ако закон или нормативна разпоредба предписва формулировката на мнението относно обобщения финансов отчет с изрази, различаващи се от посочените в параграф 9, одиторът следва:

(а) да приложи процедурите, описани в параграф 8, както и допълнителни процедури, необходими, за да му дадат възможност да изрази предписаното мнение; и

(б) да оцени дали потребителите на обобщения финансов отчет биха могли да разберат погрешно одиторското мнение относно този отчет и ако това е така, дали допълнително обяснение в одиторския доклад върху обобщения финансов отчет може да смекчи възможното неправилно разбиране.

11. Ако в случая, посочен в параграф 10(б), одиторът достигне до заключение, че допълнително обяснение в одиторския доклад върху обобщения финансов отчет не може да смекчи възможното неправилно разбиране, одиторът не следва да приема ангажимента, освен ако това

не се изисква от закон или нормативна разпоредба. Ангажимент, изпълнен в съответствие с такъв закон или нормативна разпоредба, не отговаря на изискванията на настоящия МОС. Съответно, одиторският доклад върху обобщения финансов отчет не следва да посочва, че ангажиментът е изпълнен в съответствие с настоящия МОС.

Време на изпълнение на работата и събития след датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет

12. Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет може да носи дата по-късна от датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет. В такива случаи одиторският доклад върху обобщения финансов отчет следва да посочва, че обобщеният финансов отчет и одитираният финансов отчет не отразяват ефекта от събития, които са настъпили след датата на одиторския доклад върху одитирания финансовия отчет. (Вж. параграф А10)

13. На одитора могат да станат известни факти, които са съществували към датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, но които не са му били известни преди това. В такива случаи одиторът не следва да издава одиторски доклад върху обобщения финансов отчет докато не бъде приключено разглеждането от негова страна на тези факти във връзка с одитирания финансов отчет в съответствие сМОС 560[3].

Информация в документи, съдържащи обобщен финансов отчет

14. Одиторът следва да прочете информацията, включена в документ, съдържащ обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него, и да прецени дали е налице съществено несъответствие между тази информация и обобщения финансов отчет.

15. В случай че одиторът идентифицира съществено несъответствие, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и да реши дали обобщеният финансов отчет или информацията, включена в документа, съдържащ обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него, трябва да бъде преработена. Ако одиторът реши, че тази информация трябва да бъде преработена, а ръководството отказва да я преработи така, както е необходимо, одиторът следва да предприеме подходящи за конкретните обстоятелства мерки, включително да прецени последствията за одиторския доклад върху обобщения финансов отчет. (Вж. параграфи А11–А16)

Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет

Елементи на одиторския доклад

[3] МОС 560, *Последващи събития*

16. Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет следва да включва следните елементи:[4] (вж. параграф А23)

(а) Наименование, което ясно да посочва, че това е доклад на независим одитор. (Вж. параграф А17)

(б) Адресат. (Вж. параграф А18)

(в) Идентифициране на обобщения финансов отчет, върху който одиторът издава доклад, включително наименованието на всеки компонент на финансовия отчет, включен в обобщения финансов отчет. (Вж. параграф А19)

(г) Идентифициране на одитирания финансов отчет.

(д) Спазвайки изискванията на параграф 20, ясно изразено мнение (вж. параграфи 9–11).

(е) Изявление, посочващо, че обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от рамката за финансово отчитане, приложена при изготвянето на одитирания финансов отчет и че прочитането на обобщения финансов отчет и на одиторския доклад върху него не замества прочита на одитирания финансов отчет и на одиторския доклад върху него.

(ж) Когато е приложимо, изявлението, изисквано от параграф 12.

(з) Препратка към одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, датата на този доклад и спазвайки изискванията на параграфи 19 – 20, факта, че относно одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение.

(и) Описание на отговорността на ръководството[5] за обобщения финансов отчет, пояснявайки, че ръководството[6] носи отговорност за изготвянето на обобщения финансов отчет в съответствие с приложените критерии.

(й) Изявление, че одиторът носи отговорност за изразяването на мнение на базата на одиторските процедури, изпълнени в съответствие с настоящия МОС, относно това дали обобщеният финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, [или *представлява достоверно обобщение*] на одитирания финансов отчет.

---

[4] Параграфи 19-20, разглеждащи обстоятелства, при които одиторският доклад върху одитирания финансов отчет е модифициран, изискват допълнителни елементи към посочените в настоящия параграф.

[5] Или друг термин, който е уместен в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[6] Или друг термин, който е уместен в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

(к) Подпис на одитора.

(л) Адрес на одитора.

(м) Дата на одиторския доклад. (Вж. параграф А20)

17. Ако адресатът на обобщения финансов отчет не е същият като адресата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, одиторът следва да прецени уместността на използването на различен адресат. (Вж. параграф А18)

18. Одиторът следва да постави дата на одиторския доклад върху обобщения финансов отчет, която да не е по-ранна от: (вж. параграф А20)

(а) датата, на която одиторът е получил достатъчни и уместни доказателства, върху които да базира мнението, включително доказателства, че обобщеният финансов отчет е изготвен и лицата с признати правомощия са потвърдили, че са поели отговорността за него; и

(б) датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет.

Препратка към одиторския доклад върху одитирания финансов отчет (Вж. параграф А23)

19. Когато одиторският доклад върху одитирания финансов отчет включва:

(а) квалифицирано мнение в съответствие с МОС 705 (преработен);[7]

(б) параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в съответствие с МОС 706 (преработен);[8]

(в) раздел *Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие* в съответствие с МОС 570 (преработен);[9]

(г) комуникиране на ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701;[10] или

(д) изявление, което описва некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация в съответствие с МОС 720 (преработен);[11]

ISA.

[7] МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

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

[9] МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*, параграф 22

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

[11] МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

и одиторът се е уверил, че обобщеният финансов отчет съответства във всички съществени аспекти или представлява достоверно обобщение на одитирания финансов отчет в съответствие с приложените критерии, одиторският доклад върху обобщения финансов отчет следва, в допълнение към елементите в параграф 16:

(i) да посочва, че одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа квалифицирано мнение, параграф за обръщане на внимание, параграф по други въпроси, раздел *Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие*, комуникиране на ключови одиторски въпроси или изявление, което описва некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация; и (вж. параграф А21)

(ii) да описва: (вж. параграф А22)

а. базата за изразяване на квалифицирано мнение относно одитирания финансов отчет и съответния ефект, ако има такъв, върху обобщения финансов отчет;

б. въпроса, за който се отнася параграфът за обръщане на внимание, параграфът по други въпроси или разделът *Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие* в одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, както и съответния ефект, ако има такъв, върху обобщения финансов отчет; или

в. некоригираното съществено неправилно докладване в другата информация и съответния ефект, ако има такъв, върху информацията, включена в документа, съдържащ обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него. (Вж. параграф А15)

20. Когато одиторският доклад върху одитирания финансов отчет включва отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение, одиторският доклад върху обобщения финансов отчет следва, в допълнение към елементите в параграф 16:

(а) да посочва, че одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение;

(б) да описва базата за изразяване на това отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение; и

(в) да посочва, че в резултат от отрицателното мнение или отказа от изразяване на мнение относно одитирания финансов отчет, не е уместно да се изразява мнение относно обобщения финансов отчет. (Вж. параграф А23)

Модифицирано мнение относно обобщения финансов отчет

21. В случай че обобщеният финансов отчет не съответства, във всички съществени аспекти, или не представлява достоверно обобщение на одитирания финансов отчет, в съответствие с приложените критерии, и ръководството не е съгласно да направи необходимите промени, одиторът следва да изрази отрицателно мнение относно обобщения финансово отчет. (Вж. параграф А23)

Ограничение върху разпространението или използването или привличане на вниманието на запознаващите се с доклада лица към базата за счетоводно отчитане

22. Когато разпространението или използването на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет е ограничено, или одиторският доклад върху одитирания финансов отчет привлича вниманието на запознаващите се с доклада лица към факта, че одитираният финансов отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение, одиторът следва да включи подобно ограничение или обръщане на внимание в одиторския доклад върху обобщения финансов отчет.

Сравнителни данни

23. Ако одитираният финансов отчет съдържа сравнителни данни, а обобщеният финансов отчет не, одиторът следва да определи дали този пропуск е обоснован при конкретните обстоятелства на ангажимента. Одиторът следва да определи ефекта от необосновано пропускане по отношение на одиторския доклад върху обобщения финансов отчет. (Вж. параграф А24)

24. Ако обобщеният финансов отчет съдържа сравнителни данни, върху които е издаден доклад от друг одитор, одиторският доклад върху обобщения финансов отчет следва да съдържа и въпросите, които МОС 710 изисква одиторът да включи в одиторския доклад върху одитирания финансов отчет.[12] (Вж. параграф А25)

Неодитирана допълнителна информация, представена заедно с обобщения финансов отчет

25. Одиторът следва да оцени дали неодитирана допълнителна информация, представена заедно с обобщения финансов отчет, е ясно разграничена от този отчет. Ако одиторът достигне до заключение, че представянето от страна на предприятието на неодитираната допълнителна информация не е ясно разграничено от обобщения финансов отчет, одиторът следва да изиска ръководството да промени

[12] МОС 710, *Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети*

представянето на неодитираната допълнителна информация. В случай че ръководството откаже да направи това, одиторът следва да обясни в одиторския доклад върху обобщения финансов отчет, че тази информация не е обхваната в доклада. (Вж. параграф А26)

Асоцииране на одитора

26. Ако на одитора стане известно, че предприятието възнамерява да посочи, че одиторът е издал доклад върху обобщения финансов отчет в документ, съдържащ този отчет, но не възнамерява да включи съответния одиторски доклад, одиторът следва да изиска ръководството да включи одиторския доклад във въпросния документ. В случай че ръководството не направи това, одиторът следва да определи и да предприеме други уместни действия, имащи за цел да не позволят на ръководството одиторът да бъде асоцииран по неподходящ начин с обобщения финансов отчет в този документ. (Вж. параграф А27)

27. Одиторът може да бъде ангажиран да издаде доклад върху финансовия отчет на предприятието, но да не бъде ангажиран да издаде доклад върху обобщения финансов отчет. Ако в такъв случай на одитора стане известно, че ръководството възнамерява да включи в даден документ изявление, което се позовава на одитора и на факта, че обобщеният финансов отчет е извлечен от финансовия отчет, одитиран от този одитор, одиторът следва да се увери, че:

    (а) позоваването на одитора е направено в контекста на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет; и

    (б) изявлението не създава впечатление, че одиторът е издал доклад върху обобщения финансов отчет.

    В случай че изискванията на подточки (а) или (б) не са удовлетворени, одиторът следва да изиска ръководството да промени изявлението, така че да отговори на тези изисквания, или да не се позовава на одитора във въпросния документ. Като алтернатива, предприятието може да ангажира одитора да издаде доклад върху обобщения финансов отчет и да включи съответния одиторски доклад в документа. Ако ръководството не промени изявлението си, не заличи позоваването на одитора или не включи одиторския доклад върху обобщения финансов отчет в документа, съдържащ обобщения финансов отчет, одиторът следва да информира ръководството, че не е съгласен с това позоваване, както и да определи и предприеме други уместни действия, имащи за цел да не позволят на ръководството да се позовава по неподходящ начин на одитора. (Вж. параграф А27)

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Приемане на ангажимент (Вж. параграфи 5–6)

A1. Одитът на финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният финансов отчет, предоставя на одитора необходимите познания за изпълнение на неговите отговорности по отношение на обобщения финансов отчет в съответствие с настоящия МОС. Прилагането на настоящия МОС няма да предостави достатъчни и уместни доказателства, върху които да се базира мнението относно обобщения финансов отчет, ако одиторът не е извършил и одит на финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният финансов отчет.

A2. Съгласието на ръководството по отношение на въпросите, описани в параграф 6 може да бъде доказано с писменото приемане от страна на ръководството на условията на ангажимента.

Критерии (Вж. параграф 6(а))

A3. Изготвянето на обобщен финансов отчет изисква ръководството да определи информацията, която трябва да бъде отразена в него, така че той да съответства, във всички съществени аспекти, или да представлява достоверно обобщение на одитирания финансов отчет. Доколкото обобщеният финансов отчет по своята същност съдържа обобщена информация и ограничени оповестявания, съществува повишен риск, че той може да не съдържа информацията, която е необходима за това обобщеният финансов отчет да не е подвеждащ при конкретните обстоятелства. Този риск се увеличава, когато не съществуват установени критерии за изготвянето на обобщения финансов отчет.

A4. Факторите, които биха могли да повлияят върху решението на одитора относно това дали приложените критерии са приемливи, включват:

- естеството на предприятието;
- целта на обобщения финансов отчет;
- информационните нужди на предвидените потребители на обобщения финансов отчет; и
- дали приложените критерии ще доведат до обобщен финансов отчет, който да не е подвеждащ при конкретните обстоятелства.

A5. Критериите за изготвянето на обобщен финансов отчет може да са установени от оправомощена или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти или от закон или нормативна разпоредба. Аналогично на случая с финансовия отчет, съгласно обясненото в МОС

210,[13] в редица такива ситуации одиторът може да предположи, че тези критерии са приемливи.

А6. Когато не съществуват установени критерии за изготвянето на обобщен финансов отчет, критериите биха могли да се разработят от ръководството, например, въз основа на практиката в конкретния отрасъл. Критерии, които са приемливи при конкретните обстоятелства, ще доведат до изготвяне на обобщен финансов отчет, който:

(а) оповестява адекватно неговия обобщаващ характер и идентифицира одитирания финансов отчет;

(б) описва ясно от кого или къде е на разположение одитираният финансов отчет или, в случай че закон или нормативна разпоредба предвижда, че не е необходимо одитираният финансов отчет да бъде предоставян на предвидените потребители на обобщения финансов отчет и установява критериите за изготвянето на обобщения финансов отчет, описва ясно този закон или нормативна разпоредба;

(в) оповестява адекватно приложените критерии;

(г) отговаря на, или може да бъде преизчислен от, съответната информация в одитирания финансов отчет; и

(д) с оглед на целта на обобщения финансов отчет, съдържа необходимата информация и е изготвен с необходимото ниво на обобщаване, така че да не бъде подвеждащ при конкретните обстоятелства.

А7. Адекватното оповестяване на обобщаващия характер на обобщения финансов отчет и идентифициране на одитирания финансов отчет, както това е посочено в параграф А6(а), може да се осигури, например, чрез наименование като „Обобщен финансов отчет, изготвен от одитирания финансов отчет за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г.”.

Оценяване дали одитираният финансов отчет е на разположение (Вж. параграф 8(ж))

А8. Влияние върху оценката на одитора относно това дали одитираният финансов отчет е на разположение на предвидените потребители на обобщения финансов отчет без ненужни затруднения, оказват фактори като например, това дали:

- обобщеният финансов отчет описва ясно от кого или къде е на разположение одитираният финансов отчет;

[13] МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграфи А3 и А8–А9

- одитираният финансов отчет е на разположение в публичен регистър; или
- ръководството е установило процедура, чрез която предвидените потребители на обобщения финансов отчет да могат да получат лесен достъп до одитирания финансов отчет.

Форма на мнението (Вж. параграф 9)

A9. Заключение, базирано на оценката на доказателствата, получени чрез изпълнение на процедурите в параграф 8, че е подходящо изразяване на немодифицирано мнение относно обобщения финансов отчет, дава възможност на одитора да изрази мнение, съдържащо една от фразите, посочени в параграф 9. Общоприетата практика в конкретната юрисдикция може да окаже влияние върху решението на одитора относно това коя от фразите да използва.

Време на изпълнение на работата и събития след датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет (Вж. параграф 12)

A10. Процедурите, описани в параграф 8, често се изпълняват по време или непосредствено след одита на финансовия отчет. Когато одиторът издава доклад върху обобщен финансов отчет след приключването на одита на финансовия отчет, от одитора не се изисква да получи допълнителни одиторски доказателства за одитирания финансов отчет, нито да докладва относно ефекта на събития, възникнали след датата на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет, тъй като обобщеният финансов отчет е извлечен от одитирания финансов отчет, а не го актуализира.

Информация в документи, съдържащи обобщен финансов отчет (Вж. параграфи 14–15)

A11. МОС 720 (преработен) разглежда отговорностите на одитора, отнасящи се до друга информация при одит на финансов отчет. В контекста на МОС 720 (преработен), другата информация е финансова или нефинансова информация (различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него), включена в годишния доклад на предприятието. Годишният доклад съдържа или съпътства финансовия отчет и одиторския доклад върху него.

A12. За разлика от това, параграфи 14-15 разглеждат отговорностите на одитора, отнасящи се до информация, включена в документ, който съдържа също така обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него. Тази информация може да включва:

- някои или всички въпроси, разгледани в другата информация, включена в годишния доклад (например, когато обобщеният финансов отчет и одиторският доклад върху него са включени в

обобщен годишен доклад); или

- въпроси, които не са разгледани в другата информация, включена в годишния доклад.

А13. Възможно е, при прочитането на информацията, включена в документа, съдържащ обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него, на одитора да стане известно, че тази информация е подвеждаща, като може да е необходимо одиторът да предприеме подходящи действия. Приложимите етични изисквания[14] изискват одиторът да избягва да бъде съзнателно свързван с информация, за която одиторът счита, че съдържа съществено погрешно или подвеждащо изявление, или безотговорно предоставени изявления или информация, която пропуска или прикрива изисквана информация, когато подобно пропускане или прикриване би било подвеждащо.

Информация в документ, съдържащ обобщения финансов отчет, която разглежда някои или всички въпроси, както другата информация в годишния доклад

А14. Когато информация е включена в документ, съдържащ обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него и тази информация разглежда някои или всички въпроси, както другата информация, включена в годишния доклад, работата, извършена във връзка с тази друга информация в съответствие с МОС 720 (преработен), може да е адекватна за целите, изложени в параграфи 14-15 от настоящия МОС.

А15. Когато в одиторския доклад върху одитирания финансов отчет е идентифицирано некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация и то се отнася до въпрос, който се разглежда в информацията в документа, съдържащ обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него, възможно е да е налице съществено несъответствие между обобщения финансов отчет и тази информация или информацията да е подвеждаща.

Информация в документ, съдържащ обобщения финансов отчет, която разглежда въпроси, които не са разгледани в другата информация в годишния доклад

А16. МОС 720 (преработен), адаптиран с оглед на конкретните обстоятелства, може да помогне на одитора да определи подходящите действия, с цел да се отговори на отказа на ръководството да извърши необходимите преработки на информацията, включително обмисляне на последствията за одиторския доклад върху обобщения финансов

[14] *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС), параграф И111.2

отчет.

Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет

Елементи на одиторския доклад

Наименование (Вж. параграф 16(а))

А17. Наименование, посочващо, че докладът е доклад на независим одитор, например, „Доклад на независимия одитор", потвърждава, че одиторът е изпълнил всички приложими етични изисквания относно независимостта. Това разграничава доклада на независимия одитор от доклади, издадени от други лица.

Адресат (Вж. параграфи 16(б), 17)

А18. Факторите, които могат да окажат влияние върху оценката от страна на одитора на уместността на адресата на обобщения финансов отчет, включват условията на ангажимента, естеството на предприятието и целта на обобщения финансов отчет.

Идентифициране на обобщения финансов отчет (Вж. параграф 16(в))

А19. Когато на одитора е известно, че обобщеният финансов отчет ще бъде включен в документ, който съдържа информация, различна от обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него, одиторът може да обмисли, ако формата на представяне позволява, да идентифицира номерата на страниците, на които е представен обобщеният финансов отчет. Това помага на запознаващите се с доклада лица да идентифицират обобщения финансов отчет, за който се отнася одиторският доклад.

Дата на одиторския доклад (Вж. параграфи 16(м), 18)

А20. Лицето или лицата с признати правомощия да достигнат до заключение, че обобщеният финансов отчет е изготвен и да поемат отговорността за него, зависят от условията на ангажимента, естеството на предприятието и целта на обобщения финансов отчет.

Препратка към одиторския доклад върху одитирания финансов отчет (Вж. параграф 19)

А21. Параграф 19(i) от настоящия МОС изисква одиторът да включи изявление в одиторския доклад върху обобщения финансов отчет, когато одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа комуникиране на един или повече ключови одиторски въпроси, описани в съответствие с МОС 701.[15] От одитора обаче не се изисква да

[15] МОС 701, параграф 13

описва отделните ключови одиторски въпроси в одиторския доклад върху обобщения финансов отчет.

А22. Изявлението или изявленията и описанието или описанията, изисквани от параграф 19, имат за цел да привлекат вниманието към тези въпроси и не представляват заместител на прочита на одиторския доклад върху одитирания финансов отчет. Изискваните описания имат за цел да представят естеството на въпроса или въпросите, като не е необходимо да повтарят съответния текст от одиторския доклад върху одитирания финансов отчет в неговата цялост.

Примери (Вж. параграфи 16, 19–21)

А23. Приложението към настоящия МОС съдържа примери на одиторски доклади върху обобщени финансови отчети, които:

(а) съдържат немодифицирани мнения;

(б) са извлечени от одитирани финансови отчети, относно които одиторът е издал модифицирани мнения;

(в) съдържат модифицирано мнение;

(г) са извлечени от одитиран финансов отчет, при който одиторският доклад върху него съдържа изявление, описващо некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация в съответствие с МОС 720 (преработен); и

(д) са извлечени от одитиран финансов отчет, при който одиторският доклад върху него съдържа раздел „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие“ и комуникиране на други ключови одиторски въпроси.

Сравнителни данни (Вж. параграфи 23–24)

А24. Ако одитираният финансов отчет съдържа сравнителни данни, съществува предположение, че обобщеният финансов отчет също ще съдържа такива. Сравнителните данни в одитирания финансов отчет могат да се разглеждат като съответстващи данни или като сравнителна финансова информация. МОС 710 описва по какъв начин тази разлика се отразява върху одиторския доклад върху финансовия отчет, включително в частност препратка към други одитори, които са одитирали финансовия отчет за предходния период.

А25. Обстоятелствата, които биха могли да повлияят върху решението на одитора дали пропускането на сравнителни данни е разумно, включват естеството и целта на обобщения финансов отчет, приложените критерии и информационните нужди на предвидените потребители на обобщения финансов отчет.

Неодитирана допълнителна информация, представена заедно с обобщения финансов отчет (Вж. параграф 25)

A26. МОС 700 (преработен)[16] съдържа изисквания и насоки, които да се прилагат, когато неодитирана допълнителна информация се представя с одитирания финансов отчет, като тези изисквания и насоки, адаптирани, когато това е необходимо при конкретните обстоятелства, може да са полезни във връзка с прилагане на изискването в параграф 25.

Асоцииране на одитора (Вж. параграфи 26–27)

A27. Други целесъобразни мерки, които одиторът може да предприеме, когато ръководството не извърши изискваните действия, биха могли да включват информиране на предвидените потребители и други известни потребители – трети страни за неуместното позоваване на одитора. Начинът на действие на одитора зависи от законовите му права и задължения. Следователно, одиторът може да прецени, че е целесъобразно да потърси правен съвет.

[16] МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, параграфи 53–54

Приложение

(Вж. параграф А23)

Примери за доклади на независимия одитор върху обобщени финансови отчети

- Пример 1: Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет, изготвен в съответствие с установени критерии. Относно одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение. Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, по-късна от датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет. Одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа раздел „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие“ и комуникиране на други ключови одиторски въпроси.

- Пример 2: Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет, изготвен в съответствие с критерии, разработени от ръководството и адекватно оповестени в обобщения финансов отчет. Одиторът е определил, че приложените критерии са приемливи при конкретните обстоятелства. Относно одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение. Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, която съвпада с датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет. Одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа изявление, което описва некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация. Другата информация, за която се отнася това некоригирано съществено неправилно докладване, е информация, която е включена също така и в документа, съдържащ обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него.

- Пример 3: Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет, изготвен в съответствие с критерии, разработени от ръководството и адекватно оповестени в обобщения финансов отчет. Одиторът е определил, че приложените критерии са приемливи при конкретните обстоятелства. Относно одитирания финансов отчет е изразено квалифицирано мнение. Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, която съвпада с датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет.

- Пример 4: Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет, изготвен в съответствие с критерии, разработени от ръководството и адекватно оповестени в обобщения финансов отчет. Одиторът е определил, че приложените критерии са приемливи при конкретните обстоятелства. Относно одитирания финансов отчет е изразено отрицателно мнение.

Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, която съвпада с датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет.

- Пример 5: Одиторски доклад върху обобщен финансов отчет, изготвен в съответствие с установени критерии. Относно одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение. Одиторът е достигнал до заключение, че не е възможно да се изрази немодифицирано мнение относно обобщения финансов отчет. Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, която съвпада с датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет.

Пример 1:

Обстоятелствата включват следното:

- **Относно одитирания финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие е изразено немодифицирано мнение.**
- **Съществуват установени критерии за изготвянето на обобщен финансов отчет.**
- **Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, по-късна от датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет.**
- **Одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа раздел „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие“.**
- **Одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа комуникиране на други ключови одиторски въпроси.**[17]

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР ВЪРХУ ОБОБЩЕНИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

[Подходящ адресат]

Мнение

Обобщеният финансов отчет, състоящ се от обобщения баланс към 31 декември 20X1 г., обобщения отчет за доходите, обобщения отчет за промените в собствения капитал и обобщения отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към обобщения финансов отчет, е извлечен от одитирания финансов отчет на компания ABC за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г.

По наше мнение, приложеният обобщен финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, (или *представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет в съответствие с [опишете установените критерии].

Обобщен финансов отчет

Обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от [опишете рамката за финансово отчитане, използвана при изготвянето на одитирания финансов отчет на компания ABC]. Поради тази причина, прочитането на обобщения финансов отчет и на одиторския доклад върху него не замества прочитането на одитирания финансов отчет и на одиторския доклад върху него.

[17] Съгласно пояснението в параграф 15 от МОС 701, съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, представлява по своята същност ключов одиторски въпрос, но в съответствие с параграф 22 от МОС 570 (преработен) се изисква да бъде докладвана в самостоятелен раздел от одиторския доклад).

Обобщеният финансов отчет и одитираният финансов отчет не отразяват ефекта от събития, настъпили след датата на нашия доклад върху одитирания финансов отчет.

Одитираният финансов отчет и нашият доклад върху него

Ние изразихме немодифицирано одиторско мнение върху одитирания финансов отчет в нашия доклад с дата 15 февруари 20X2 г. Този доклад съдържа също така:

- Раздел *Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие*, който обръща внимание на Пояснително приложение 6 от одитирания финансов отчет. Пояснително приложение 6 от одитирания финансов отчет посочва, че компанияABC е понесла нетна загуба в размер на ZZZ през годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., като към тази дата текущите пасиви на компанията превишават общата сума на активите с YYY. Тези събития или условия, наред с останалите въпроси, изложени в Пояснително приложение 6 от одитирания финансов отчет, сочат, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на предприятие ABC да продължи да функционира като действащо предприятие. Тези въпроси са разгледани в Пояснително приложение 5 от обобщения финансов отчет.
- Комуникиране на други[18] ключови одиторски въпроси. [Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при извършения от нас одит на финансовия отчет за текущия период.][19]

Отговорност на ръководството[20] за обобщения финансовия отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с [опишете установените критерии].

Отговорност на одитора

Нашата отговорност е да изразим мнение относно това дали обобщеният финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, (или *представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет на базата на процедурите, изпълнени от нас в съответствие с Международен одиторски стандарт (МОС) 810 (преработен), *Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет*.

[Подпис на одитора]

ISA.

[18] В случаите, в които не е налице съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, включването на думата „други“ в изявлението относно комуникирането на ключовите одиторски въпроси, няма да е необходимо.

[19] Одиторът може да включи допълнително изясняване на ключови одиторски въпроси, счетено за полезно за потребителите на одиторския доклад върху обобщения финансов отчет.

[20] Или друг термин, който е уместен в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

[Адрес на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

Пример 2:

Обстоятелствата включват следното:

- **Относно одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение.**
- **Критериите са разработени от ръководството и са адекватно оповестени в Пояснително приложение X. Одиторът е определил, че критериите са приемливи при конкретните обстоятелства.**
- **Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, която съвпада с датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет.**
- **Одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа изявление, което описва некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация. Другата информация, за която се отнася това некоригирано съществено неправилно докладване, е информация, която е включена също така и в документа, съдържащ обобщения финансов отчет и одиторския доклад върху него.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР ВЪРХУ ОБОБЩЕНИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

[Подходящ адресат]

Мнение

Обобщеният финансов отчет, състоящ се от обобщения баланс към 31 декември 20X1 г., обобщения отчет за доходите, обобщения отчет за промените в собствения капитал и обобщения отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към обобщения финансов отчет, е извлечен от одитирания финансов отчет на компания ABC за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г.

По наше мнение, приложеният обобщен финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, (или *представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет, въз основа на базата, описана в Пояснително приложение X.

Обобщен финансов отчет

Обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от [опишете рамката за финансово отчитане, използвана при изготвянето на одитирания финансов отчет на компания ABC]. Поради тази причина, прочитането на обобщения финансов отчет и на одиторския доклад върху него не замества прочитането на одитирания финансов отчет и на одиторския доклад върху него.

Одитираният финансов отчет и нашият доклад върху него

Ние изразихме немодифицирано одиторско мнение относно одитирания финансов отчет в нашия доклад с дата 15 февруари 20X2 г. [Одитираният финансов отчет е включен в Годишния доклад за 20X1 г. Одиторският доклад върху одитирания финансов отчет съдържа изявление, което описва некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация, съдържаща се в „Коментар и анализ на ръководството" в Годишния доклад за 20X1 г. „Коментар и анализ на ръководството" и некоригираното съществено неправилно докладване в съдържащата се в него друга информация, са включени и в Обобщения годишен доклад за 20X1 г.] [*Опишете некоригираното съществено неправилно докладване в другата информация*].

Отговорност на ръководството[21] за обобщения финансов отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето на обобщения финансов отчет в съответствие с базата, описана в Пояснително приложение X.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност е да изразим мнение относно това дали обобщеният финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, (или *представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет на базата на процедурите, изпълнени от нас в съответствие с Международен одиторски стандарт (МОС) 810 (преработен), *Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет*.

[Подпис на одитора]

[Адрес на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[21] Или друг термин, който е уместен в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Пример 3:

Обстоятелствата включват следното:

- **Относно одитирания финансов отчет е изразено квалифицирано мнение.**
- **Критериите са разработени от ръководството и са адекватно оповестени в Пояснително приложение X. Одиторът е определил, че критериите са приемливи при конкретните обстоятелства.**
- **Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, която съвпада с датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщения отчет.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР ВЪРХУ ОБОБЩЕНИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

[Подходящ адресат]

Мнение

Обобщеният финансов отчет, състоящ се от обобщения отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г., обобщения отчет за всеобхватния доход, обобщения отчет за промените в собствения капитал и обобщения отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към обобщения финансов отчет, е извлечен от одитирания финансов отчет на компания ABC („компанията“) за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. Ние сме изразили квалифицирано одиторско мнение относно този финансов отчет в нашия доклад с дата 15 февруари 20X2 г.[22]

По наше мнение, приложеният обобщен финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, (или *представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет, въз основа на базата, описана в Пояснително приложение X. Обобщеният финансов отчет, обаче, съдържа неправилно отчитане в същата степен, както одитираният финансов отчет на компанията ABC за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г.

Обобщен финансов отчет

Обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от [опишете рамката за финансово отчитане, използвана при изготвянето на одитирания финансов отчет на компания ABC]. Поради тази причина, прочитането на обобщения финансов отчет и на одиторския доклад върху него

[22] Позиционирането на тази препратка към квалифицираното мнение в одиторския доклад върху одитирания финансов отчет в рамките на параграфа „Мнение“ относно обобщения финансов отчет помага на потребителите да разберат, че макар одиторът да е изразил немодифицирано мнение относно обобщения финансов отчет, този обобщен финансов отчет отразява одитиран финансов отчет, съдържащ съществено неправилно отчитане.

не замества прочитането на одитирания финансов отчет и на одиторския доклад върху него.

Одитираният финансов отчет и нашият доклад върху него

Ние изразихме квалифицирано одиторско мнение относно одитирания финансов отчет в нашия доклад с дата 15 февруари 20X2 г. База за изразеното от нас квалифицирано одиторско мнение бе [че ръководството не е отчело материалните запаси по по-ниската от цената на придобиване и нетната реализируема стойност, а ги е отчело единствено по цена на придобиване, което представлява отклонение от Международните стандарти за финансово отчитане.] Регистрите на компанията сочат, че ако ръководството беше отчело материалните запаси по по-ниската от цената на придобиване и нетната реализируема стойност, би било необходимо стойността на материалните запаси да се намали със сумата от xxx до тяхната нетна реализируема стойност. Съответно, отчетната стойност на продадените стоки би се увеличила с xxx, а данъкът върху дохода, нетният доход и собственият капитал биха се намалили съответно с xxx, xxx и xxx.

Отговорност на ръководството[23] за обобщения финансов отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето на обобщения финансов отчет в съответствие с базата, описана в Пояснително приложение X.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност е да изразим мнение относно това дали обобщеният финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, (или *представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет на базата на процедурите, изпълнени от нас в съответствие с Международен одиторски стандарт (МОС) 810 (преработен), *Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет*.

[Подпис на одитора]

[Адрес на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[23] Или друг термин, който е уместен в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Пример 4:

Обстоятелствата включват следното:

- **Относно одитирания финансов отчет е изразено отрицателно мнение.**
- **Критериите са разработени от ръководството и са адекватно оповестени в Пояснително приложение X. Одиторът е определил, че критериите са приемливи при конкретните обстоятелства.**
- **Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, която съвпада с датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР ВЪРХУ ОБОБЩЕНИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

[Подходящ адресат]

Отказ от изразяване на мнение

Обобщеният финансов отчет, състоящ се от обобщения баланс към 31 декември 20X1 г., обобщения отчет за доходите, обобщения отчет за промените в собствения капитал и обобщения отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към обобщения финансов отчет, е извлечен от одитирания финансов отчет на компания ABC за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г.

В резултат на отрицателното мнение относно одитирания финансов отчет, разгледано в раздела от нашия доклад *Одитираният финансов отчет и нашият доклад върху него*, не е уместно да изразим мнение относно приложения обобщен финансов отчет.

Обобщен финансов отчет

Обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от [опишете рамката за финансово отчитане, използвана при изготвянето на одитирания финансов отчет на компания ABC]. Поради тази причина, прочитането на обобщения финансов отчет и на одиторския доклад върху него не замества прочитането на одитирания финансов отчет и на одиторския доклад върху него.

Одитираният финансов отчет и нашият доклад върху него

В нашия доклад от дата 15 февруари 20X2 г. ние изразихме отрицателно мнение относно одитирания финансов отчет на компания ABC за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. База за изразеното от нас отрицателно мнение бе [опишете базата за изразеното отрицателно одиторско мнение].

Отговорност на ръководството[24] за обобщения финансов отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с базата, описана в Пояснително приложение Х.

Отговорност на одитора

Нашата отговорност е да изразим мнение относно това дали обобщеният финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, (или *представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет на базата на процедурите, изпълнени от нас в съответствие с Международен одиторски стандарт (МОС) 810 (преработен), *Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет*.

[Подпис на одитора]

[Адрес на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[24] Или друг термин, който е уместен в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

Пример 5:

Обстоятелствата включват следното:

- **Относно одитирания финансов отчет е изразено немодифицирано мнение.**
- **Съществуват установени критерии за изготвянето на обобщен финансов отчет.**
- **Одиторът достига до заключение, че не е възможно да изрази немодифицирано мнение относно обобщения финансов отчет.**
- **Одиторският доклад върху обобщения финансов отчет е с дата, която съвпада с датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщеният отчет.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР ВЪРХУ ОБОБЩЕНИЯ ФИНАНСОВ ОТЧЕТ

[Подходящ адресат]

Отрицателно мнение

Обобщеният финансов отчет, състоящ се от обобщения баланс към 31 декември 20X1 г., обобщения отчет за доходите, обобщения отчет за промените в собствения капитал и обобщения отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към обобщения финансов отчет, е извлечен от одитирания финансов отчет на компания ABC за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г.

По наше мнение, поради значимостта на въпроса, описан в раздела *База за изразяване на отрицателно мнение*, приложеният обобщен финансов отчет не съответства (или *не представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет на компания ABC за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. в съответствие с [опишете установените критерии].

База за изразяване на отрицателно мнение

[Опишете въпроса, който е станал причина обобщеният финансов отчет да не съответства, във всички съществени аспекти, (или *не представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет в съответствие с приложените критерии.

Обобщен финансов отчет

Обобщеният финансов отчет не съдържа всички оповестявания, изисквани от [опишете рамката за финансово отчитане, използвана при изготвянето на одитирания финансов отчет на компания ABC]. Поради тази причина, прочитането на обобщения финансов отчет и на одиторския доклад върху него

не замества прочитането на одитирания финансов отчет и на одиторския доклад върху него.

Одитираният финансов отчет и нашият доклад върху него

Ние сме изразили немодифицирано одиторско мнение относно одитирания финансов отчет в нашия доклад от дата 15 февруари 20X2 г.

Отговорност на ръководството[25] за обобщения одитиран финансов отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето на обобщения финансов отчет в съответствие с [опишете установените критерии].

Отговорност на одитора

Нашата отговорност е да изразим мнение относно това дали обобщеният финансов отчет съответства, във всички съществени аспекти, (или *представлява достоверно обобщение*) на одитирания финансов отчет на базата на процедурите, изпълнени от нас в съответствие с Международен одиторски стандарт (МОС) 810 (преработен), *Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет*.

[Подпис на одитора]

[Адрес на одитора]

[Дата на одиторския доклад]

[25] Или друг термин, който е уместен в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция

УКАЗАНИЕ ЗА МЕЖДУНАРОДНА ОДИТОРСКА ПРАКТИКА 1000

КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	1–10
Раздел I—Основна информация относно финансовите инструменти	11–69
Цел и рискове, свързани с използването на финансови инструменти	14–19
Контроли, отнасящи се до финансовите инструменти	20–23
Пълнота, точност и съществуване	24–33
Потвърждения на сделки и клирингови къщи	25–26
Равнения с банки и попечители	27–30
Други контроли по отношение на пълнотата, точността и съществуването	31–33
Оценяване на финансови инструменти	34–64
Изисквания за финансово отчитане	34–37
Наблюдаеми и ненаблюдаеми входящи данни	38–39
Последствия от неактивните пазари	40–42
Процес на ръководството за оценяване	43–63
Модели	47–49
Пример за широкоразпространен финансов инструмент	50–51
Трети страни, източници на ценова информация	52–62
Използване на експерти по оценяване	63
Въпроси, отнасящи се до финансовите пасиви	64
Представяне и оповестяване относно финансови инструменти	65–69
Категории оповестявания	67–69
Раздел II—Одиторски съображения, отнасящи се до финансовите инструменти	70–145
Професионален скептицизъм	71–72

Съображения, свързани с планирането 73–84

Разбиране на изискванията за счетоводно отчитане и оповестяване 74

Разбиране на финансовите инструменти 75–77

Използване при одита на лица със специализирани умения и познания 78–80

Разбиране на вътрешния контрол 81

Разбиране на естеството, ролята и дейностите на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит” 82–83

Разбиране на методологията на ръководството за оценяване на финансовите инструменти 84

Оценяване и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания 85–105

Общи съображения, отнасящи се до финансовите инструменти 85

Фактори за риск от измама 86–88

Оценяване на риска от съществени неправилни отчитания 89-90

Фактори, които да бъдат взети под внимание при определяне дали и в каква степен да се тества оперативната ефективност на контролите91–95

Процедури по същество 96–97

Тестове с двойно предназначение 98

Време на изпълнение на одиторските процедури..... 99–102

Процедури, отнасящи се до пълнота, точност, съществуване, възникване и права и задължения 103–105

Оценяване на финансови инструменти 106–137

Изисквания за финансово отчитане..... 106–108

Преценяване на риска от съществени неправилни отчитания, отнасящи се до оценяването 109–113

Съществени рискове..... 110–113

Разработване на одиторски подход..... 114–115

Одиторски съображения, когато ръководството използва трета страна, източник на ценова информация..... 116–120

Одиторски съображения, когато ръководството оценява приблизително справедливите стойности с помощта на модел..... 121–132

Оценяване дали използваните от ръководството предположения са разумни 129–132

Одиторски съображения, когато предприятието използва експерт на ръководството 133–135

Разработване на точкова или интервална приблизителна оценка 136–137

Представяне и оповестяване на финансови инструменти 138–141

Процедури, отнасящи се до представяне и оповестяване на финансовите инструменти 140–141

Други уместни одиторски съображения 142–145

Писмени изявления 142

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление и с други лица 143–145

Комуникации с регулаторни органи и други лица 145

Приложение: Примери за контроли, отнасящи се до финансовите инструменти

Указание за международна одиторска практика (УМОП) 1000 *Конкретни съображения при одита на финансови инструменти* следва да бъде разглеждано заедно с *Предговора към международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*. УМОП не налагат допълнителни изисквания на одиторите, надхвърлящи тези, включени в Международните одиторски стандарти (МОС), нито променят отговорността на одиторите да спазват всички МОС, имащи отношение към одита. УМОП предоставят практическо съдействие на одиторите. Замисълът е те да бъдат разпространявани от организациите, отговорни за националните стандарти или да бъдат използвани за разработване на съответни национални материали. УМОП предоставят също така материал, който фирмите могат да използват за разработване на програмите си за обучение и вътрешните си указания.

УМОП 1000 не е актуализирано, за да се отразят промените в МОС 540 (преработен). Ето защо, всички препратки в УМОП 1000 към МОС 540 препращат към МОС 540 във вида, в който стандартът е представен в изданието на Ръководството на СМОССИС за 2018 г.

Въведение

1. Финансови и нефинансови предприятия от всякакъв мащаб могат да използват финансови инструменти за различни цели. Някои предприятия държат финансови инструменти и извършват операции с тях в голям обем, докато други участват само в малък брой сделки с финансови инструменти. Някои предприятия заемат позиции във финансови инструменти с цел поемане и извличане на полза от риска, докато други използват финансовите инструменти с цел намаляване на определени рискове чрез хеджиране или управление на експозициите. Настоящото Указание за международна одиторска практика (УМОП) се отнася до всички изброени ситуации.

2. Следните Международни одиторски стандарти (МОС) са особено уместни при одита на финансови инструменти:

   (а) МОС 540[1] разглежда одиторските отговорности, отнасящи се до одита на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки, свързани с финансови инструменти, оценявани по справедлива стойност;

   (б) МОС 315 (преработен 2019 г.)[2] и МОС 330[3] разглеждат идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания и изпълнението на процедури в отговор на тези рискове; и

   (в) МОС 500[4] обяснява какво представлява одиторско доказателство и разглежда отговорността на одитора да разработи и изпълни одиторски процедури с цел получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да бъде в състояние да направи разумни изводи, върху които да базира одиторското си мнение.

3. Целта на настоящото УМОП е да предостави:

   (а) основна информация относно финансовите инструменти (Раздел I); и

[1] МОС 540 *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*

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

[3] МОС 330 *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

[4] МОС 500 *Одиторски доказателства*

(б) коментар на одиторските съображения, отнасящи се до финансовите инструменти (Раздел II).

УМОП осигуряват практическа помощ на одиторите. Замисълът е те да бъдат разпространявани от организациите, отговорни за националните стандарти или да бъдат използвани за разработване на съответни национални материали. УМОП предоставят също така материал, който фирмите могат да използват за разработване на програмите си за обучение и вътрешните си указания.

4. Настоящото УМОП е уместно за предприятия от всякакъв мащаб, доколкото всички предприятия биха могли да бъдат изложени на риск от съществени неправилни отчитания при използването на финансови инструменти.

5. Вероятно насоките за оценяване в настоящото УМОП ще бъдат по-уместни по отношение на финансови инструменти, оценявани или оповестявани по справедлива стойност, докато насоките относно области, различни от оценяването, са приложими както по отношение на финансови инструменти, оценявани по справедлива стойност, така и по отношение на такива, оценявани по амортизирана стойност. Настоящото УМОП е приложимо както по отношение на финансови активи, така и на финансови пасиви. Настоящото УМОП не разглежда инструменти като:

(а) най-опростените финансови инструменти, като парични средства, обикновени кредити, разчети за търговски вземания и търговски задължения;

(б) инвестиции в капиталови инструменти, които не се търгуват на регулирани пазари; или

(в) застрахователни договори.

6. Също така, настоящото УМОП не разглежда специфични счетоводни въпроси, отнасящи се до финансовите инструменти, като счетоводно отчитане на хеджирането, печалба или загуба в началото (известни също като печалба или загуба „в ден 1”), компенсиране, рискови трансфери или обезценка, включително провизиране на загуби по кредити. Независимо че тези въпроси може да са свързани със счетоводното отчитане от страна на предприятието на финансовите инструменти, разглеждането на одиторските съображения във връзка с начините за адресиране на специфични счетоводни изисквания надхвърля обхвата на настоящото УМОП.

7. Одитът в съответствие с МОС се осъществява при предварителното условие, че ръководството и когато това е уместно, лицата, натоварени с общото управление, са потвърдили определени свои отговорности. Тези

отговорности включват в себе си изготвянето на оценки по справедлива стойност. Настоящото УМОП не налага отговорности на ръководството или лицата, натоварени с общото управление, нито е с по-голяма правна сила от законодателството и нормативните разпоредби, които регулират тези отговорности.

8. Настоящото УМОП е изготвено в контекста на рамките за финансово отчитане с общо предназначение с цел достоверно представяне, но може също да е от полза, съобразно конкретните обстоятелства, и при други рамки за финансово отчитане, например, рамки за финансово отчитане със специално предназначение.

9. Настоящото УМОП се фокусира върху твърденията за вярност на оценяването, както и върху представянето и оповестяването, но обхваща също така, макар и в по-малки подробности, пълнотата, точността, съществуването, както и правата и задълженията.

10. Финансовите инструменти са обект на несигурността на приблизителното оценяване, която е дефинирана в МОС 540 като „податливостта на дадена приблизителна счетоводна оценка и на свързаните с нея оповестявания към вътрешноприсъщата липса на точност при нейното оценяване."[5] Несигурността на приблизителното оценяване се влияе, наред с останалите фактори, и от сложността на финансовите инструменти. Естеството и надеждността на наличната информация в подкрепа на оценката на финансовите инструменти варират в широки граници, което оказва влияние върху несигурността на приблизителното оценяване, свързана с тяхното измерване. Настоящото УМОП използва термина „несигурност на оценяването" за обозначаване на несигурността на приблизителното оценяване, свързано с оценките по справедлива стойност.

Раздел I—Основна информация относно финансовите инструменти

11. Рамките за финансово отчитане могат да съдържат различни дефиниции на финансовите инструменти. Така например, Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) дефинират финансовия инструмент като всеки договор, който поражда финансов актив за дадено предприятие и финансов пасив или инструмент на собствения капитал за друго предприятие.[6] Финансовите инструменти могат да представляват парични средства, инструменти на собствения капитал на друго предприятие, договорно право или задължение за получаване или

[5] МОС 540, параграф 7(в)

[6] Международен счетоводен стандарт (МСС) 32 *Финансови инструменти: представяне*, параграф 11

предоставяне на парични средства или за размяна на финансови активи или пасиви, определени договори, уреждани чрез инструментите на собствения капитал на предприятието, определени договори за нефинансови обекти, или определени договори, издавани от застрахователни компании, които не отговарят на дефиницията за застрахователен договор. Така изложената тук дефиниция обхваща широк кръг финансови инструменти, от обикновени кредити и депозити до сложни деривативи, структурирани продукти и някои договори за борсово търгувани стоки.

12. Финансовите инструменти се различават по своята сложност, като тази сложност може да произтича от различни източници, като:

- много голям обем отделни парични потоци, при които липсата на еднородност изисква анализ на всеки един от тях или голям брой групирани парични потоци за оценяване, примерно, на кредитния риск (например, обезпечени дългови задължения);
- сложни формули за определяне на паричните потоци;
- несигурност или променливост на бъдещите парични потоци, като например несигурност и променливост, произтичащи от кредитен риск, опционни договори или финансови инструменти с прекалено отсрочени във времето договорни срокове.

Колкото по-висока е променливостта на паричните потоци спрямо промени в пазарните условия, толкова по-вероятно е оценката на финансовия инструмент да е по-сложна и несигурна. Освен това, понякога финансови инструменти, които при обичайни условия са относително лесни за оценяване, стават сложни за оценяване в резултат на конкретни обстоятелства, например, инструменти, за които пазарът е станал неактивен или които са с прекалено отсрочени във времето договорни срокове. Деривативите и структурираните продукти стават по-сложни, когато представляват комбинация от отделни финансови инструменти. В допълнение, счетоводното отчитане на финансови инструменти съгласно някои рамки за финансово отчитане или при определени пазарни условия може да е сложно.

13. Друг източник на сложност е държаният или търгуван обем финансови инструменти. Докато традиционен лихвен суап може да не е сложен, предприятие, което държи голям брой такива суапове може да използва сложна информационна система с цел идентифициране, оценяване и сключване на сделки с тези инструменти.

Цел и рискове, свързани с използването на финансови инструменти

14. Финансовите инструменти се използват:

- с цел хеджиране (т.е., за промяна на съществуващ рисков профил, на който е изложено предприятието). Това включва:
    - форуърдна покупка или продажба на валута, за да бъде фиксиран бъдещ обменен курс;
    - конвертиране на бъдещи лихвени проценти в постоянни или променливи лихвени проценти с помощта на суапове; и
    - закупуване на опционни договори с цел защита на предприятието срещу определено изменение на цените, включително договори, които могат да съдържат внедрени деривативи;
- с цел търгуване (например, за да се даде възможност на предприятието да заеме рискова позиция с оглед извличане на полза от краткосрочни пазарни колебания); и
- с цел инвестиране (например, за да се даде възможност на предприятието да извлече полза от дългосрочна възвръщаемост на инвестициите).

15. Използването на финансови инструменти може да намали експозициите към определени бизнес рискове, например, промени във валутните курсове, лихвените проценти и цените на борсово търгувани стоки или комбинация от тези рискове. От друга страна, вътрешноприсъщата сложност на някои финансови инструменти може също да доведе до повишен риск.

16. Бизнес рискът и рискът от съществени неправилни отчитания се повишават, когато ръководството и лицата, натоварени с общото управление:
    - не разбират в пълна степен рисковете от използването на финансови инструменти и не разполагат с достатъчни умения и опит в управлението на тези рискове;
    - не разполагат с експертните знания и умения да ги оценяват по подходящ начин в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане;
    - не са въвели в действие достатъчно контроли върху дейностите, свързани с финансовите инструменти; или
    - хеджират рисковете или спекулират по неподходящ начин.

17. Неуспехът на ръководството да разбере в пълна степен вътрешноприсъщите на финансовия инструмент рискове може да има пряк ефект върху способността на ръководството да управлява тези

рискове по подходящ начин и може в крайна сметка да застраши жизнеспособността на предприятието.

18. Основните видове риск, приложими по отношение на финансовите инструменти са изброени по-долу. Този списък не е замислен да бъде изчерпателен и за описанието на тези рискове или за класифицирането на компонентите на отделните рискове може да бъде използвана различна терминология.

(а) Кредитен риск (или риск на контрагента) е рискът, че една от страните по финансовия инструмент ще причини финансова загуба на друга страна като не изпълни свое задължение, което често се асоциира с неплатежоспособност по дългово задължение. Кредитният риск включва риска, свързан със сетълмента, представляващ риска, че едната страна на сделката ще бъде уредена, без насрещната престация да бъде получена от клиента или контрагента.

(б) Пазарният риск е рискът, че справедливата стойност или бъдещите парични потоци по финансовия инструмент ще се колебаят в резултат на промени в пазарните цени. Примерите за пазарен риск включват валутен риск, лихвен риск, риск от изменения в цените на борсово търгувани стоки и на капиталови инструменти.

(в) Ликвидният риск включва риска от невъзможност за закупуване или продажба на финансовия инструмент по подходяща цена своевременно в резултат на липса на възможност за реализация на пазара.

(г) Оперативният риск се отнася до специфичната обработка, необходима по отношение на финансовите инструменти. Оперативният риск може да се повиши с увеличаване сложността на финансовия инструмент, а лошото управление на оперативния риск може да повиши други видове риск. Оперативният риск включва:

(i) риска, че контролите за потвърждение и равнение са неадекватни, което води в резултат до непълно или неточно отчитане на финансовите инструменти;

(ii) рисковете, че е налице неподходящо документиране на сделките и недостатъчно текущо наблюдение на тези сделки;

(iii) риска, че сделките са неправилно документирани и обработени или свързаният с тях риск е неправилно

управляван и поради това не отразяват икономическата същност на цялостната сделка;

(iv) риска, че персоналът разчита в неправомерна степен на точността на техниките за оценяване, без подходящ преглед, в резултат на което сделките се оценяват неправилно или свързаният с тях риск е неподходящо оценен;

(v) риска, че използването на финансови инструменти не е адекватно включено в политиката и процедурите на предприятието за управление на риска;

(vi) риска от загуба в резултат на неадекватни или неуспешни вътрешни процеси и системи или в резултат на външни събития, включително риска от измама както от вътрешни, така и от външни източници;

(vii) риска, че е налице неадекватно или несвоевременно поддържане на техниките за оценяване, използвани за оценяване на финансовите инструменти; и

(viii) правен риск, който е компонент на оперативния риск и се отнася до загуби в резултат на законово или регулаторно действие, което обезсилва или по друг начин възпрепятства изпълнението от страна на крайния потребител или неговия контрагент съгласно условията на договора или свързаните с него споразумения за нетиране. Така например, правен риск може да възникне от недостатъчна или неточна документация по отношение на договора, невъзможност за осигуряване принудителното изпълнение на споразумение за нетиране в случай на несъстоятелност, неблагоприятни изменения в данъчното законодателство или уставни документи, които забраняват на предприятията да инвестират в определени видове финансови инструменти.

19. Други съображения, имащи отношение към рисковете, свързани с използването на финансови инструменти, включват:

- Риска от измама, който може да се повиши, ако например, служител, който е в състояние да извърши финансова измама разбира както финансовите инструменти, така и процесите за тяхното счетоводно отчитане, докато ръководството и лицата, натоварени с общото управление разбират тези въпроси в по-малка степен.

- Риска, че рамковите споразумения за нетиране[7] може да не са отразени по подходящ начин във финансовия отчет.
- Риска, че някои финансови инструменти може да се променят по време на срока си и да се превърнат от активи в пасиви или обратно и тази промяна може да настъпи бързо.

Контроли, отнасящи се до финансовите инструменти

20. Степента, в която предприятието използва финансови инструменти и степента на сложност на тези инструменти са важни определящи фактори за необходимото ниво на усъвършенстване и сложност на вътрешния контрол на предприятието. Така например, по-малките предприятия може да използват по-малко структурирани продукти и опростени процеси и процедури за постигане на целите си.

21. Често ролята на лицата, натоварени с общото управление, включва задаване на насоката по отношение на финансовите инструменти, както и одобряване и осъществяване на надзор върху степента, в която се използват финансови инструменти, докато ролята на ръководството е да управлява и наблюдава текущо експозицията на предприятието на тези рискове. Ръководството и когато това е уместно, лицата, натоварени с общото управление, носят също така отговорност за разработването и внедряването на система за вътрешен контрол, която да позволи изготвяне на финансови отчети в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Вътрешният контрол на предприятието върху финансовите инструменти е по-вероятно да бъде ефективен, когато ръководството и лицата, натоварени с общото управление:

    (а) са установили подходяща среда на контрол, активно участие от страна на лицата, натоварени с общото управление в контролиране използването на финансови инструменти, логична организационна структура с ясно възлагане на правомощия и отговорности, както и подходяща политика и процедури по отношение на човешките ресурси. В частност, необходими са ясни правила относно степента, в която лицата, отговорни за дейностите, свързани с финансовите инструменти, имат свобода на действие. Тези правила вземат под внимание евентуалните законови или регулаторни ограничения върху използването на финансови инструменти. Така например, определени предприятия от публичния сектор може да не разполагат с

[7] Предприятие, което осъществява редица сделки с финансови инструменти с един-единствен контрагент може да сключи рамково споразумение за нетиране с този контрагент. Това споразумение съдържа клаузи за едно-единствено нетно уреждане на всички финансови инструменти, обхванати от споразумението, в случай на неизпълнение на задълженията по който и да е отделен договор.

правомощия да извършват сделки и операции с помощта на деривативи;

(б) са установили процес на управление на риска, съответстващ на големината на предприятието и сложността на използваните от него финансови инструменти (например, в някои предприятия може да съществува формално структурирано звено за управление на риска);

(в) са установили информационни системи, които предоставят на лицата, натоварени с общото управление разбиране относно естеството на дейностите, свързани с финансовите инструменти и свързаните с тях рискове, включително адекватно документиране на сделките;

(г) са разработили, внедрили и документирали система за вътрешен контрол, която:

- да осигурява разумна степен на сигурност, че предприятието използва финансови инструменти в рамките на политиката си за управление на риска;
- да представя по подходящ начин финансовите инструменти във финансовия отчет;
- да гарантира, че предприятието спазва изискванията на приложимото законодателство и нормативни разпоредби; и
- да осъществява текущо наблюдение върху риска.

Приложението предоставя примери за контролите, които може да съществуват в предприятие, което борави с висок обем сделки с финансови инструменти; и

(д) са установили подходяща счетоводна политика, включително политика по отношение на оценяването, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

22. Ключовите елементи на процесите за управление на риска и вътрешния контрол, имащи отношение към финансовите инструменти на предприятието включват:

- Установяване на подход за дефиниране размера на рисковата експозиция, която предприятието е готово да приеме, когато се ангажира със сделки с финансови инструменти (това може да бъде наречено „афинитет за риск" на предприятието), включително политиката за инвестиране във финансови инструменти, както и контролната рамка, в която се осъществяват дейностите, свързани с финансовите инструменти;

- Установяване на процеси за документиране и разрешаване на сделки с нови видове финансови инструменти, които вземат под внимание счетоводните, регулаторни, правни, финансови и оперативни рискове, свързани с тези видове инструменти;
- Обработка на сделки с финансови инструменти, включително потвърждение и равнение на притежаваните парични средства и активи с външни извлечения, както и процеса на плащания;
- Разделяне на отговорностите между лицата, инвестиращи или търгуващи с финансовите инструменти и лицата, отговарящи за обработката, оценяването и потвърждаването на тези инструменти. Така например, лицата, изпълняващи функцията разработване на модели, които са ангажирани и със съдействие при определяне цените на сделките са по-малко обективни, отколкото лицата, които са функционално и организационно отделени от звеното за сключване на сделките;
- Процеси и контроли по оценяване, включително контроли върху данните, получавани от трети страни, източници на ценова информация; и
- Текущо наблюдение върху контролите.

23. Естеството на рисковете често се различава между предприятия с голям обем и разнообразни финансови инструменти и тези, които имат само няколко сделки с финансови инструменти. Това води до различни подходи към вътрешния контрол. Така например:

- Обичайно, институция с голям обем на финансовите инструменти ще има работна среда включваща някакъв вид дилърска зала, в която са разположени специализираните трейдъри и разделение на отговорностите между тях и бек офиса (т.е. оперативното звено, което осъществява контрол върху данните по осъществените сделки, гарантирайки, че те не съдържат грешки, и осъществява необходимите трансфери). В такава среда, трейдърите обикновено ще инициират договорите устно по телефона или чрез електронна платформа за търгуване. Събирането на данни за сделките и точното регистриране на финансовите инструменти в подобна среда е значително по-трудно, отколкото при предприятие само с няколко финансови инструмента, чието съществуване и пълнота често могат да бъдат потвърдени с едно искане за банково потвърждение до няколко банки.
- От друга страна, предприятията само с малък брой финансови инструменти често нямат разделение на отговорностите, а достъпът им до пазара е ограничен. В такива случаи, макар че

може да е по-лесно сделките с финансови инструменти да бъдат идентифицирани, съществува риск, че ръководството може да разчита на ограничен брой служители, което би могло да увеличи риска, че могат да бъдат инициирани неразрешени сделки или че сделките може да не са документирани.

Пълнота, точност и съществуване

24. Параграфи 25–33 описват контролите и процесите, които може да са въведени в действие в предприятия с висок обем сделки с финансови инструменти, включително тези със зала за търгуване. И обратно, предприятие, което няма голям обем сделки с финансови инструменти може да не разполага с тези контроли и процеси, като вместо това потвърждава сделките си с контрагента или клиринговата къща. Това действие може да е относително лесно, доколкото съществува вероятност предприятието да извършва сделки само с няколко контрагента.

Потвърждения на сделки и клирингови къщи

25. По принцип, по отношение на сделките, осъществявани от финансови институции, условията на финансовите инструменти се документират чрез потвържденията, обменяни между контрагентите, и чрез юридически споразумения. Клиринговите къщи служат за извършване на текущо наблюдение върху размяната на потвърждения, като осъществяват процес на сравняване и установяване еднаквостта на реквизитите на съобщенията за сделките и процес на сетълмент. Централната клирингова къща е асоциирана с този обмен и предприятията, които осъществяват клиринг чрез клирингови къщи обичайно разполагат с процеси за управление на информацията, подавана към клиринговата къща.

26. Не всички сделки са обект на сетълмент чрез подобен обмен. На някои пазари съществува установена практика на договаряне условията на сделката преди началото на сетълмента. За да бъде ефикасен, този процес трябва да функционира отделно от лицата, които търгуват финансовите инструменти с цел свеждане до минимум на риска от измама. На други пазари, сделките се потвърждават след като сетълментът е започнал и понякога списъкът на чакащите потвърждения води до това сетълментът да започне преди всички условия да са напълно договорени. Това представлява допълнителен риск, тъй като сключващите сделката предприятия трябва да разчитат на алтернативни средства за договаряне на сделките. Това би могло да включва:

- Налагане на щателни равнения между записванията на лицата, които търгуват финансовите инструменти и лицата, които осъществяват сетълмента (стриктното разделение на

отговорностите между тези две страни е много важно), съчетано със строги надзорни контроли над лицата, извършващи сделките с финансовите инструменти с цел гарантиране интегритета на сделките;

- Осъществяване на преглед на обобщената документация от контрагентите, която акцентира върху ключовите условия, дори пълните условия да не са договорени; и
- Подробен преглед на печалбите и загубите на трейдърите с цел гарантиране, че те се равняват с това, което са изчислили в бек офиса.

Равнения с банки и попечители

27. Някои компоненти на финансовите инструменти, като облигации и акции, биха могли да бъдат държани в отделни депозитари. Освен това, повечето финансови инструменти водят до плащане на парични средства в даден момент, като често тези парични потоци възникват на ранен етап от срока на договора. Тези парични плащания и постъпления ще минат през банковата сметка на предприятието. Редовното равнение на регистрите на предприятието с външните регистри на банки и попечители позволява на предприятието да гарантира, че сделките са правилно документирани.

28. Следва да се отбележи, че не всички финансови инструменти водят до парични потоци на ранни етапи от срока на договора или е възможно те да бъдат документирани при борса или попечител. Когато случаят е такъв, процесите на равнение няма да идентифицират пропусната или неточно отчетена сделка и контролите върху потвържденията са по-важни. Дори когато този паричен поток е документиран точно на ранен етап от срока на инструмента, това не гарантира, че всички характеристики или условия на инструмента (например, падежът или опция за предсрочно прекратяване) са били документирани точно.

29. В допълнение, движенията на парични средства могат да са твърде малки в контекста на цялостния размер на сделката или собствения баланс на предприятието и поради това да са трудни за идентифициране. Полезността на равненията се повишава, когато служителите от финансовия отдел или друг персонал от бек офиса извършва преглед на записванията във всички сметки на главната книга, за да гарантира, че те са действителни и подкрепени с документи. Този процес ще помогне за идентифициране дали другата страна на записите на парични средства, отнасящи се до финансовите инструменти, е отразена правилно. Прегледът на временните (неуточнени) и клиринговите сметки е важен, независимо от салдото по сметката, тъй като в сметката може да са включени компенсиращи се равнявани позиции.

30. При предприятия с голям обем сделки с финансови инструменти контролите за равненията и потвържденията може да са автоматизирани и ако случаят е такъв, трябва да бъдат въведени адекватни ИТ контроли в тяхна подкрепа. По-специално, контролите са необходими, за да се гарантира, че данните от външни източници (като банки и попечители) и от регистрите на предприятието се подбират пълно и точно и че не са подправени преди или по време на равнението. Контролите са необходими също с оглед гарантиране, че критериите, по които се съпоставят записванията са достатъчно рестриктивни, за да се предотврати неточния клиринг на равняваните позиции.

Други контроли над пълнотата, точността и съществуването

31. Сложността, вътрешноприсъща на някои финансови инструменти, означава, че не винаги ще е очевидно как те трябва да бъдат отчетени в системите на предприятието. В такива случаи, ръководството може да установи процеси на контрол с оглед текущо наблюдение на политиката, предписваща как конкретни видове сделки се оценяват, документират и отчитат счетоводно. Тази политика обичайно се установява и преглежда предварително от персонал с подходяща квалификация, способен да разбере цялостните последствия от финансовите инструменти, които се отчитат.

32. Някои сделки могат да бъдат анулирани или изменени след първоначалното изпълнение. Прилагането на подходящите контроли, отнасящи се до анулирането или изменението, може да смекчи рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка. В допълнение, предприятието може да е въвело в действие процес за повторно потвърждение на сделки, които са анулирани или изменени.

33. Обичайно при финансови институции с висок обем сделки старши служител извършва ежедневен преглед на печалбите и загубите по индивидуалните портфейли на трейдърите, за да прецени дали те са разумни на базата на познанията на служителя за пазара. Това действие може да позволи на ръководството да установи, че конкретни сделки не са пълно или точно отчетени или да идентифицира измама от страна на конкретен трейдър. Важно е да са налице процедури за разрешаване на сделките, които да подкрепят преглед от по-старши служител.

Оценяване на финансови инструменти

Изисквания за финансово отчитане

34. При много рамки за финансово отчитане финансовите инструменти, включително внедрените деривативи, често се оценяват по справедлива стойност за целите на представянето в баланса, изчисляване на

печалбата или загубата, и/или оповестяване. По принцип, целта на оценяването по справедлива стойност е да се достигне до цената, по която би се осъществила обичайна сделка между пазарни участници към датата на оценяване при актуални към този момент пазарни условия; т.е. това не е цената на сделката при принудителна ликвидация или принудителна продажба по спешност. За постигане на тази цел се взема под внимание цялата налична пазарна информация.

35. Оценяване по справедлива стойност на финансови активи и финансови пасиви може да бъде извършено, както при първоначалното отразяване на сделките, така и по-късно, когато има промени в стойността. Промените в оценките по справедлива стойност, които настъпват с течение на времето, биха могли да бъдат третирани по различен начин съгласно различните рамки за финансово отчитане. Така например, подобни промени могат да бъдат отчитани като печалба или загуба или да бъдат отчетени в друг всеобхватен доход. Също така, в зависимост от приложимата рамка за финансово отчитане, може да се изисква целият финансов инструмент или само негов компонент (например, внедрен деривати, когато се отчита отделно) да бъде оценен по справедлива стойност.

36. Някои рамки за финансово отчитане установяват йерархия на справедливите стойности с цел постигане на по-голяма последователност и съпоставимост при оценяването по справедлива стойност и свързаните с него оповестявания. Входящите данни могат да бъдат класифицирани на различни нива, като:

- Входящи данни на Ниво 1 —котирани цени (некоригирани) на активни пазари за идентични финансови активи или финансови пасиви, до които предприятието има достъп към датата на оценяване.
- Входящи данни на Ниво 2 —входящи данни за финансовия актив или финансовия пасив, различни от котираните цени, включени в ниво 1, които, пряко или косвено, са достъпни за наблюдение. Ако финансовият актив или финансовият пасив има определен (договорен) срок, входящите данни на ниво 2 може да са достъпни за наблюдение по същество за целия срок на финансовия актив или финансовия пасив. Входящите данни на ниво 2 включват:
  - котирани цени за сходни финансови активи или финансови пасиви на активни пазари;
  - котирани цени за идентични или сходни финансови активи или финансови пасиви на пазари, които не са активни;
  - входящи данни, различни от котирани цени, достъпни за наблюдение по отношение на финансовия актив или

финансовия пасив (например, лихвени проценти и криви на доходност, достъпни за наблюдение на обичайно обявявани интервали, предполагаема волатилност и кредитни спредове).

- входящи данни, които по принцип са извлечени или потвърдени от наблюдаеми пазарни данни посредством корелационна зависимост или по друг начин (пазарно потвърдени входящи данни).

- Входящи данни на Ниво 3 —ненаблюдаеми входящи данни за финансовия актив или финансовия пасив. Ненаблюдаемите входящи данни се използват за оценяване на справедливата стойност до степента, в която уместни и достъпни за наблюдение входящи данни не са налице, позволявайки да бъдат обхванати ситуациите, при които към датата на оценяване е налице ограничена или никаква пазарна дейност по отношение на този финансов актив или финансов пасив.

По принцип, несигурността на оценяването се повишава с придвижването на финансовия инструмент от ниво 1 на ниво 2 или от ниво 2 на ниво 3. Също така, в рамките на ниво 2 може да е налице широк диапазон от несигурност на оценяването в зависимост от това доколко наблюдаеми са входящите данни, от сложността на финансовия инструмент, неговото оценяване и други фактори.

37. Някои рамки за финансово отчитане може да изискват или разрешават на предприятието да прави корекции с оглед несигурността на оценяването, за да отрази риска, че пазарният участник би направил корекции при определяне на цената, които да вземат под внимание несигурността на рисковете, свързани с определяне на цената или паричните потоци по финансовия инструмент. Така например:

- Корекции в модела. Някои модели могат да съдържат известен недостатък или резултатът от обследването може да открои недостатък по отношение на оценяването по справедлива стойност в съответствие с рамката за финансово отчитане.

- Корекции за кредитен риск. Някои модели не вземат под внимание кредитния риск, включително риска на контрагента или собствения кредитен риск.

- Корекции за ликвидност. Някои модели изчисляват средни спрямо спреда купува - продава пазарни цени дори ако е възможно рамката за финансово отчитане да изисква използване на сума, коригирана с оглед ликвидността, например спреда купува/продава. Друга, по-субективна, корекция за ликвидност

отчита, че някои финансови инструменти са неликвидни, което оказва влияние върху тяхната оценка.

- Други корекции за риск. Стойност, оценена с помощта на модел, който не взема под внимание всички останали фактори, които пазарните участници биха отчели при определяне цената на финансовия инструмент, може да не представлява справедливата стойност на датата на оценяване и следователно да трябва да бъде коригирана отделно, за да се изпълнят изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.

Корекциите не са подходящи, ако коригират измерването и оценяването на финансовия инструмент в посока на отдалечаване от справедливата стойност, дефинирана от приложимата рамка за финансово отчитане, например, с цел консерватизъм.

Наблюдаеми и ненаблюдаеми входящи данни

38. Както бе посочено по-горе, рамките за финансово отчитане често категоризират входящите данни според степента на наблюдаемост. С понижаване активността на пазара на финансови инструменти и намаляване наблюдаемостта на входящите данни се повишава несигурността на оценяването. Естеството и надеждността на наличната информация в подкрепа на оценката на финансовите инструменти варират в зависимост от наблюдаемостта на входящите данни за оценяването, която се влияе от характера на пазара (например, нивото на пазарна активност и дали сделките се осъществяват посредством борса или извънборсово). Съответно, естеството и надеждността на доказателствата в подкрепа на оценката се подреждат в непрекъсната поредица и за ръководството става по-трудно да получи информация в подкрепа на оценката, когато пазарът стане неактивен, а входящите данни – по-недостъпни за наблюдение.

39. Когато не са налице достъпни за наблюдение входящи данни, предприятието използва ненаблюдаеми входящи данни (входящи данни на ниво 3), отразяващи предположението, което пазарните участници биха използвали при определяне цената на финансовия актив или финансовия пасив, включително предположенията относно риска. Ненаблюдаемите входящи данни се разработват с помощта на най-добрата налична информация при конкретните обстоятелства. При разработването на ненаблюдаеми входящи данни предприятието може да започне със собствените си данни, които се коригират, ако разумно достъпна информация сочи, че (а) други пазарни участници биха използвали различни данни или (б) е налице нещо специфично за предприятието, което не е достъпно за останалите пазарни участници (например, синергия, специфична за конкретното предприятие).

Последствия от неактивните пазари

40. Несигурността на оценяването се повишава и оценяването става по-сложно, когато пазарите, на които се търгуват финансовите инструменти или техните съставни части, станат неактивни. Няма ясно определена точка, в която активният пазар става неактивен, макар че рамките за финансово отчитане може да предоставят насоки по този въпрос. Характеристиките на неактивния пазар включват значителен спад в нивото и обема на търговска дейност, значителни колебания на наличните цени във времето или сред различните пазарни участници както и неактуалност на цените. Оценяването обаче дали даден пазар е неактивен изисква упражняване на преценка.

41. Когато пазарите са неактивни, котираните цени може да са остарели (т.е. неактуални), да не представляват цените, по които пазарните участници биха сключвали сделки или да представляват принудителни сделки (например, когато от продавача се изисква да продаде даден актив, за да удовлетвори регулаторни или законови изисквания, необходимо е да се освободи от актива незабавно, за да създаде ликвидност или при наличие на един-единствен потенциален купувач в резултат от наложени правни рестрикции или ограничения от гледна точка на времето). Съответно, разработват се оценки на базата на входящи данни от ниво 2 и ниво 3. При такива обстоятелства предприятията могат да разполагат с:

- политика по отношение на оценяването, която включва процес за определяне дали съществуват входящи данни на ниво 1;
- разбиране за начина, по който конкретни цени или входящи данни от външни източници, използвани в качеството на входяща информация за техники за оценяване, са били изчислени с оглед преценяване на тяхната надеждност. Така например, при неактивен пазар, брокерска котировка за финансов инструмент, с който не са сключвани сделки вероятно ще отразява действителни сделки със сходен финансов инструмент, но когато пазарът става все по-малко активен брокерската котировка може да разчита в по-голяма степен на вътрешнофирмени техники на оценяване за определяне на цените;
- разбиране за начина, по който влошаващите се бизнес условия засягат контрагента, както и дали влошаващите се бизнес условия в предприятия, сходни с контрагента, може да са индикация, че е възможно контрагентът да не изпълни своите задължения (т.е. риск от неизпълнение на задълженията);
- политика за извършване на корекции с оглед несигурността на оценяването. Тези корекции могат да включват корекции в

модела, корекции за липса на ликвидност, корекции за кредитен риск или корекции за други рискове;

- способност да изчислят диапазона на реалистични резултати, като се имат предвид елементите на несигурност, за които става въпрос, например, чрез извършване на анализ на чувствителността; и
- политика за идентифициране кога входящите данни за оценяване на справедливата стойност преминават на различно ниво от йерархията на справедливите стойности.

42. Конкретни трудности могат да възникнат, когато е налице рязко ограничаване или дори спиране на търговията с определен финансов инструмент. При такива обстоятелства може да е необходимо финансовите инструменти, които преди това са били оценявани с помощта на пазарни цени, да бъдат оценени с помощта на модел.

Процес на ръководството за оценяване

43. Техниките, които ръководството може да използва за оценяване на финансовите инструменти на предприятието включват наблюдаеми цени, скорошни сделки и модели, използващи наблюдаеми или ненаблюдаеми входящи данни. Ръководството може да се възползва и от:

(а) трета страна, източник на ценова информация, например, компания за услуги по предоставяне на ценова информация или брокерска котировка; или

(б) експерт по оценяването.

Третите страни, източници на ценова информация и експертите по оценяването могат да използват една или повече от тези техники за оценяване.

44. При много рамки за финансово отчитане най-доброто доказателство за справедливата стойност на финансовия инструмент се открива в осъществяваните по същото време сделки на активни пазари (т.е., входяща информация на ниво 1). В такива случаи оценяването на финансовите инструменти може да е относително просто. Котираните цени на финансови инструменти, които са регистрирани на борси или се търгуват на ликвидни извънборсови пазари, могат да са достъпни от източници, като финансови публикации, самите борси или трети страни, източници на ценова информация. Когато се използват котирани цени, важно е ръководството да разбира базата, на която се дава котировката, за да се гарантира, че цената отразява пазарните условия към датата на оценяване. Котираните цени, получени от публикации или от борсите биха могли да предоставят достатъчни доказателства за справедливата стойност, когато, например:

(а) цените не са „остарели" или загубили своята актуалност (например, ако котировката се базира на цената на последната сделка, а тя е била осъществена преди известно време); и

(б) котировките представляват цени, по които дилърите действително биха търгували финансовия инструмент с достатъчна честота и обем.

45. Когато не е налице актуална, достъпна за наблюдение пазарна цена за финансовия инструмент (т.е., входяща информация на ниво 1), ще е необходимо предприятието да събере други ценови индикатори, които да използва в техниката за оценяване, за да оцени финансовия инструмент. Ценовите индикатори могат да включват:

- Неотдавнашни сделки, включително сделки след датата на финансовия отчет със същия инструмент. Трябва да се обърне внимание дали е необходимо да бъде направена корекция с оглед промени в пазарните условия между датата на оценяване и датата, на която е осъществена сделката, тъй като тези сделки не са задължително показателни за пазарните условия, които са съществували към датата на финансовия отчет. В допълнение, възможно е сделката да представлява принудителна сделка и следователно да не е представителна за цената в сделка при обичайни условия.

- Настоящи или неотдавнашни сделки със сходни инструменти, известни често като „определяне на цена по заместителство". В цената на заместителите ще трябва да бъде направена корекция, за да се отразят различията между тях и инструмента, чиято цена се определя, например, за да се вземат под внимание различията в ликвидността или кредитния риск между двата инструмента.

- Индекси за сходни инструменти. Както и при сделките със сходни инструменти, ще трябва да бъдат направени корекции, за да се отразят различията между инструмента, чиято цена се определя и инструмента(ите), от който(ито) се извлича използвания индекс.

46. Очаква се ръководството да документира политиката си на оценяване и модела, използван за оценяване на конкретен финансов инструмент, включително обосновката за използвания(ите) модел(и), избора на предположения в методологията на оценяване, както и преценката на предприятието дали са необходими корекции с оглед несигурността на оценяването.

Модели

47. За оценяване на финансови инструменти в случаите, когато цената не може да бъде пряко наблюдавана на пазара, могат да бъдат използвани

модели. Моделите могат да бъдат опростени, например, широко използвана формула за определяне цената на облигация или да предполагат сложни, конкретно разработени софтуерни инструменти с цел оценяване на финансови инструменти с входяща информация на ниво 3. Много модели се базират на изчисления на дисконтираните парични потоци.

48. Моделите се състоят от методология, предположения и данни. Методологията описва правилата и принципите, регулиращи взаимовръзката между променливите величини в оценяването. Предположенията включват приблизителните оценки на несигурни променливи, използвани в модела. Данните могат да обхващат действителна или хипотетична информация за финансовия инструмент или други входящи данни за него.

49. В зависимост от обстоятелствата, въпросите, които предприятието може да адресира, когато установява или потвърждава правилността на даден модел за финансов инструмент, включват това дали:

- правилността на модела е потвърдена преди използването му с периодични прегледи с цел гарантиране, че продължава да бъде подходящ за предвидената употреба. Процесът на предприятието за потвърждаване на правилността може да включва оценяване на:
  - теоретичната надеждност и математически интегритет на методологията, включително целесъобразността на параметрите и чувствителността;
  - пълнотата и последователността на входящите данни на модела с пазарните практики и дали за използване в модела са налице подходящи входящи данни;
- са налице подходящи политики и процедури за контрол върху промените, както и контроли върху сигурността на модела;
- моделът се променя или коригира своевременно по подходящ начин с оглед измененията в пазарните условия;
- моделът периодично се обследва, преглежда и проверява за валидност от отделно и обективно звено. Това е средство за гарантиране, че резултатът от прилагането на модела ще представя достоверно стойността, която пазарните участници биха приписали на този финансов инструмент;
- моделът увеличава максимално използването на уместни наблюдаеми входящи данни и свежда до минимум използването на ненаблюдаеми входящи данни;

- в резултатите от прилагането на модела се правят корекции, за да се отразят предположенията, които пазарните участници биха използвали при подобни обстоятелства;
- моделът е адекватно документиран, включително предвидените приложения и ограничения на модела, както и неговите основни параметри, необходими данни, резултати от евентуално извършен анализ за потвърждение на правилността и евентуално направените корекции в резултатите от прилагането на модела.

Пример за широко разпространен финансов инструмент

50. По-долу е описан начинът, по който биха могли да бъдат прилагани модели за оценяване на широко разпространен финансов инструмент, известен като ценна книга, обезпечена с активи.[8] Доколкото обезпечените с активи ценни книжа често се оценяват на базата на входящи данни на ниво 2 или 3, в много случаи те се оценяват с помощта на модели и предполагат:
    - разбиране за този вид ценни книжа—вземане под внимание на (а) стоящото в основата обезпечение; и (б) условията на тази ценна книга. Стоящото в основата обезпечение се използва за приблизително оценяване на момента на възникване и сумите на паричните потоци, например, плащания на главница и лихви по ипотеки или кредитни карти;
    - разбиране за условията на ценната книга—това включва оценяване на договорните права на парични потоци, като например, реда на погашенията и евентуалните случаи на неизпълнение на дълговото задължение. Редът на погашенията, наричан често и старшинство (по ранг), се отнася до условия, които изискват държателите на някои класове ценни книжа (старши по ранг дълг) да получат плащане по дълга преди други (подчинен дълг). Правата на всеки определен клас държатели на ценни книжа да получи парични потоци, наричани често „каскада" на паричните потоци, заедно с предположенията относно момента на възникване и сумите на паричните потоци се използват за извличане на набор от приблизително оценени парични потоци за държателите на всеки клас ценни книжа. След това очакваните парични потоци се дисконтират, за да се получи приблизително оценената справедлива стойност.

[8] Ценната книга, обезпечена с активи, представлява финансов инструмент, който е гарантиран от пул (съвкупност) от стоящи в основата му активи (наричани обезпечение, например, вземания по кредитни карти или кредити за автомобили), като стойността и доходът от него са функция на тези основни активи.

51. Паричните потоци по обезпечените с активи ценни книжа могат да бъдат повлияни от предсрочно погасяване на стоящото в основата обезпечение и от потенциалния риск от неизпълнение на дълговото задължение и приблизителната оценка на размера на възникващата в резултат загуба. Предположенията за предсрочно погасяване, ако това е приложимо, по принцип се базират на оценяване на пазарните лихвени проценти за сходни обезпечения спрямо процентите по обезпечението, стоящо в основата на ценните книжа. Така например, ако пазарните лихвени проценти по ипотеките се понижат, то тогава темповете на предсрочно погасяване при стоящите в основата на ценните книжа ипотеки биха могли да се повишат повече от първоначално очакваното. Приблизителното оценяване на потенциалните случаи на неизпълнение на дълговите задължения и размера на загубата предполага внимателно оценяване на стоящото в основата обезпечение и на кредитополучателите с цел приблизително оценяване на процента на неизпълнение на дълговите задължения. Така например, когато стоящото в основата обезпечение се състои от жилищни ипотеки, приблизителните оценки за цените на жилищата в течение на срока на ценните книжа могат да окажат влияние върху размера на загубата.

Трети страни, източници на ценова информация

52. Предприятията биха могли да използват трети страни, източници на ценова информация, за да получат данни за справедливата стойност. Изготвянето на финансовия отчет на предприятието, включително оценяването на финансовите инструменти и изготвянето на оповестяванията във финансовия отчет, отнасящи се до тези инструменти, може да изисква експертни знания и умения, каквито ръководството не притежава. Възможно е предприятията да не са в състояние да разработят подходящи техники на оценяване, включително моделите, които биха могли да бъдат използвани при оценяването, и да използват трети страни, източници на ценова информация, за да стигнат до дадена оценка или предоставят оповестявания относно финансовите инструменти. Случаят може да е такъв по-специално при по-малките предприятия или при предприятия, които не се ангажират с голям обем сделки с финансови инструменти (например, нефинансови институции с отдели за управление на ликвидността). Дори когато ръководството е използвало трети страни, източници на ценова информация, то носи крайната отговорност за оценяването.

53. Трети страни, източници на ценова информация могат да бъдат използвани също поради това, че предприятието не е в състояние да се справи с обема ценни книжа, чиито цени трябва да бъдат определяни в рамките на кратки срокове. Случаят често е такъв при търгувани инвестиционни фондове, които всеки ден трябва да определят нетна стойност на активите. В други случаи, ръководството може да разполага със собствен

процес за определяне на цените, но да използва трети страни, източници на ценова информация, за да потвърди собствените си оценки.

54. Поради една или повече от тези причини мнозинството предприятия, когато оценяват ценни книжа, използват трети страни, източници на ценова информация, или като основен източник, или като източник за потвърждение на собствените си оценки. Третите страни, източници на ценова информация по принцип спадат към следните категории:

- компании за услуги по предоставяне на ценова информация, включително ценова информация на базата на консенсус; и
- брокери, предоставящи брокерски котировки.

Услуги по предоставяне на ценова информация

55. Компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация осигуряват на предприятията цени и свързана с цените информация относно широка гама финансови инструменти, като често извършват ежедневни оценявания на голям брой финансови инструменти. Тези оценки могат да бъдат извършени посредством събиране на пазарни данни и цени от най-разнообразни източници, включително маркет мейкъри, а в определени случаи и като използват вътрешни техники за оценяване за получаване на приблизително оценени справедливи стойности. Компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация могат да комбинират редица подходи, за да достигнат до дадена цена. Тези компании често се използват като източник на цени, базирани на входящи данни на ниво 2. Компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация може да разполагат с надеждни контроли върху начините, по които се разработват цените, а техните клиенти често обхващат широк кръг лица, включително инвеститори, лица, изпълняващи функции в бек офиса и звеното за контрол и обработка на сделките, одитори и други лица, както от страната на купувачите, така и от страната на продавачите на финансови инструменти.

56. Компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация често имат формализиран процес, с който клиентите да възразят цените, получавани от тези компании. Въпросните процеси на възражение често изискват клиентът да предостави доказателства в подкрепа на алтернативна цена, като тези възражения се категоризират на базата на качеството на предоставените доказателства. Така например, възражение, базирано на неотдавнашна продажба на този инструмент, за която компанията за услуги по предоставяне на ценова информация не е знаела, може да бъде прието, докато възражение, базирано на собствена техника за оценяване на клиента, може да бъде подложено на много по-внимателна проверка. По този начин, компания за услуги по

предоставяне на ценова информация с голям брой водещи участници, както от страната на купувачите, така и от страната на продавачите на финансови инструменти, може да е в състояние постоянно да коригира цените, за да отрази в по-голяма степен достъпната за пазарните участници информация.

Компании за услуги по предоставяне на ценова информация на базата на консенсус

57. Възможно е някои предприятия да използват ценова информация от компании за услуги по предоставяне на ценова информация на базата на консенсус, които се различават от други компании за услуги по предоставяне на ценова информация. Компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация на базата на консенсус получават ценова информация за даден инструмент от няколко участващи предприятия (абонати). Всеки абонат подава цени към компанията за услуги по предоставяне на ценова информация. Компанията третира тази информация в конфиденциален порядък и връща на всеки абонат консенсусната цена, която обикновено е средно аритметична на данните след прилагане на рутинна процедура по прочистване на информацията за елиминиране на рязко отклоняващите се величини. По отношение на някои пазари, например на екзотични деривативи, консенсусните цени може да представляват най-добрата налична информация. Много фактори обаче се вземат под внимание, когато се оценява репрезентативната достоверност на консенсусните цени, включително, например:

- дали цените, подадени от абонатите отразяват действителни сделки или просто индикативни цени, базирани на техни собствени техники за оценяване;
- броят на източници, от които е била получена цената;
- качеството на източниците, използвани от компанията за услуги по предоставяне на ценова информация;
- дали сред участниците има водещи пазарни участници.

58. Обичайно консенсусните цени са достъпни само за абонатите, които са подали собствени цени към компанията. Следователно не всички предприятия ще имат пряк достъп до консенсусни цени. Доколкото даден абонат по принцип не може да знае как подадените цени са оценени приблизително, може да са необходими и други източници на доказателства в допълнение към информацията от компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация на базата на консенсус, за да може ръководството да подкрепи тяхната оценка. По-специално, такъв може да е случаят, ако източниците предоставят индикативни цени, базирани на собствени техники за оценяване, и ръководството не е в

състояние да получи разбиране за начина, по който тези източници изчисляват цените си.

Брокери, предоставящи брокерски котировки

59. Доколкото брокерите предоставят котировки само като инцидентна услуга за своите клиенти, котировките, които те осигуряват се различават в много аспекти от цените, получавани от компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация. Брокерите може да не са склонни да предоставят информация относно процесите, които използват за разработване на котировките си, но може да имат достъп до информация относно сделки, за които компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация може да не знаят. Брокерските котировки могат да са подлежащи на изпълнение или индикативни. Индикативните котировки представляват най-добрата приблизителна оценка на брокера за справедливата стойност, докато подлежащата на изпълнение котировка показва, че брокерът е готов да сключи сделка по тази цена. Подлежащите на изпълнение котировки са силно доказателство за справедливата стойност. Индикативните котировки представляват по-слабо доказателство, поради липсата на прозрачност относно методите, използвани от брокера за определяне на котировката. В допълнение стриктността на контролите по отношение на брокерските котировки често ще се различава в зависимост от това дали брокерът държи същите ценни книжа в собствения си портфейл. Брокерските котировки често се използват по отношение на ценни книжа с входящи данни на ниво 3 и понякога може да са единствената налична външна информация.

Допълнителни съображения във връзка с третите страни, източници на ценова информация

60. Разбирането за начина, по който компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация са изчислили дадена цена позволява на ръководството да определи дали тази информация е подходяща за използване при извършваното от ръководството оценяване, включително в качеството на входящи данни в техника за оценяване, и на какво ниво на входящите данни трябва да бъде категоризирана въпросната ценна книга за целите на оповестяването. Така например, трета страна, източник на ценова информация, може да оценява финансовите инструменти с помощта на свои вътрешнофирмени модели и в такъв случай е важно ръководството да разбира методологията, предположенията и използваните данни.

61. В случай че оценките по справедлива стойност, получени от трети страни, източници на ценова информация, не са базирани на актуални цени на активен пазар, ще бъде необходимо ръководството да прецени

дали оценките по справедлива стойност са извлечени по начин, съответстващ на приложимата рамка за финансово отчитане. Разбирането на ръководството за оценките по справедлива стойност включва:

- начина, по който са определени оценките по справедлива стойност—например, дали оценката по справедлива стойност е определена чрез техника на оценяване, за да прецени дали те са в съответствие с целта на оценяването по справедлива стойност;
- дали котировките представляват индикативни цени, индикативен спред или обвързващи оферти; и
- с каква честота третите страни, източник на ценова информация оценяват приблизително справедливата стойност — за да прецени дали тя отразява пазарните условия към датата на оценяване.

Разбирането за базата, на която третите страни, източник на ценова информация, определят котировките си в контекста на конкретните финансови инструменти, държани от предприятието, помага на ръководството при оценяване уместността и надеждността на това доказателство в подкрепа на направените от него оценки.

62. Възможно е да има разминаване между ценовите индикатори от различни източници. Разбирането за начините, по които са получени тези ценови индикатори и изследването на тези разминавания подпомага ръководството при потвърждаване на доказателствата, използвани при разработване на оценките на финансовите инструменти, за да се прецени дали оценките са разумни. Простото вземане на средната величина на предоставените котировки, без да се извърши по-нататъшно проучване, може да не е целесъобразно, тъй като една от цените в диапазона може да е най-представителна за справедливата стойност и това може да не е усреднената величина. За да прецени дали направените от него оценки на финансовите инструменти са разумни, ръководството може:

- да вземе под внимание дали действителните сделки представляват принудителни сделки, а не сделки между желаещи осъществяването на сделката купувачи и продавачи. Това може да направи цената негодна като база за сравнение;
- да анализира очакваните бъдещи парични потоци по инструмента. Това може да бъде извършено като показател за най-уместната ценова информация;
- в зависимост от естеството на това, което не е достъпно за наблюдение, да екстраполира от наблюдаваните цени към ненаблюдаваните (например, може да са налице наблюдавани цени за матуритети до десет години, но не и за по-дълъг срок, като

кривата на цените при десет годишен матуритет може да е в състояние да бъде екстраполирана като показател за период, надвишаващ десет години). Необходимо е да се внимава, за да се гарантира, че с екстраполацията не се отива толкова далеч отвъд достъпната за наблюдение крива, че връзката й с наблюдаемите цени да стане твърде слаба, за да бъде надеждна;

- да сравни една с друга цените в рамките на портфейл от финансови инструменти, за да се увери, че те са последователни сред сродните финансови инструменти;
- да използва повече от един модел за потвърждение на резултатите от всеки един от тях, вземайки под внимание предположенията и данните, използвани при всеки от тези модели; или
- да оцени измененията в цените на свързаните с финансовите инструменти хеджиращи инструменти и обезпечения.

Когато достига до преценка относно извършеното от него оценяване, предприятието може също да вземе под внимание и други фактори, които са специфични за обстоятелствата, свързани с предприятието.

Използване на експерти по оценяване

63. Ръководството може да ангажира експерт по оценяването от инвестиционна банка, брокер или друга фирма за оценяване, който да оцени всички или част от неговите ценни книжа. За разлика от услугите по предоставяне на ценова информация и брокерските котировки, по принцип методологията и използваните данни са по-лесно достъпни за ръководството, когато то е ангажирало експерт, който да извърши оценяването за негова сметка. Независимо обаче, че ръководството е ангажирало експерт, то носи крайната отговорност за използваните оценки.

Въпроси, отнасящи се до финансовите пасиви

64. Разбирането за кредитния риск е важен аспект от оценяването, както на финансови активи, така и на финансови пасиви. Това оценяване отразява кредитното качество и финансовия потенциал, както на емитента, така и на лицата, предоставящи кредитна подкрепа. При някои рамки за финансово отчитане оценката на финансов пасив предполага, че той се прехвърля на пазарен участник към датата на оценяване. Когато няма наблюдаема пазарна цена за даден финансов пасив, неговата стойност обикновено се оценява с помощта на същия метод, който би използвал контрагентът за оценяване стойността на съответстващия актив, освен ако не са налице фактори, специфични за пасива (например, допълнително гарантиране на кредита от трета страна). По-специално,

собственият кредитен риск на предприятието[9] често може да е труден за оценяване.

Представяне и оповестяване относно финансови инструменти

65. Повечето рамки за финансово отчитане изискват оповестяване във финансовите отчети, което да позволи на потребителите на финансови отчети да направят смислени оценки на последствията от дейностите на предприятието, свързани с финансови инструменти, включително рисковете и елементите на несигурност, асоциирани с финансовите инструменти.

66. Повечето рамки изискват оповестяване на количествена и качествена информация (включително счетоводната политика), отнасяща се до финансовите инструменти. Счетоводните изисквания по отношение на оценките по справедлива стойност при представяне и оповестяване във финансовия отчет в повечето рамки за финансово отчитане са обширни и обхватът им надхвърля простото оценяване на финансовите инструменти. Така например, качествените оповестявания относно финансовите инструменти осигуряват важна, свързана с контекста, информация за характеристиките на финансовите инструменти и бъдещите им парични потоци, която може да помогне за информиране на инвеститорите относно рисковете, на които са изложени предприятията.

Категории оповестявания

67. Изискванията за оповестяване включват:

    (а) Количествени оповестявания, които се извличат от сумите, съдържащи се във финансовия отчет – например, категории финансови активи и пасиви;

    (б) Количествени оповестявания, които изискват съществена преценка – например, анализ на чувствителността към всеки един вид пазарен риск, на който е изложено предприятието; и

    (в) Качествени оповестявания—например, тези, които описват общото управление на предприятието по отношение на финансовите инструменти; цели; контроли, политика и процеси за управление на всеки един вид риск, произтичащ от финансовите инструменти; както и методите, използвани за оценяване на рисковете.

[9] Собственият кредитен риск е размерът на промяната в справедливата стойност, която не може да бъде отнесена към промени в пазарните условия.

68. Колкото по-чувствителна е оценката към изменения в конкретна променлива, толкова по-вероятно е, че ще бъдат необходими оповестявания, за да се посочат елементите на несигурност, съпътстващи тази оценка. Възможно е определени рамки за финансово отчитане да изискват също оповестяване на анализа на чувствителността, включително ефекта от промени в предположенията, използвани в техниките за оценяване на предприятието. Така например, допълнителните оповестявания, изисквани по отношение на финансови инструменти с оценки по справедлива стойност, категоризирани на ниво 3 на входящите данни, имат за цел да информират потребителите на финансови отчети за последиците от тези оценки по справедлива стойност, които използват най-субективни входящи данни.

69. Някои рамки за финансово отчитане изискват оповестяване на информация, която позволява на потребителите на финансови отчети да оценят естеството и степента на рисковете, произтичащи от финансовите инструменти, към които предприятието има експозиция към отчетната дата. Това оповестяване може да се съдържа в пояснителните приложения към финансовия отчет или в коментара и анализа на ръководството в рамките на годишния му доклад с кръстосани препратки с одитирания финансов отчет. Обхватът на оповестяванията зависи от степента, в която предприятието е изложено на рискове, произтичащи от финансови инструменти. Това включва качествени оповестявания относно:

- експозициите на риск и как те са възникнали, включително възможния ефект върху бъдещата ликвидност на предприятието и изискванията за обезпечение;
- целите на предприятието, политиката и процесите му за управление на риска и методите, използвани за неговата оценка; и
- промени в експозициите към риск или в целите, политиката и процесите за управление на риска в сравнение с предходния период.

Раздел II—Одиторски съображения, отнасящи се до финансовите инструменти

70. Определени фактори могат да направят одитирането на финансови инструменти особено предизвикателно. Така например:

- Може да е трудно, както за ръководството, така и за одитора, да разберат естеството на финансовите инструменти и за какво се използват, както и рисковете, на които е изложено предприятието.

- Пазарните настроения и ликвидност могат да се променят бързо, упражнявайки натиск върху ръководството да управлява ефикасно експозициите.
- Може да е трудно да бъдат получени доказателства, подкрепящи оценката.
- Отделните плащания, свързани с определени финансови инструменти може да са значителни, което би могло да повиши риска от неправомерно присвояване на активи.
- Сумите, отчетени във финансовия отчет по отношение на финансовите инструменти може да не са значителни, но биха могли да са налице съществени рискове и експозиции, свързани с тези финансови инструменти.
- Възможно е малко на брой служители да упражняват значително влияние върху сделките на предприятието с финансови инструменти, особено, когато споразуменията за възнагражденията им са обвързани с приходите от финансовите инструменти, като е възможно останалите лица в рамките на предприятието да разчитат в неправомерно висока степен на тези лица.

Тези фактори могат да доведат до замъгляване на рисковете и свързаните с тях факти, което би могло да окаже влияние върху оценката на одитора за рисковете от съществени неправилни отчитания, като латентните рискове могат да се проявят бързо, особено при неблагоприятни пазарни условия.

Професионален скептицизъм[10]

71. Професионалният скептицизъм е необходим за критичното оценяване на одиторските доказателства и помага на одитора да остане бдителен за възможни индикации за предубеденост на ръководството. Това включва поставяне под въпрос на противоречащи си одиторски доказателства и надеждността на документите, отговорите на проучващи запитвания и друга информация, получена от ръководството и лицата, натоварени с общото управление. Тук се включва също и запазване на повишено внимание спрямо условия, които биха могли да сочат за евентуално неправилно отчитане, дължащо се на грешка или измама, и преценяване на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства в светлината на конкретните обстоятелства.

[10] МОС 200, параграф 15

72. Упражняването на професионален скептицизъм се изисква при всички обстоятелства, като необходимостта от него се повишава с увеличаване сложността на финансовите инструменти, например, по отношение на:

- оценяване дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, което може да е особено трудно, когато се използват модели или при определяне дали пазарите са неактивни;
- оценяване преценките на ръководството, както и потенциала за предубеденост на ръководството, при боравене с приложимата рамка за финансово отчитане на предприятието, в частност, избора на ръководството на техники за оценяване, използването на предположения в техниките за оценяване и адресирането на обстоятелства, при които преценките на одитора и преценките на ръководството се различават;
- извеждане на заключения на базата на получените одиторски доказателства, например, адресиране на разумността на оценките, изготвени от експертите на ръководството и оценяване дали оповестяванията във финансовия отчет постигат достоверно представяне.

Съображения, свързани с планирането[11]

73. При планиране на одита одиторът се фокусира по-специално върху:

- разбиране на счетоводните изисквания и изискванията за оповестяване;
- разбиране за финансовите инструменти, на които е изложено предприятието, както и за тяхната цел и свързаните с тях рискове;
- определяне дали при одита са необходими специализирани умения и познания;
- разбиране и оценяване на системата за вътрешен контрол в светлината на сделките на предприятието с финансови инструменти и информационните системи, които попадат в обхвата на одита;
- разбиране за естеството, ролята и дейностите на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит";
- разбиране за процеса на ръководството за оценяване на финансовите инструменти, включително това дали ръководството е използвало експерт или обслужваща организация; и

[11] МОС 300 *Планиране на одита на финансови отчети* разглежда отговорността на одитора да планира одита на финансовите отчети.

- оценяване и отговор на риска от съществени неправилни отчитания.

Разбиране на изискванията за счетоводно отчитане и оповестяване

74. МОС 540 изисква одиторът да получи разбиране за изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, имащи отношение към приблизителните счетоводни оценки, включително свързаните с тях оповестявания, както и евентуалните регулаторни изисквания.[12] Самите изисквания на приложимата рамка за финансово отчитане по отношение на финансовите инструменти могат да са сложни и да налагат обширни оповестявания. Запознаването с настоящото УМОП не замества пълното разбиране на всички изисквания на приложимата рамка за финансово отчитане. Някои рамки за финансово отчитане изискват да бъдат взети под внимание области, като:

- счетоводно отчитане на хеджирането;
- счетоводно отчитане на печалби или загуби в „ден 1";
- признаване и отписване на сделки с финансови инструменти;
- собствен кредитен риск; и
- прехвърляне на риск и преустановяване на признаването, в частност, когато предприятието е участвало в създаването и структурирането на сложни финансови инструменти.

Разбиране на финансовите инструменти

75. Характеристиките на финансовите инструменти могат да прикрият някои елементи на риска и експозицията. Получаването на разбиране за инструментите, в които е инвестирало предприятието или на които е изложено, включително характеристиките на тези инструменти, помага на одитора да идентифицира дали:

- Важни аспекти на сделката отсъстват или са били неточно отразени;
- Дадена оценка изглежда неподходяща;
- Вътрешноприсъщите им рискове се разбират в пълна степен и се управляват от предприятието; и
- Финансовите инструменти са подходящо класифицирани на текущи и нетекущи активи и пасиви.

[12] МОС 540, параграф 8(а)

76. Примерите за въпроси, които одиторът би могъл да вземе под внимание, когато получава разбиране за финансовите инструменти на предприятието включват:

- На какви видове финансови инструменти е изложено предприятието.
- За какво се използват.
- Разбирането на ръководството и когато това е уместно, на лицата, натоварени с общото управление, за финансовите инструменти, тяхното използване и счетоводните изисквания.
- Техните точни условия и характеристики, така че последствията от тях да могат да бъдат напълно разбрани, и по-специално, когато сделките са обвързани, цялостния ефект от сделките с финансови инструменти.
- Как те се съчетават с цялостната стратегия на предприятието за управление на риска.

Проучващите запитвания към лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" и функцията „управление на риска", ако подобни функции съществуват, както и обсъждане с лицата, натоварени с общото управление, могат да допринесат за повишаване разбирането на одитора.

77. В някои случаи, определен договор, включително договор за нефинансов инструмент, може да съдържа деривати. Някои рамки за финансово отчитане разрешават или изискват подобни „внедрени" деривативи при определени обстоятелства да бъдат отделяни от основния договор. Разбирането на процеса на ръководството за идентифициране и счетоводно отчитане на внедрените деривативи ще помогне на одитора да разбере рисковете, на които е изложено предприятието.

Използване при одита на лица със специализирани умения и познания[13]

[13] Когато експертните знания и умения на това лице са в областта на одита и счетоводното отчитане, независимо дали лицето е вътрешно или външно за фирмата, това лице се счита, че е част от екипа по ангажимента и е обект на изискванията на МОС 220 (преработен) *Управление на качеството на одита на финансови отчети*. Когато експертните знания и умения на това лица са в област, различна от счетоводното отчитане и одита, това лице се счита, че е експерт на одитора и се прилагат разпоредбите на МОС 620 *Ползване работата на експерт на одитора*. МОС 620 обяснява, че разграничаването между специализираните области на счетоводното отчитане и одита и експертните знания и умения в друга област ще бъде въпрос на професионална преценка, но отбелязва, че може да бъде направено разграничение между експертни знания и умения в методите за счетоводно отчитане на финансови инструменти (експертни знания и умения в счетоводното отчитане и одита) и експертни знания и умения в сложни техники на оценяване на финансови инструменти (експертни знания и умения в област, различна от счетоводното отчитане и одита).

78. Ключово съображение при одит, който включва финансови инструменти, особено когато става въпрос за сложни финансови инструменти, е компетентността на одитора. МОС 220 (преработен)[14] изисква съдружникът, отговорен за ангажимента да определи че членовете на екипа по ангажимента, както и експертите на одитора, които не са част от екипа по ангажимента, разполагат като цяло с компетентност и способности, включително достатъчно време, да изпълнят ангажимента за одит. Освен това, уместните етични изисквания налагат одитора да определи дали приемането на ангажимента няма да създаде заплахи за спазването на фундаменталните принципи, включително професионалната компетентност и надлежно внимание. Параграф 79 по-долу предоставя примери за видовете въпроси, които може да са уместни за одиторските съображения в контекста на финансовите инструменти.

79. Съответно, одитът на финансови инструменти може да изисква участието на един или повече експерти или специалисти, например, в областта на:

- разбирането на финансовите инструменти, използвани от предприятието и техните характеристики, включително нивото им на сложност. Използването на специализирани умения и познания може да е необходимо при проверката дали всички аспекти на финансовите инструменти и свързаните с тях съображения са обхванати от финансовия отчет и оценка дали са направени адекватните оповестявания в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, когато се изискват оповестявания относно рисковете.
- разбирането на приложимата рамка за финансово отчитане, особено когато е известно, че има области, податливи на различни тълкувания или практиката е непоследователна или в процес на развитие.
- разбирането на законовите, регулаторни и данъчни последствия от финансовите инструменти, включително дали принудителното изпълнение на договорите, налагано от предприятието (например, извършване на преглед на стоящите в основата договори), би могло да изисква специализирани умения и познания.
- оценка на рисковете, вътрешноприсъщи на финансовите инструменти.

[14] МОС 220 (преработен), параграф 26

- подпомагането на екипа по ангажимента при събирането на доказателства в подкрепа на оценките на ръководството или при разработването на точкова или интервална приблизителна оценка, особено, когато справедливата стойност е определена чрез сложен модел; когато пазарите са неактивни и данните или предположенията трудно могат да бъдат получени; когато са използвани ненаблюдаеми входящи данни; или когато ръководството е използвало експерт.
- оценяването на контролите на информационните технологии, особено в предприятия с голям обем на финансовите инструменти. Възможно е в подобни предприятия информационните технологии да са твърде сложни, например, когато значителна информация за тези финансови инструменти се предава, обработва, поддържа или ползва по електронен път. В допълнение, тук може да влизат и съответните услуги, предоставяни от обслужваща организация.

80. Естеството и използването на конкретни видове финансови инструменти, елементите на сложност, свързани със счетоводните изисквания, както и пазарните условия могат да доведат до необходимост екипът по ангажимента да се консултира[15] с други професионалисти в областта на счетоводното отчитане и одита, вътрешни или външни за фирмата, разполагащи с подходящи технически експертни знания и опит в областта на счетоводството и одита, вземайки под внимание фактори, като:
    - способностите и компетентността на екипа по ангажимента, включително опита на членовете на екипа по ангажимента;
    - характерните черти на финансовите инструменти, използвани от предприятието;
    - идентифицирането на необичайни обстоятелства или рискове при ангажимента, както и необходимостта от професионална преценка, особено по отношение на нивото на същественост и значителните рискове;
    - пазарните условия.

Разбиране на вътрешния контрол

[15] МОС 220 (преработен), параграф 35, изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да определи, че членовете на екипа по ангажимента са провели подходяща консултация по време на ангажимента за одит, както в рамките на екипа по ангажимента, така и между екипа по ангажимента и други лица на подходящо ниво във или извън фирмата.

81. МОС 315 (преработен 2019 г.) установява изисквания одиторът да разбира предприятието и средата, в която то функционира, включително вътрешния му контрол. Получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за вътрешния му контрол, е непрекъснат, динамичен процес на събиране, актуализиране и анализиране на информация по време на целия одит. Полученото разбиране позволява на одитора да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, предоставяйки по този начин база за разработване и прилагане на процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания. Обемът и разнообразието на сделките с финансови инструменти на предприятието обикновено определя естеството и обхвата на контролите, които биха могли да съществуват в предприятието. Разбирането за начините, по които финансовите инструменти се наблюдават текущо и контролират подпомага одитора при определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури. В Приложението се описват контролите, които могат да съществуват в предприятие, което е ангажирано със сделки с финансови инструменти с голям обем.

Разбиране на естеството, ролята и дейностите на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит"

82. В редица големи предприятия лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" могат да извършват работа, която позволява на висшето ръководство и лицата, натоварени с общото управление, да правят преглед и оценяват контролите на предприятието, отнасящи се до използването на финансови инструменти. Функцията „вътрешен одит" може да оказва съдействие при идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка. От друга страна, познанията и уменията, изисквани от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", по отношение разбирането и изпълнението на процедури с цел осигуряване на сигурност за ръководството или лицата, натоварени с общото управление, относно използването от страна на предприятието на финансовите инструменти, по принцип са твърде различни от тези, необходими по отношение на други части на бизнеса. Степента, в която лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" разполагат с познанията и уменията да обхванат и в действителност са обхванали дейностите на предприятието с финансови инструменти, както и компетентността и обективността на тези лица, представлява уместно съображение, когато външният одитор преценява дали е вероятно функцията „вътрешен одит" да има отношение към цялостната стратегия на одита и одиторския план.

83. Областите, в които работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит" би могла да е особено уместна, са:[16]

- Разработване на общ преглед на степента, в която се използват финансови инструменти;
- Оценка за уместността на политиката и процедурите и тяхното спазване от страна на ръководството;
- Оценка на оперативната ефективност на контролните дейности по отношение на финансовите инструменти;
- Оценка на системите, имащи отношение към дейностите, свързани с финансовите инструменти; и
- Оценка дали новите рискове, свързани с финансовите инструменти, се идентифицират, оценяват и управляват.

Разбиране на методологията на ръководството за оценяване на финансовите инструменти

84. Отговорността на ръководството за изготвянето на финансовия отчет включва прилагане на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане спрямо оценяването на финансовите инструменти. МОС 540 изисква одиторът да получи разбиране за начините, по които ръководството прави приблизителните счетоводни оценки и за данните, върху които се базират те.[17] Подходът на ръководството по отношение на оценяването взема под внимание избора на подходяща методология за оценяване и нивото на доказателствата, които се очаква да бъдат налични. За да изпълни целта на оценяването по справедлива стойност, предприятието разработва методология за оценяване с цел измерване на справедливата стойност на финансовите инструменти, която методология взема под внимание цялата налична уместна пазарна информация. Задълбоченото разбиране на оценяваните финансови инструменти позволява на предприятието да идентифицира и оцени наличната уместна пазарна информация относно идентични или сходни инструменти, която следва да бъде включена в методологията за оценяване.

Оценка и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания

Общи съображения, отнасящи се до финансовите инструменти

[16] Работата, извършвана от лицата, изпълняващи функции, като например функцията по управление на риска, функцията по осъществяване преглед на моделите и контрол върху продукцията, също би могла да е уместна в това отношение.

[17] МОС 540, параграф 8(в)

85. МОС 540[18] обяснява, че степента на несигурност на приблизителното оценяване се отразява върху рисковете от съществени неправилни отчитания при приблизителните счетоводни оценки. Използването на по-сложни финансови инструменти, като тези, които имат по-високо ниво на несигурност и променливост на бъдещите парични потоци, може да доведе до повишаване на риска от съществени неправилни отчитания, особено по отношение на оценяването. Други въпроси, оказващи влияние върху риска от съществени неправилни отчитания включват:

- Обема на финансовите инструменти, на които е изложено предприятието.
- Условията на финансовите инструменти, включително това дали самият финансов инструмент включва други финансови инструменти.
- Естеството на финансовите инструменти.

Фактори за риск от измама[19]

86. Стимули за финансово отчитане от страна на служителите с цел измама могат да съществуват, когато схемите за възнагражденията зависят от възвръщаемостта, реализирана от използването на финансовите инструменти. Разбирането за това как политиката на предприятието по отношение на възнагражденията взаимодейства с апетита за риск на предприятието, както и за стимулите, които това би могло да създаде за ръководството и трейдърите, може да е важно при оценяване на риска от измама.

87. Трудните условия на финансовите пазари могат да породят повишени стимули за ръководството или служителите да се ангажират с финансово отчитане с цел измама, за да защитят личните си бонуси, да прикрият грешка или измама от страна на ръководството или служителя, да избегнат нарушаване на регулаторни ограничения или ограничения, свързани с ликвидността или използването на заемни средства или за да избегнат отчитането на загуби. Така например, във времена на финансова нестабилност, неочаквани загуби могат да възникнат в резултат на екстремни колебания в пазарните цени, от неочаквана слабост на цените на активите, в резултат на погрешни търговски преценки или поради други причини. В допълнение, затрудненията при финансиране пораждат натиск върху ръководството, загрижено за платежоспособността на бизнеса.

---

[18] МОС 540, параграф 2

[19] Вж. МОС 240 *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети* относно изискванията и насоките, разглеждащи факторите, свързани с риска от измама.

88. Неправомерното присвояване на активи и финансовото отчитане с цел измама често могат да включват заобикаляне и пренебрегване на контролите, които в други случаи би могло да изглежда, че функционират ефективно. Това може да включва заобикаляне и пренебрегване на контролите върху данни, предположения и подробни контроли върху процесите, което позволява прикриване на загуби или кражба. Така например, трудните пазарни условия могат да повишат натиска за скриване или компенсиране на сделки в опит за възстановяване на загубите.

Оценка на риска от съществени неправилни отчитания

89. Оценката на одитора на идентифицираните рискове на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) включва оценяване на разработването и внедряването на вътрешния контрол. То предоставя база за преценка на подходящия одиторски подход за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330, включително както процедури по същество, така и тестове на контролите. Влияние върху възприетия подход оказва разбирането на одитора за вътрешния контрол, който има отношение към одита, включително надеждността на контролната среда и евентуалното звено за управление на риска, размера и сложността на дейността на предприятието и това дали оценката на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания съдържа очакване, че контролите функционират ефективно.

90. Оценката на одитора на риска от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност може да се промени в хода на одита с получаването на допълнителна информация. Запазването на повишено внимание по време на одита, например, когато се проверяват регистри или документация, може да помогне на одитора да идентифицира споразумения или друга информация, която да сочи за съществуването на финансови инструменти, които ръководството не е идентифицирало или оповестило пред одитора до този момент. Подобни регистри и документи могат да включват, например:

- протоколи от заседания на лицата, натоварени с общото управление; и
- конкретни фактури и кореспонденция с професионалните консултанти на предприятието.

Фактори, които да бъдат взети под внимание при определяне дали и в каква степен да се тества оперативната ефективност на контролите

91. Очакването, че контролите функционират ефективно може да е по-често срещано, когато се разглежда финансова институция с добре установени

контроли и следователно тестването на контролите би могло да е ефикасно средство за получаване на одиторски доказателства. Когато предприятието разполага със звено за търгуване, тестовете по същество, взети самостоятелно, може да не осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства поради обема на договорите и използваните различни системи. Тестовете на контролите обаче, взети самостоятелно, няма да бъдат достатъчни, тъй като от одитора съгласно МОС 330 се изисква да разработи и изпълни процедури по същество за всеки съществен клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.[20]

92. Възможно е предприятия с голям обем на сделки и значително използване на финансови инструменти да разполагат с по-съвършени контроли и ефективно звено за управление на риска и следователно може да е по-вероятно одиторът да тества контролите при получаването на доказателства относно:

- възникването, пълнотата, точността и отграничаването на сделките и операциите; и
- съществуването, правата и задълженията, както и пълнотата на салдата по сметки.

93. При предприятия с относително малко на брой сделки с финансови инструменти:

- е възможно ръководството и лицата, натоварени с общото управление да имат само ограничено разбиране за финансовите инструменти и начина, по който те влияят на бизнеса;
- предприятието може да има само малко на брой различни видове инструменти с малка или никаква взаимовръзка между тях;
- малко вероятно е съществуването на сложна контролна среда (например, контролите, описани в Приложението може да не са въведени в това предприятие);
- ръководството може да използва ценова информация от трети страни, източници на ценова информация, за да оцени инструментите си; и
- контролите върху използването на ценова информация от трети страни, източници на ценова информация, може да са по-опростени.

94. Когато предприятието има относително малко на брой сделки с участието на финансови инструменти, за одитора може да е относително

[20] МОС 330, параграф 18

лесно да получи разбиране за целите на предприятието при използването на финансовите инструменти и характеристиките на тези инструменти. При такива обстоятелства, вероятно голяма част от одиторските доказателства ще бъдат според своя характер по същество, одиторът може да изпълни голямата част от работата си в края на годината и вероятно потвържденията от трети страни ще осигурят доказателства по отношение пълнотата, точността и съществуването на сделките и операциите.

95. При достигане до решение относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на тестовете на контролите, одиторът може да вземе под внимание фактори, като:

- естеството, честотата и обема на сделките с финансови инструменти;
- надеждността на контролите, включително това дали контролите са подходящо разработени, за да отговорят на рисковете, свързани с обема сделки с финансови инструменти на предприятието и това дали съществува надзорна рамка над дейностите на предприятието, свързани с финансови инструменти;
- значението на конкретни контроли за общите цели на контрола и въведените в предприятието процеси, включително сложността на информационните системи в подкрепа на сделките с финансови инструменти;
- текущото наблюдение върху контролите и идентифицираните недостатъци в контролните процедури;
- въпросите за контрола, имащи за цел да адресират примерно контролите, отнасящи се до упражняването на преценки, сравнени с контролите върху първичните данни. Тестовете по същество е по-вероятно да са ефективни, отколкото уповаването на контроли, свързани с упражняването на преценка;
- компетентността на лицата, ангажирани с контролните дейности, например, дали предприятието разполага с адекватен капацитет, включително по време на периоди на напрежение, и способност да установява и проверява оценките на финансовите инструменти, на които е изложено;
- честотата, с която се изпълняват тези контролни дейности;
- нивото на прецизност, което контролите са замислени да постигнат;
- доказателствата за резултатите от изпълнението на контролните дейности; и

- момента на осъществяване на ключовите сделки с финансови инструменти, например, дали те са близо до края на периода.

Процедури по същество

96. Разработването на процедури по същество включва вземане под внимание на:

- Използване на аналитични процедури[21]—макар че аналитичните процедури, осъществявани от одитора могат да са ефикасни в качеството на процедури за оценка на риска с цел предоставяне на одитора на информация относно бизнеса на предприятието, те може да са по-малко ефективни в качеството на процедури по същество, когато се изпълняват самостоятелно. Причината за това е, че сложното взаимодействие между факторите при оценяването често прикриват необичайни тенденции, които биха могли да възникнат.

- Нерутинни сделки—много сделки с финансови инструменти представляват споразумения, договорени между предприятието и неговия контрагент (често наричани „извънборсови" сделки.) До степента, в която сделките с финансови инструменти не са рутинни и са извън обичайните дейности на предприятието, одиторският подход по същество може да е най-ефикасното средство за постигане на планираните цели на одита. В случаите, при които сделките с финансови инструменти не се извършват рутинно, одиторските отговори на оценените рискове, включително разработването и изпълнението на одиторски процедури, вземат под внимание евентуалната липса на опит на предприятието в тази област.

- Наличие на доказателства—например, когато предприятието използва трета страна, източник на ценова информация, възможно е доказателствата относно съответните твърдения за вярност във финансовия отчет да не са налични от предприятието.

- Процедури, изпълнени в други области на одита—процедурите, изпълнени в други области на финансовия отчет, могат да предоставят доказателства за пълнотата на сделките с финансови инструменти. Тези процедури биха могли да включват тестове на

[21] МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 14(б), изисква одиторът да приложи аналитични процедури в качеството на процедури за оценка на риска за подпомагане оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания с цел осигуряване на база за разработване и изпълнение на процедури в отговор на оценените рискове. МОС 520 *Аналитични процедури*, параграф 6, изисква одиторът да използва аналитични процедури при формиране на цялостно заключение относно финансовия отчет. Аналитични процедури могат да се прилагат и на други етапи от одита.

последвалите парични постъпления и плащания и търсенето на неотчетени пасиви.

- Избор на обекти за тестване—в някои случаи, портфейлът от финансови инструменти ще съдържа инструменти с различна сложност и риск. В такива случаи, може да е от полза формирането на извадка по преценка.

97. Така например, в случай на обезпечени с активи ценни книжа, при разработване на процедурите в отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания по отношение на тези ценни книжа, одиторът може да обмисли изпълнение на някои от следните одиторски процедури:

- Проучване на договорната документация, за да се разберат условията на ценните книжа, стоящото в основата обезпечение и правата на държателите на всеки един клас ценни книжа.
- Отправяне на проучващи запитвания относно процеса на ръководството за приблизително оценяване на паричните потоци.
- Оценяване разумността на предположенията, например, темпове на предсрочно погасяване, процент на случаи на неизпълнение на дългови задължения и размер на загубите.
- Получаване на разбиране за метода, използван за определяне на каскадата на паричните потоци.
- Сравняване на резултатите от оценяването по справедлива стойност с оценките на други ценни книжа със сходно основно обезпечение и условия.
- Повторно извършване на изчисленията.

Тестове с двойно предназначение

98. Макар целта на теста на контролите да се различава от целта на теста на детайлите, може да е ефективно двата вида тестове да бъдат изпълнени едновременно, примерно чрез:

- изпълнение на тест на контролите и тест на детайлите по отношение на една и съща сделка (например, тестване дали даден подписан договор не е разтрогнат и дали детайлите на финансовия инструмент са обхванати по подходящ начин в обобщаващата таблица; или
- тестване на контролите, когато се тества процесът на ръководството за изготвяне на приблизителни оценки при оценката.

Време на изпълнение на одиторските процедури[22]

99. След като бъдат оценени рисковете, свързани с финансовите инструменти, екипът по ангажимента определя времето за извършване на планираните тестове на контролите и одиторските процедури по същество. Времето на изпълнение на планираните одиторски процедури варира в зависимост от редица фактори, включително честотата на функциониране на контролите, значението на дейностите, които се контролират и свързания с тях риск от съществени неправилни отчитания.

100. Макар да е необходимо повечето одиторски процедури във връзка с оценяването и представянето да бъдат осъществявани към края на периода, одиторските процедури по отношение на други твърдения за вярност, като пълнота и съществуване, могат да бъдат успешно приложени към междинен период. Така например, тестове на контролите могат да бъдат изпълнени към междинен период по отношение на по-рутинните контроли, например ИТ контроли и разрешаване на нови продукти. Също така, може да е ефикасно да се тества оперативната ефективност на контролите върху одобрението на нови продукти, като се съберат доказателства за одобряването от страна на подходящото ниво на ръководство на нов финансов инструмент към междинен период.

101. Одиторите биха могли да изпълняват някои тестове на моделите към междинна дата, например, като сравнят резултатите от прилагането на модела с пазарни сделки. Друга възможна междинна процедура за инструменти с достъпни за наблюдение входящи данни е да се тества разумността на ценовата информация, предоставена от трета страна, източник на такава информация.

102. Областите, изискващи по-съществени преценки често се тестват близо до или в края на периода, тъй като:

- оценките биха могли да се променят значително в кратък период от време, затруднявайки сравняването и равнението на междинните салда със съпоставимата информация към датата на баланса;
- предприятието би могло да се ангажира с увеличен обем сделки с финансови инструменти в интервала от време от междинния период до края на годината;
- неавтоматизирани счетоводни записи биха могли да бъдат направени само след края на счетоводния период; и

[22] Параграфи 11–12 и 22–23 от МОС 330 установяват изисквания, когато одиторът изпълнява процедури към междинен период и обясняват как могат да бъдат използвани тези одиторски доказателства.

- нерутинни или съществени сделки биха могли да бъдат осъществени на късен етап от счетоводния период.

Процедури, отнасящи се до пълнота, точност, съществуване, възникване и права и задължения

103. Много от одиторските процедури могат да бъдат използвани за адресиране на редица твърдения за вярност. Така например, процедурите за адресиране съществуването на салдо по сметка към края на периода ще адресират също така възникването на клас от сделки и могат да помогнат и за установяване на правилното отграничаване. Това е така, защото финансовите инструменти възникват в резултат на юридически договори и чрез проверка и потвърждаване на точността на отразяване на сделката одиторът може също да провери и потвърди нейното съществуване и да получи същевременно доказателства в подкрепа на твърденията за възникването и правата и задълженията и да потвърди, че сделките се отразяват в правилния счетоводен период.

104. Процедурите, които биха могли да предоставят одиторски доказателства в подкрепа на твърденията за пълнота, точност и съществуване, включват:

- Външно потвърждение[23] на банкови сметки, сделки и извлечения от попечители. Това може да бъде извършено посредством пряко потвърждение от контрагента (включително използването на банкови потвърждения), при което отговор се изпраща директно до одитора. Като алтернатива, тази информация може да бъде получена от системите на контрагента чрез потока от данни. В този случай, контролите за предотвратяване манипулирането на компютърните системи, чрез които се предава информацията, могат да бъдат взети под внимание от одитора, когато оценява надеждността на доказателствата от това потвърждение. Ако не бъдат получени потвърждения, одиторът може да е в състояние да получи доказателства чрез извършване на преглед на договорите и тестване на съответните контроли. Външните потвърждения обаче често не осигуряват подходящи одиторски доказателства по отношение на твърдението за оценката, въпреки че могат да подпомогнат идентифицирането на странични споразумения.

[23] МОС 505 *Потвърждения от външни източници* разглежда използването от одитора на процедури за външно потвърждение с цел получаване на одиторски доказателства в съответствие с изискванията на МОС 330 и МОС 500 *Одиторски доказателства*. Вж. също материала на екипа на Съвета за привличане вниманието към въпроси на одиторската практика, озаглавен *Възникващи практически въпроси във връзка с използването на външни потвърждения при одита на финансови отчети*, публикуван през ноември 2009 г.

- Преглед на равненията на извлечения или потоци данни от попечителите със собствените регистри на предприятието. Това може да изисква оценяване на ИТ контролите, съпътстващи и съдържащи се в процесите на автоматизирано равнение и оценяване дали равняваните позиции се разбират и уточняват надлежно.

- Преглед на счетоводните записи и контролите по отношение регистрирането на тези записи. Това може да от полза например при:

  - определяне дали записите са били направени от служители, различни от тези, които имат право да извършват това;

  - идентифициране на необичайни или неподходящи счетоводни записи в края на периода, което би могло да има отношение към риска от измама.

- Запознаване с отделните договори и извършване на преглед на първичните документи по сделките на предприятието с финансови инструменти, включително счетоводните регистри, проверявайки по този начин съществуването и правата и задълженията. Така например, одиторът може да се запознае с отделни договори, свързани с финансовите инструменти и да извърши преглед на първичните документи, включително счетоводните записи, направени, когато договорът е бил първоначално отразен, като може да направи и последващ преглед на счетоводните записи, направени за целите на оценяването. Тези действия ще позволят на одитора да оцени дали елементите на сложност, вътрешноприсъщи на сделката, са били напълно идентифицирани и отразени в счетоводните регистри. Юридическите споразумения и свързаните с тях рискове трябва да бъдат преценявани от лица с подходящи експертни знания и умения, които да гарантират, че правата съществуват.

- Тестване на контролите, например чрез тяхното повторно изпълнение.

- Преглед на системите на предприятието за управление на оплакванията от контрагенти. Недокументираните сделки могат да доведат до това предприятието да не извърши парично плащане към контрагента, което може да бъде установено чрез преглед на получените оплаквания.

- Преглед на рамковите споразумения за нетиране с цел идентифициране на недокументирани финансови инструменти.

105. Тези процедури са особено важни по отношение на някои финансови инструменти, като деривативи или гаранции. Това е така, защото е възможно те да не са свързани с голяма първоначална инвестиция, което означава, че може да е трудно тяхното съществуване да бъде идентифицирано. Така например, внедрените деривативи често се съдържат в договори за нефинансови инструменти, които е възможно да не са включени в процедурите по получаване на потвърждения.

Оценяване на финансови инструменти

Изисквания за финансово отчитане

106. Рамките за финансово отчитане за достоверно представяне често използват йерархии на справедливите стойности, например, тези, използвани в МСФО или в Общоприетите счетоводни принципи (ОПСП) на САЩ. Това обикновено означава, че с повишаване степента на несигурността на оценяването се повишава и обемът и детайлите на изискваните оповестявания. Разграничаването между нивата в йерархиите може да изисква упражняване на преценка.

107. Одиторът може да счете за полезно да получи разбиране за начина, по който финансовите инструменти се отнасят към йерархията на справедливите стойности. Обикновено рискът от съществени неправилни отчитания и нивото на одиторските процедури, които трябва да бъдат приложени, се повишават с повишаване степента на несигурност на оценяването. Използването на входящи данни на ниво 3 и някои входящи данни на ниво 2 от йерархията на справедливите стойности може да е подходящ ориентир за степента на несигурност на оценяването. Входящите данни на ниво 2 варират от такива, които са лесно достъпни до такива, които са по-близо до входящите данни на ниво 3. Одиторът оценява наличните доказателства и разбира както йерархията на справедливите стойности, така и риска от предубеденост на ръководството, когато ръководството категоризира финансовите инструменти в йерархията на справедливите стойности.

108. В съответствие с МОС 540,[24] одиторът разглежда политиката и методологията на предприятието по отношение на оценяването във връзка с данните и предположенията, използвани в методологията за оценяване. В много от случаите, приложимата рамка за финансово отчитане не предписва определена методология на оценяване. Когато случаят е такъв, въпросите, които биха могли да имат отношение към разбирането на одитора за начина, по който ръководството оценява финансовите инструменти включват, например:

- дали ръководството има формална политика на оценяване и ако

[24] МОС 540, параграф 8(в)

това е така, дали използваната по отношение на финансовия инструмент техника за оценяване е подходящо документирана в съответствие с тази политика;

- кои модели биха могли да породят най-големи рискове от съществени неправилни отчитания;
- как ръководството е взело под внимание сложността на оценяването на финансовия инструмент, когато е избирало конкретна техника за оценяване;
- дали е налице по-голям риск от съществени неправилни отчитания поради това, че ръководството вътрешно е разработило модел, който да бъде използван за оценяване на финансовите инструменти, и дали при оценяването на конкретен финансов инструмент е направено отклонение от обичайно използваната техника за оценяване;
- дали ръководството е използвало трети страни, източник на ценова информация;
- дали лицата, ангажирани с разработване и прилагане на техниката за оценяване разполагат с подходящите умения и експертни познания за това, включително дали е използван експерт на ръководството; и
- дали са налице индикации за предубеденост на ръководството при избора на техниката за оценяване, която ще бъде използвана.

Преценка на риска от съществени неправилни отчитания, отнасящи се до оценяването

109. Когато се прави оценка дали използваните от предприятието техники за оценяване са подходящи при конкретните обстоятелства и дали са въведени контроли по отношение на техниките за оценяване, факторите, които одиторът взема под внимание, могат да включват:
    - дали техниките за оценяване се използват обикновено от други пазарни участници и в миналото са показвали, че осигуряват надеждна приблизителна оценка на цените, получавани при пазарни сделки;
    - дали техниките за оценяване функционират според замисъла си и при тяхното проектиране няма недостатъци, особено в екстремни условия, и дали тяхната надеждност е била обективно потвърдена. Признаците за недостатъци включват изменения, които, отнесени към референтните бази за сравнение, са непоследователни;
    - дали техниките за оценяване вземат под внимание рисковете, вътрешноприсъщи на оценяваните финансови инструменти,

включително кредитоспособността на контрагента и собствения кредитен риск в случаи на техники за оценяване, използвани за оценка на финансови пасиви;

- как техниките за оценяване са настроени спрямо пазара, включително чувствителността им спрямо изменения на променливите величини;
- дали пазарните променливи и предположенията се използват последователно и дали нови условия не оправдават промяна в използваните техники за оценяване, пазарните променливи или предположенията;
- дали анализите на чувствителността не сочат, че оценките биха се променили значително дори при малки или умерени промени в предположенията;
- организационната структура, например, наличието на вътрешен отдел, отговарящ за разработването на моделите за оценяване на определени инструменти, особено когато участват входящи данни на ниво 3. Така например, отдел за разработване на модели, който оказва съдействие при определяне цените на сделките, ще е по-малко обективен в сравнение с отдел, който функционално и организационно е отделен от отдела за работа с клиентите; и
- компетентността и обективността на лицата, отговарящи за разработване и прилагане на техниките за оценяване, включително относителния опит на ръководството с конкретни модели, които може да са били разработени неотдавна.

Одиторът (или неговият експерт) би могъл също така да разработи независимо една или повече техники за оценяване, за да сравни получените резултати с тези на техниките за оценяване, използвани от ръководството.

Съществени рискове

110. Процесът на одитора за оценяване на риска може да доведе до идентифициране от страна на одитора на един или повече съществени рискове, отнасящи се до оценяването на финансовите инструменти, когато са налице някои от следните обстоятелства:
    - Висока несигурност на оценяването, свързана с оценяването на финансовите инструменти (например, тези с ненаблюдаеми входящи данни).[25]

[25] Когато одиторът определи, че високата несигурност на оценяването, свързана с оценяване на сложни финансови инструменти, поражда съществен риск, МОС 540 изисква одиторът да изпълни процедури по същество и да оцени адекватността на оповестяването на несигурността,

- Липса на достатъчни доказателства, които да подкрепят извършеното от ръководството оценяване на финансовите инструменти на предприятието.
- Липса на разбиране у ръководството относно финансовите инструменти на предприятието или липса на експертни знания и умения, необходими за правилното оценяване на тези финансови инструменти, включително способността да се определи дали са нужни корекции при оценяването.
- Липса на разбиране у ръководството относно сложните изисквания на приложимата рамка за финансово отчитане, отнасящи се до оценяването и оповестяването на финансовите инструменти и неспособността на ръководството да се направят преценките, необходими за правилното прилагане на тези изисквания.
- Значението на корекциите при оценяването, направени по отношение на резултатите от прилагане на техниките за оценяване, когато приложимата рамка за финансово отчитане изисква или разрешава такива корекции.

111. По отношение на приблизителни счетоводни оценки, които пораждат съществени рискове, в допълнение към останалите процедури по същество, необходими, за да бъдат удовлетворени изискванията на МОС 330, МОС 540[26] изисква одиторът да оцени следното:

(а) Как ръководството е разгледало алтернативни предположения или резултати и защо ги е отхвърлило или как ръководството е адресирало по друг начин несигурността на оценяването при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки;

(б) Дали съществените приблизителни счетоводни оценки, използвани от ръководството са разумни; и

(в) Дали са уместни от гледна точка на разумността на съществените предположения, използвани от ръководството или подходящото прилагане на рамката за финансово отчитане, намерението на ръководството да предприеме определен курс на действие и неговата способност да го осъществи.

112. Когато пазарите станат неактивни, промяната в обстоятелствата може да доведе от преминаване от оценяване чрез пазарна цена към оценяване чрез модел или до смяна на един определен модел с друг. Реагирането на

свързана с приблизителното оценяване на тези финансови инструменти. Вж. МОС 540, параграфи 11, 15 и 20.

[26] МОС 540, параграф 15(а)-(б)

промените в пазарните условия може да е затруднено, ако ръководството не е въвело политики преди възникване на тези промени. Възможно е ръководството да не разполага и с експертните знания и умения, необходими за спешно разработване или за избор на техника за оценяване, която да е подходяща при конкретните обстоятелства. Дори когато техниките за оценяване са били използвани по последователен начин, съществува необходимост ръководството да проверява продължаващата целесъобразност на техниките за оценяване и на предположенията, използвани за определяне оценките на финансовите инструменти. Освен това, възможно е техниките за оценяване да са били избрани във време, когато е била налична разумна пазарна информация, но да не осигуряват разумни оценки при ситуации на неочаквано напрежение.

113. Податливостта на предубеденост на ръководството, независимо дали преднамерена или непреднамерена, се увеличава с повишаване субективността на оценяването и степента на несигурност, свързана с него. Така например, може да съществува тенденция ръководството да пренебрегва достъпни за наблюдение предположения и данни от пазара и вместо това да използва свой вътрешно разработен модел, ако този модел води до по-добри резултати. Дори без намерение за измама, може да съществува естествено изкушение преценките да бъдат изкривени по-скоро към най-благоприятния край на това, което би могло да е широк спектър, отколкото към точката в този спектър, която би могла да бъде счетена за най-последователна с приложимата рамка за финансово отчитане. Промяната на техниката за оценяване през различните периоди без ясно и уместно основание за това може също да е признак за предубеденост на ръководството. Независимо че някаква форма на предубеденост на ръководството е вътрешноприсъща на субективните решения, свързани с оценяването на финансови инструменти, когато е налице намерение за подвеждане, предубедеността на ръководството по своя характер има за цел измама.

Разработване на одиторски подход

114. Когато се тества как ръководството оценява финансовия инструмент и се отговаря на оценените рискове от съществени неправилни отчитания в съответствие с МОС 540,[27] одиторът изпълнява една или повече от следните процедури, вземайки под внимание естеството на приблизителните счетоводни оценки:

    (а) Тестване как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка и данните, на които тя се базира (включително

[27] МОС 540, параграфи 12–14

техниките за оценяване, които ръководството е използвало при своите оценки).

(б) Тестване на оперативната ефективност на контролите по отношение на начина, по който ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка, заедно с подходящи процедури по същество.

(в) Разработване на точкова или интервална приблизителна оценка за оценяване на точковите приблизителни оценки на ръководството.

(г) Определяне дали събития, възникнали преди датата на одиторски доклад, предоставят доказателства относно приблизителната счетоводна оценка.

Много одитори считат, че комбинация от тестване как ръководството е оценило финансовия инструмент и данните, на които се базира тази оценка, с тестване на оперативната ефективност на контролите ще представлява ефикасен и ефективен одиторски подход. Макар да е възможно последващите събития да осигуряват известни доказателства за оценяването на финансовите инструменти, други фактори ще трябва да бъдат взети под внимание, за да бъдат адресирани евентуални промени в пазарните условия след датата на баланса.[28] В случай че одиторът не е в състояние да тества как ръководството е изготвило приблизителната оценка, одиторът може да избере да разработи точкова или интервална приблизителна оценка.

115. Както е описано в Раздел I, за да оцени приблизително справедливата стойност на финансовите инструменти, ръководството може:

- да използва информация от трети страни, източници на ценова информация;
- да събере данни за разработване на собствена приблизителна оценка с помощта на разнообразни техники, включително модели; и
- да ангажира експерт, който да разработи приблизителната оценка.

Често ръководството може да използва комбинация от тези подходи. Така например, ръководството може да разполага със собствен процес за определяне на цените, но да използва трета страна, източник на ценова информация, за потвърждение на собствените стойности.

Одиторски съображения, когато ръководството използва трета страна, източник на ценова информация

[28] Параграфи А63–А66 от МОС 540 предоставят примери за някои от факторите, които биха могли да имат отношение към този въпрос.

116. При оценяване на финансовите инструменти на предприятието, ръководството може да използва трета страна, източник на ценова информация, например, компания за услуги по предоставяне на ценова информация или брокер. Разбирането за начина, по който ръководството използва тази информация и начина, по който функционира компанията за услуги по предоставяне на ценова информация помага на одитора да определи естеството и обхвата на необходимите одиторски процедури.

117. Когато ръководството използва трета страна, източник на ценова информация, възможно е да са уместни следните въпроси:

- *Вида на третата страна, източник на ценова информация* – Някои трети страни, източници на ценова информация, предоставят повече информация за своя процес. Така например, компаниите за услуги по предоставяне на ценова информация често предоставят информация за своите методологии, предположения и данни при оценяване на финансови инструменти на ниво отделен клас активи. И обратно, брокерите често не предоставят или предоставят много ограничена информация относно входящите данни и предположенията, използвани при разработване на котировката.

- *Естеството на използваните входящи данни и сложността на техниката за оценяване* – Надеждността на цените от трети страни, източници на ценова информация, варира в зависимост от наблюдаемостта на входящите данни (и следователно, от нивото на входящите данни в йерархията на справедливите стойности), и сложността на методологията за оценяване на конкретни ценни книжа или клас активи. Така например, надеждността на цена за капиталова инвестиция, активно търгувана на ликвиден пазар, е по-висока от тази на корпоративна облигация, търгувана на ликвиден пазар, на който няма сделки в деня на оценяване, която от своя страна е по-надеждна в сравнение с ценни книжа, обезпечени с активи, оценени с помощта на модел на дисконтираните парични потоци.

- *Репутацията и опита на третата страна, източник на ценова информация* – Например, трета страна, източник на ценова информация може да е опитна в определен вид финансови инструменти и да бъде призната като такава, но да не притежава сходен опит с други видове финансови инструменти. Миналият опит на одитора с третата страна, източник на ценова информация, може също да е уместен в това отношение.

- *Обективността на третата страна, източник на ценова информация* – Например, ако получената от ръководството цена идва от контрагент, например, брокера, който е продал на

предприятието финансовия инструмент, или от предприятие с тесни взаимовръзки с одитираното предприятие, цената може да не е надеждна.

- *Контролите на предприятието за използването на трети страни, източници на ценова информация* – Степента, в която ръководството е въвело в действие контроли за оценяване надеждността на информацията от трети страни, източници на ценова информация, оказва влияние върху надеждността на оценяването по справедлива стойност. Така например, ръководството може да разполага с въведени контроли за:
  - извършване на преглед и одобрение на използването на трети страни, източници на ценова информация, включително преценка на репутацията, опита и обективността на третата страна, източник на ценова информация.
  - определяне пълнотата, уместността и точността на цените и свързаните с тях данни.
- *Контролите на третата страна, източник на ценова информация* – Контролите и процесите за оценяване на класовете активи, представляващи интерес за одитора. Така например, третата страна, източник на ценова информация може да разполага със стабилни контроли по отношение на начина, по който се разработват цените, включително използването на формализиран процес за клиентите, както от страна на купувачите, така и от страна на продавачите на финансови инструменти, за оспорване на цените, получавани от компанията за услуги по предоставяне на ценова информация, когато това е подкрепено от подходящи доказателства, което би могло да позволи на третата страна, източник на ценова информация постоянно да коригира цените с цел по-пълно отразяване на информацията, достъпна за пазарните участници.

118. Възможните подходи за събиране на доказателства относно информацията от трети страни, източници на ценова информация, биха могли да включват следното:

- По отношение на входящи данни на ниво 1, съпоставяне на информацията от третите страни, източници на ценова информация, с достъпни за наблюдение пазарни цени.
- Преглед на оповестяванията, предоставени от третите страни, източници на ценова информация във връзка с техните контроли и процеси, техники за оценяване, входящи данни и предположения.

- Тестване на въведените контроли, с които разполага ръководството с цел оценяване надеждността на информацията от трети страни, източници на ценова информация.
- Изпълнение на процедури в третите страни, източници на ценова информация, с цел разбиране и тестване на контролите и процесите, техниките за оценяване, входящите данни и предположенията, използвани по отношение на класове активи или конкретни финансови инструменти, представляващи интерес.
- Оценяване дали цените, получени от третите страни, източници на ценова информация, са разумни в сравнение с цени от други трети страни, източници на ценова информация, приблизителната оценка на предприятието или собствената приблизителна оценка на одитора.
- Преценка заразумността на техниките за оценяване, предположенията и входящите данни.
- Разработване на точкова или интервална приблизителна оценка по отношение на някои финансови инструменти, чиято цена е определена от трети страни, източници на ценова информация, и оценяване дали резултатите са в рамките на разумен диапазон едни спрямо други.
- Получаване на доклад на одитора на обслужващата организация, който обхваща контролите за потвърждаване правилността на цените.[29]

119. Получаването на цени от няколко трети страни, източници на ценова информация, може да осигури също така полезна информация относно несигурността на оценяването. Широкият диапазон на цените може да е индикация за по-висока несигурност на оценяването и да подсказва, че финансовият инструмент е чувствителен на малки промени в данните и предположенията. Тесният диапазон може да е индикация за по-ниска несигурност на оценяването и да подсказва за по-малка чувствителност на промени в данните и предположенията. Макар че получаването на цени от няколко трети страни, източници на ценова информация, може да е полезно, когато се разглеждат по-специално финансови

[29] Възможно е някои компании за услуги по предоставяне на ценова информация да предоставят доклади за потребителите на техните данни, в които да обясняват контролите на компаниите върху ценовата информация, т.е. доклад, изготвен в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3402 *Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация*. Ръководството може да поиска и одиторът да обмисли получаването на такъв доклад с цел разработване на разбиране относно начините, по които се изготвя ценовата информация и оценяване дали на контролите в компанията за услуги по предоставяне на ценова информация може да се разчита.

инструменти, входящите данни за които са категоризирани на ниво 2 или 3 от йерархията на справедливите стойности, малко вероятно е получаването на цени от няколко трети страни, източници на ценова информация, само по себе си да осигури достатъчни и уместни одиторски доказателства. Причините за това са:

(а) Възможно е изглеждащите като няколко различни източника на ценова информация да използват един и същ стоящ в основата им източник на ценова информация; и

(б) За да бъде категоризиран финансовият инструмент в йерархията на справедливите стойности, при определяне на цената, може да е необходимо разбиране за входящите данни, използвани от третата страна, източник на ценова информация.

120. В някои ситуации, одиторът може да не е в състояние да придобие разбиране за процеса, използван за генериране на цената, включително евентуалните контроли върху този процес за това доколко надеждно е определена цената или може да не разполага с достъп до модела, включително използваните предположения и други входящи данни. В такива случаи, одиторът може да реши да разработи точкова или интервална приблизителна оценка, за да оцени точковата приблизителна оценка на ръководството в отговор на оценения риск.

Одиторски съображения, когато ръководството оценява приблизително справедливите стойности с помощта на модел

121. Параграф 13(б) of МОС 540 изисква одиторът, в случай че тества процеса на ръководството за изготвяне на приблизителни счетоводни оценки, да оцени дали използваният метод за измерване е подходящ за конкретните обстоятелства и използваните от ръководството предположения са разумни в светлината на целите на оценяването на приложимата рамка за финансово отчитане.

122. Независимо дали ръководството е използвало трета страна, източник на ценова информация или провежда собствено оценяване, за оценяване на финансовите инструменти често се прибягва до модели, особено когато се използват входящи данни от ниво 2 или 3 от йерархията на справедливите стойности. При определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури върху моделите одиторът може да вземе под внимание методологията, предположенията и данните, използвани в модела. Когато се разглеждат по-сложни финансови инструменти, например тези, при които се използват входящи данни на ниво 3, тестването и на трите може да е полезен източник на одиторски доказателства. Когато обаче моделът е както прост, така и общоприет, например изчисляване цените на някои облигации, одиторските доказателства, получени чрез фокусиране върху

използваните в модела предположения и данни могат да са по-полезен източник на доказателства.

123. Тестването на модела може да се постигне посредством два основни подхода:

(а) Одиторът може да тества модела на ръководството като разгледа целесъобразността на използвания от ръководството модел, разумността на предположенията и данните, които са използвани и математическата точност; или

(б) Одиторът може да разработи собствена приблизителна оценка и след това да сравни резултата от оценяването си с този на предприятието.

124. Когато оценяването на финансовите инструменти се базира на ненаблюдаеми входящи данни (т.е. входящи данни на ниво 3), въпросите, които одиторът би могъл да вземе под внимание включват, например, начините, по които ръководството осигурява:

- идентификацията и характеристиките на пазарните участници, имащи отношение към финансовия инструмент;
- как ненаблюдаемите входящи данни са определени при първоначално признаване;
- модификациите, които ръководството е направило в собствените си предположения, за да отрази виждането си за предположенията, които биха използвали пазарните участници;
- дали ръководството е включило най-добрата входяща информация, която е била достъпна при конкретните обстоятелства;
- ако е приложимо, как предположенията на ръководството вземат под внимание съпоставими сделки;
- анализ на чувствителността на моделите, когато се използват ненаблюдаеми входящи данни, и дали за адресиране на несигурността на оценяването са били извършени корекции.

125. В допълнение, познанията на одитора за отрасъла, пазарните тенденции, разбирането му за оценките на други предприятия (при спазване на конфиденциалността) и други уместни ценови индикатори осигурява информация, когато одиторът тества оценяването и преценява дали оценките изглеждат разумни като цяло. В случай че оценките системно изглеждат твърде агресивни или твърде консервативни, това би могло да е признак за евентуална предубеденост на ръководството.

126. При отсъствието на наблюдаеми външни доказателства, особено важно е лицата, натоварени с общото управление, да са били подходяща

ангажирани с разбиране субективността на оценките на ръководството и доказателствата, получени в подкрепа на тези оценки. В такива случаи, може да е необходимо одиторът да оцени дали е налице обстоен преглед и разглеждане на въпросите, включително документацията, на всички подходящи нива на управление в рамките на предприятието, включително при лицата, натоварени с общото управление.

127. Когато пазарите станат неактивни или функционирането им е нарушено, или входящите данни не са достъпни за наблюдение, оценките на ръководството могат в по-голяма степен да изискват преценки, да са по-малко подлежащи на проверка и потвърждение и в резултат да са по-малко надеждни. При такива обстоятелства, одиторът може да тества модела чрез комбинация от тестване на контролите, прилагани от предприятието, оценяване разработването и функционирането на модела, тестване на предположенията и данните, използвани в модела и сравняване на резултатите от него с точкова или интервална приблизителна оценка, разработена от одитора или с други техники за оценяване от трети страни.[30]

128. Вероятно при тестване на входящите данни, използвани в методологията на предприятието за оценяване,[31] например, когато тези входящи данни са категоризирани в йерархията на справедливите стойности, одиторът ще получи също и доказателства в подкрепа на оповестяванията, изисквани от приложимата рамка за финансово отчитане. Така например, одиторските процедури по същество за оценяване дали входящите данни, използвани в техниката за оценяване на предприятието (т.е. входящи данни на ниво 1, ниво 2 или ниво 3) са подходящи, както и тестовете на анализа чувствителността, извършен от предприятието, ще имат отношение към оценяването от страна на одитора на това дали оповестяванията постигат достоверно представяне.

Оценяване дали използваните от ръководството предположения са разумни

129. Използвано в модела предположение може да бъде счетено за съществено, ако разумно колебание в това предположение ще окаже съществено влияние върху оценката на финансовия инструмент.[32] Ръководството може да е разгледало алтернативни предположения или резултати чрез извършване на анализ на чувствителността. Степента на

[30] МОС 540, параграф 13(г) описва изискванията, когато одиторът разработва интервал на приблизителните оценки, за да оцени точковата приблизителна оценка на ръководството. Техниките за оценяване, разработени от трети страни, и използвани от одитора могат при определени обстоятелства да бъдат считани като работа на експерт на одитора и да са обект на изискванията, съдържащи се в МОС 620.

[31] Вж., например, параграф 15 от МОС 540 за изискванията, имащи отношение към оценяването от страна на одитора на предположението на ръководството относно съществените рискове.

[32] Вж. МОС 540, параграф А107.

субективност, свързвана с предположенията, оказва влияние върху степента на несигурност на оценяването и може да накара одиторът да заключи, че е налице съществен риск, например, в случай на входящи данни на ниво 3.

130. Одиторските процедури за тестване на използваните от ръководството предположения, включително тези, използвани в качеството на входящи данни в моделите, биха могли да включват оценяване на това:

- дали и как ръководството е включило при разработване на предположенията пазарни входящи данни, тъй като по принцип е за предпочитане да се направи опит за максимално използване на уместни наблюдаеми входящи данни и за свеждане до минимум на ненаблюдаеми входящи данни;
- дали предположенията са последователни с достъпните за наблюдение пазарни условия и характеристиките на финансовия актив или финансовия пасив;
- дали източниците на предположенията на пазарните участници са уместни и надеждни и как ръководството е избрало предположенията, които да използва, когато са налице няколко различни предположения от пазара; и
- дали анализите на чувствителността сочат, че оценките биха се променили значително дори при малки или умерени промени в предположенията.

Вж. параграфи А77 до А83 от МОС 540 за допълнителни съображения, имащи отношение към оценяването на използваните от ръководството предположения.

131. Разглеждането от страна на одитора на преценките за бъдещето се базира на информация, която е била налична към момента, когато е направена преценката. Последващите събития могат да доведат до резултати, които не са в съответствие с преценки, които са били разумни по времето, когато са били направени.

132. В някои случаи, дисконтовият процент при изчисляване на настоящата стойност може да бъде коригиран с цел отчитане на несигурността при оценяването вместо всяко предположение да бъде отделно коригирано. В такива случаи, одиторските процедури могат да се съсредоточат върху дисконтовия процент чрез разглеждане на достъпна за наблюдение сделка със сходни ценни книжа с цел съпоставка с дисконтовия процент или разработване на независим модел с оглед изчисляване на дисконтовия процент и сравняването му с този, използван от ръководството.

Одиторски съображения, когато предприятието използва експерт на ръководството

133. Както бе разгледано в Раздел I, ръководството може да ангажира експерт по оценяването, който да оцени всички или част от ценните книжа на предприятието. Тези експерти биха могли да са брокери, инвестиционни банкери, компании за услуги по предоставяне на ценова информация, които извършват и услуги по експертно оценяване, или други специализирани оценителски фирми.

134. Параграф 8 от МОС 500 съдържа изисквания по отношение на одитора, когато оценява доказателства от експерт, ангажиран от ръководството. Обхватът на одиторските процедури по отношение експерта на ръководството и работата, извършена от него, зависи от значението на работата на този експерт от гледна точка на целите на одитора. Оценяване уместността на работата на експерта на ръководството помага на одитора при оценяване дали цените или оценките, предоставени от експерта на ръководството осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да подкрепят тези оценки. Примерите за процедури, които одиторът може да изпълни, включват:

- оценяване компетентността, способностите и обективността на експерта на ръководството, например: неговите взаимоотношения с предприятието; неговата репутация и положение на пазара; опита му с конкретния вид инструменти; разбирането му за съответната рамка за финансово отчитане, приложима по отношение на оценяването;
- получаване на разбиране за работата на експерта на ръководството, например, чрез оценяване целесъобразността на използваната техника или техники на оценяване и ключовите пазарни променливи и предположения, използвани в техниката или техниките на оценяване;
- оценяване уместността на работата на експерта в качеството на одиторско доказателство. На този етап, акцентът е поставен върху уместността на работата на експерта на ниво отделен финансов инструмент. По отношение на извадка от съответните инструменти, може да е подходящо да се разработи независимо приблизителна оценка (вж. параграфи 136 до 137 относно разработването на точкова или интервална приблизителна оценка), като се използват различни данни и предположения, след което тази приблизителна оценка да се сравни с приблизителната оценка на експерта на ръководството; и
- Други процедури могат да включват:
  - моделиране на различни предположения с оглед извличане на предположения в друг модел, след което да се разгледа разумността на тези извлечени предположения.
  - сравняване на точковите приблизителни оценки на

ръководството с одиторските точкови приблизителни оценки с цел определяне дали приблизителните оценки на ръководството системно са по-високи или по-ниски.

135. Експертът на ръководството може да направи или идентифицира предположения, за да подпомогне ръководството при оценяване на финансовите инструменти на предприятието. Тези предположения, когато биват използвани от ръководството, стават предположения на ръководството, които одиторът трябва да разгледа по същия начин, както останалите предположения на ръководството.

Разработване на точкова или интервална приблизителна оценка

136. Одиторът може да разработи техника за оценяване и да коригира входящите данни и предположенията, използвани в тази техника за оценяване, за да разработи интервал, който да бъде използван за оценяване разумността на оценките на ръководството. Параграфи 106 до 135 от настоящото УМОП могат да подпомогнат одитора при разработване на точкова или интервална приблизителна оценка. В съответствие с МОС 540,[33] ако одиторът използва предположения или методологии, които се различават от тези на ръководството, одиторът следва да получи разбиране за предположенията или методологиите на ръководството, което да е достатъчно да установи, че интервалът на одитора взема под внимание уместните променливи и да оцени всички евентуални значителни различия с оценката на ръководството. Одиторът може да счете за полезно да използва работата на експерт на одитора, за да оцени разумността на оценките на ръководството.

137. В някои случаи, одиторът може да достигне до заключение, че не могат да бъдат получени достатъчно доказателства от опитите на одитора да получи разбиране за предположенията и методологиите на ръководството, например, когато трета страна, източник на ценова информация използва вътрешно разработени модели и софтуер и не разрешава достъп до съответната информация. В такива случаи, одиторът може да не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оценяването, в случай че одиторът не е в състояние да изпълни други процедури, за да отговори на рисковете от съществени неправилни отчитания, като например разработване на точкова или интервална приблизителна оценка с цел оценяване точковата приблизителна оценка на ръководството.[34] МОС 705[35] описва последиците от невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.

ОДИТ

[33] МОС 540, параграф 13(в)

[34] МОС 540, параграф 13(г)

[35] МОС 705 (преработен) *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

Представяне и оповестяване на финансови инструменти

138. Отговорностите на ръководството включват изготвянето на финансов отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.[36] Рамките за финансово отчитане често изискват оповестявания във финансовия отчет, които да позволят на потребителите на финансови отчети да направят смислени оценки на последствията от дейностите на предприятието, свързани с финансовите инструменти, включително рисковете и несигурността, асоциирани с тези финансови инструменти. Значението на оповестяванията относно базата на оценяване се повишава с повишаване несигурността на оценяването на финансовите инструменти, като се влияе също така и от нивото в йерархията на справедливите стойности.

139. Представяйки финансовия отчет като такъв, съответстващ на приложимата рамка за финансово отчитане, ръководството имплицитно или изрично изразява твърдение във връзка с представянето и оповестяването на различните елементи на финансовия отчет и свързаните с тях оповестявания. Твърденията за вярност във връзка с представянето и оповестяването включват:

    (а) Възникване и права и задължения—оповестените събития, сделки и други въпроси са възникнали и се отнасят до предприятието.

    (б) Пълнота—всички оповестявания, които е следвало да бъдат включени във финансовия отчет, са включени.

    (в) Класификация и разбираемост—финансовата информация е подходящо представена и описана, а оповестяванията са ясно изразени.

    (г) Точност и оценяване—финансовата и друга информация е оповестена достоверно и с подходящите суми.

    Одиторските процедури във връзка с одита на оповестяванията се разработват, вземайки под внимание тези твърдения за вярност.

Процедури, отнасящи се до представянето и оповестяването на финансовите инструменти

140. По отношение представянето и оповестяването на финансовите инструменти, областите от особено значение включват:

- Рамките за финансово отчитане обикновено изискват допълнителни оповестявания относно приблизителните оценки и свързаните с тях рискове и несигурност, които да допълнят и

[36] Вж. параграфи 4 и А2 от МОС 200.

обяснят активите, пасивите, приходите и разходите. Възможно е да е необходимо одиторът да се фокусира върху оповестяванията, отнасящи се до рисковете и анализа на чувствителността. Възможно е информацията, получена по време на одиторските процедури за оценяване на риска и тестване на контролните дейности, да предостави доказателства, за да може одиторът да достигне до заключение относно това дали оповестяванията във финансовия отчет са в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, например, относно:

- целите и стратегиите на предприятието при използване на финансовите инструменти, включително заявената счетоводна политика на предприятието;
- рамката за контрол на предприятието за управление на рисковете, пред които е изправено във връзка с финансовите инструменти; и
- рисковете и несигурността, свързани с финансовите инструменти.

- Информация може да бъде получена от системи, извън традиционните системи за финансово отчитане, например системите за управление на риска. Примерите за процедури, които одиторът може да избере да изпълни в отговор на оценените рискове, отнасящи се до оповестяванията, включват тестване на:
  - процеса, използван за извличане на оповестената информация; и
  - оперативната ефективност на контролите върху данните, използвани при изготвяне на оповестяванията.
- По отношение на финансовите инструменти със съществен риск,[37] дори когато оповестяванията са в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, одиторът може да достигне до заключение, че оповестяването на несигурността на приблизителното оценяване е неадекватна в светлината на конкретните обстоятелства и факти и следователно финансовият отчет може да не постига достоверно представяне. МОС 705 предоставя насоки за последствията за одиторското мнение, когато одиторът счита, че оповестяванията,

[37] МОС 540, параграф 20, изисква одиторът да изпълни допълнителни процедури по отношение на оповестяванията, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, които пораждат съществени рискове, за да оцени адекватността на оповестяването на несигурността на приблизителното оценяване във финансовия отчет в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.

направени от ръководството във финансовия отчет се неадекватни или подвеждащи.

- Одиторите могат да разгледат също така въпроса дали оповестяванията са пълни и разбираеми, например, цялата уместна информация може да е включена във финансовия отчет (или съпътстващите го доклади), но да е недостатъчно добре структурирана с оглед на вътрешните връзки, така че да даде възможност на потребителите на финансовите отчети да получат разбиране за съответното състояние, или да липсват достатъчно качествени оповестявания, които да придадат контекст на сумите, отчетени във финансовия отчет. Така например дори когато предприятието е включило оповестяване на анализ на чувствителността, оповестяването може да не описва в пълна степен рисковете и несигурността, които биха могли да възникнат поради промени в оценките, възможния ефект върху ангажиментите по дългови споразумения, изисквания за обезпечение или ликвидността на предприятието. МОС 260[38] съдържа изисквания и насоки относно комуникирането с лицата, натоварени с общото управление, включително вижданията на одитора, във връзка със съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително счетоводната му политика, приблизителните счетоводни оценки и оповестяванията във финансовия отчет.

141. Разглеждането на целесъобразността на представянето, например, относно класифицирането на краткосрочни и дългосрочни позиции при тестването по същество на финансовите инструменти, е от значение за одиторската оценка на представянето и оповестяването.

Други уместни одиторски съображения

Писмени изявления

142. МОС 540 изисква одиторът да получи писмени изявления от ръководството и когато това е уместно, от лицата, натоварени с общото управление, дали те считат за разумни използваните за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки съществени предположения.[39]

[38] МОС 260 *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*

[39] МОС 540, параграф 22. Параграф 4 от МОС 580 *Писмени изявления* посочва, че писмените изявления на ръководството не осигуряват сами по себе си достатъчни и уместни одиторски доказателства за който и да е от въпросите, за които се отнасят. Ако одиторът не е в състояние по друг начин да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, това може да съставлява ограничение на обхвата на одита, което би могло да има последици за одиторския доклад (вж. МОС 705 *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*).

МОС 580[40] изисква, ако, в допълнение на тези необходими изявления, одиторът реши, че е необходимо да получи едно или повече писмени изявления, които да подкрепят други одиторски доказателства, имащи отношение към финансовия отчет или към едно или повече конкретни твърдения за вярност във финансовия отчет, одиторът да изиска такива други писмени изявления. В зависимост от обема и степента на сложност на финансовите инструменти, писмените изявления в подкрепа на други доказателства, получени по отношение на финансовите инструменти, биха могли също да включват:

- целите на ръководството по отношение на финансовите инструменти, например, дали те се използват за хеджиране, управление на съотношението активи – пасиви или за инвестиционни цели;
- изявления относно целесъобразността на представянето на финансовия отчет, например, отчитането на сделките с финансови инструменти като продажби или операции по финансиране;
- изявления във връзка с оповестяванията във финансовия отчет относно финансовите инструменти, например, че:
    - регистрите отразяват всички сделки с финансови инструменти; и
    - всички инструменти, представляващи внедрени деривативи, са идентифицирани;
- дали всички сделки са извършени между несвързани лица при справедливи пазарни условия и по пазарна стойност;
- условията на сделките;
- уместността на оценките на финансовите инструменти;
- дали са налице някакви странични споразумения, свързани с финансови инструменти;
- дали предприятието е сключило някакви писмени опции;
- намерението и способността на ръководството да извърши определени действия;[41] и
- дали последващи събития не изискват корекции на оценките и включените във финансовия отчет оповестявания.

[40] МОС 580, параграф 13

[41] Параграф А80 от МОС 540 предоставя примери за процедури, които биха могли да са подходящи при конкретните обстоятелства.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление и с други лица

143. Поради несигурността, свързана с оценяването на финансови инструменти, вероятно потенциалните последствия от съществените рискове върху финансовия отчет ще представляват интерес от гледна точка на общото управление. Одиторът може да комуникира естеството и последствията от съществените предположения, използвани при оценяване на финансовите инструменти, степента на субективност, използвана при разработването на предположенията и относителната същественост на позициите, които се оценяват по справедлива стойност, за финансовия отчет като цяло. В допълнение необходимостта от подходящи контроли върху ангажименти за сключване на договори за финансови инструменти и върху последващите процеси на оценяване са въпроси, пораждащи потребност от комуникация с лицата, натоварени с общото управление.

144. МОС 260 разглежда отговорността на одитора да комуникира с лицата, натоварени с общото управление при одита на финансови отчети. По отношение на финансовите инструменти, въпросите, които трябва да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общото управление, биха могли да включват:

- липса на разбиране у ръководството за естеството или обхвата на дейностите, свързани с финансовите инструменти, или за рисковете, асоциирани с тези дейности;
- съществени недостатъци в разработването или функционирането на системите за вътрешен контрол или управление на риска, имащи отношение към дейностите на предприятието, свързани с финансови инструменти, които одиторът е идентифицирал по време на одита;[42]
- значителни трудности, с които одиторът се е сблъскал при получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, отнасящи се до оценките, направени от ръководството или от експерт на ръководството, например, когато ръководството не е в състояние да получи разбиране за методологията на оценяването, предположенията и данните, използвани от експертите на ръководството и тази информация не е предоставена на одитора от експерта на ръководството;

[42] МОС 265 *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството* установява изисквания и предоставя насоки относно комуникирането на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление. Стандартът обяснява, че недостатъците във вътрешния контрол могат да бъдат идентифицирани по време на процедурите на одитора за оценка на риска в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) или по време на всеки друг етап от одита.

- значителни различия в преценките на одитора и ръководството или експерт на ръководството по отношение на оценяването;
- потенциалния ефект върху финансовия отчет на предприятието от съществени рискове и експозиции, които се изисква да бъдат оповестени във финансовия отчет, включително несигурността на оценяването, свързана с финансовите инструменти;
- вижданията на одитора относно целесъобразността на избора на счетоводна политика и представянето на сделките с финансови инструменти във финансовия отчет;
- вижданията на одитора относно качествените аспекти на счетоводните практики и финансовото отчитане на предприятието по отношение на финансовите инструменти; или
- липса на всеобхватна и ясно заявена политика по отношение на покупката, продажбата и притежанието на финансови инструменти, включително оперативните контроли, процедурите за определяне на финансови инструменти като хеджиране и текущото наблюдение върху експозициите.

Подходящият момент за комуникациите ще варира в зависимост от конкретните обстоятелства, свързани с ангажимента; може да е подходящо обаче комуникирането на значителните трудности, с които одиторът се сблъсква по време на одита да стане възможно най-скоро от практическа гледна точка, в случай че лицата, натоварени с общото управление са в състояние да помогнат на одитора да преодолее това затруднение или ако е вероятно тези трудности да доведат до модифицирано мнение.

Комуникации с регулаторни органи и други лица

145. В някои случаи, от одиторите може да се изисква,[43] или те да счетат за уместно, да комуникират директно с регулаторните или надзорни органи, в допълнение към лицата, натоварени с общото управление, във връзка с въпроси, отнасящи се до финансовите инструменти. Тази комуникация може да е от полза по време на целия одит. Така например, в някои юрисдикции, банковите регулаторни органи се стремят да комуникират с одиторите с цел споделяне на информация относно функционирането и прилагането на контроли върху дейностите,

ОДИТ

[43] Така например, МОС 250 (преработен) *Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети* изисква одиторите да определят дали е налице отговорност да докладват идентифицирани или подозирани случаи на неизпълнение на изисквания на законодателството и нормативните разпоредби до страни, извън предприятието. В допълнение, изискванията относно комуникацията на одитора с банкови надзорни органи и други лица могат да бъдат установени в някои страни от законодателството, от разпоредбите на нормативните актове във връзка с надзора или чрез формално споразумение или протокол.

свързани с финансовите инструменти, случаи на оспорване на оценки при оценяване на финансови инструменти на неактивни пазари и спазване изискванията на нормативните актове. Тази координация може да е от полза за одитора при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Приложение

(Вж: параграф. А14)

Примери за контроли, отнасящи се до финансовите инструменти

1. По-долу е представена основна информация и примери за контроли, които биха могли да съществуват в предприятие, извършващо голям обем сделки с финансови инструменти, независимо дали с цел търгуване или инвестиране. Примерите не са замислени като изчерпателни и предприятията могат да създадат различна контролна среда и процеси в зависимост от големината си, отрасъла, в който функционират и мащаба на сделките си с финансови инструменти. Допълнителна информация за използването на потвърждения за сделките и клирингови къщи се съдържа в параграфи 25–26.

2. Както при всяка друга контролна система, понякога е необходимо контролите да бъдат дублирани на различни контролни нива (например, с цел предотвратяване, разкриване и текущо наблюдение) с оглед избягване на риска от съществени неправилни отчитания.

Контролна среда на предприятието

Ангажираност с компетентно използване на финансовите инструменти

3. Степента на сложност на някои дейности, свързани с финансовите инструменти може да означава, че само малък брой лица в предприятието разбира напълно тези дейности или разполага с експертните знания и умения, необходими за непрекъснатото оценяването на тези инструменти. Използването на финансови инструменти без необходимите експертни знания и умения в рамките на предприятието повишава риска от съществени неправилни отчитания.

Участие на лицата, натоварени с общо управление

4. Лицата, натоварени с общото управление осъществяват надзор и извършват съвместни действия с ръководството във връзка с установяването на цялостния апетит за риск на предприятието, както и обезпечават надзор над дейностите на предприятието, свързани с финансовите инструменти. Политиката на предприятието за закупуване, продажба и държане на финансови инструменти се привежда в съответствие с отношението му към риска и експертните знания и умения на лицата, ангажирани с дейностите, свързани с финансовите инструменти. В допълнение, предприятието може да установи структури за общо управление и контролни процеси, насочени към:

(а) комуникиране на инвестиционни решения и оценяване на всички съществени елементи на несигурност на оценяването с лицата, натоварени с общото управление; и

(б) оценяване на цялостния апетит за риск на предприятието при участие в сделки с финансови инструменти.

Организационна структура

5. Дейностите, свързани с финансовите инструменти могат да се осъществяват на централизирана или на децентрализирана база. Тези дейности и свързаното с тях вземане на решения зависят в много голяма степен от потока на точна, надеждна и своевременна информация за ръководството. Трудностите при събиране и обобщаване на тази информация се увеличават с нарастване броя на локациите и стопанските дейности, с които е ангажирано предприятието. Рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с финансовите инструменти могат да се повишават с по-голямата децентрализация на контролните дейности. Това може да е вярно с особено голяма сила, когато предприятието е базирано в различни локации, някои от които вероятно и в чужди страни.

Възлагане на правомощия и отговорност

Политика на инвестиране и оценяване

6. Предоставянето на насока за развитие, чрез ясно заявена политика, одобрена от лицата, натоварени с общото управление, по отношение покупката, продажбата и притежанието на финансови инструменти, позволява на ръководството да установи ефикасен подход при поемане и управление на бизнес рискове. Тази политика е най-ясна, когато заявява целите на предприятието по отношение на дейностите му за управление на риска, както и алтернативите за инвестиране и хеджиране, достъпни за постигането на тези цели, и отразява:

(а) нивото на експертни знания и умения на ръководството;

(б) степента на сложност и усъвършенстване на системите на предприятието за вътрешен контрол и текущо наблюдение;

(в) структурата на активите и пасивите на предприятието;

(г) способността на предприятието да поддържа ликвидност и да абсорбира загубите на капитал;

(д) видовете финансови инструменти, които ръководството счита, че ще доведат до изпълнение на целите му; и

(е) начините за използване на финансовите инструменти, които ръководството счита, че ще доведат до изпълнение на целите му,

например, дали деривативите могат да бъдат използвани за спекулативни цели или единствено за целите на хеджирането.

7. Ръководството може да разработи политика, която е в съответствие със способностите му от гледна точка на оценяването и да установи контроли, които да гарантират, че тази политика се спазва от служителите, носещи отговорност за оценяването в предприятието. Това би могло да включва:

   (а) Процеси по отношение разработването и потвърждаване правилността на методологиите, използвани за изготвяне на оценки, включително как се адресира несигурността на оценяването; и

   (б) Политика във връзка с максималното използване на достъпни за наблюдение входящи данни и видовете информация, която да бъде събирана в подкрепа на оценките на финансовите инструменти.

8. При по-малки предприятия, сделките с финансови инструменти може да се редки, а познанията и опитът на ръководството – ограничени. Независимо от това, установяването на политика по отношение на финансовите инструменти помага на предприятието да определи апетита си за риск и да прецени дали инвестирането в конкретен финансов инструмент постига определена заявена цел.

Политика и практика по отношение на човешките ресурси

9. Предприятията биха могли да установят политика, изискваща ключовият персонал, както от отдела за работа с клиентите, така и от бек офиса, задължително да се оттегля временно от изпълнение на съответните задължения. Този вид контрол се използва като средство за предотвратяване и разкриване на измама, особено ако лицата, ангажирани с търговска дейност създават фалшиви транзакции или неточно отразяват сделки.

Използване на обслужващи организации

10. Предприятията биха могли да използват и обслужващи организации (например, дружества за управление на активи), които да инициират покупката или продажбата на финансови инструменти, да водят регистрите на сделките вместо предприятието или да оценяват финансовите инструменти. Някои предприятия могат да зависят от тези обслужващи организации да им осигурят базата за отчитане по отношение на притежаваните финансови инструменти. Ако ръководството обаче няма разбиране за контролите, въведени в обслужващата организация, одиторът може да не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да разчита на

контролите в тази обслужваща организация. Вижте МОС 402,[1] който установява изисквания одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, когато предприятието използва услугите на една или повече обслужващи организации.

11. Използването на обслужващи организации може да укрепи или отслаби контролната среда по отношение на финансовите инструменти. Така например, персоналът на обслужваща организация може да има по-голям опит с финансовите инструменти в сравнение с ръководството на предприятието или да има по-надежден вътрешен контрол върху финансовото отчитане. Използването на обслужваща организация може да даде възможност и за по-голямо разделяне на отговорностите. От друга страна, обслужващата организация може да има лоша контролна среда.

Процес на предприятието за оценяване на риска

12. Причината за съществуването на процеса на предприятието за оценяване на риска е да установи начините, по които ръководството идентифицира бизнес рисковете, произтичащи от използването на финансови инструменти, включително как то оценява приблизително значението на рисковете, преценява вероятността от възникването им и взема решения какви действия да предприеме, за да ги управлява.

13. Процесът на предприятието за оценяване на риска формира базата за това как ръководството определя рисковете, които ще бъдат управлявани. Целта на процесите за оценяване на риска е да се гарантира, че ръководството:

    (а) преди да сключи сделка за даден финансов инструмент, разбира рисковете, вътрешноприсъщи на този финансов инструмент, включително причината за сключване на сделката и нейната структура (например икономическата същност и бизнес целта на дейностите на предприятието, свързани с финансовите инструменти);

    (б) извършва адекватна предварителна проверка и анализ, съответстващи на рисковете, свързани с конкретния финансов инструмент;

    (в) осъществява текущо наблюдение върху откритите позиции на предприятието, за да разбере как пазарните условия влияят върху експозициите на предприятието;

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

(г) е въвело процедури с цел намаляване и ако е необходимо изменение на експозицията на риск и управление на репутационния риск; и

(д) подлага тези процеси на строг надзор и преглед.

14. Структурата, въведена с цел текущо наблюдение и управление на експозицията на риск следва:

(а) да бъде подходяща и в съответствие с нагласата за риск на предприятието, определена от лицата, натоварени с общото управление;

(б) да посочва нивата на одобрение за разрешаване на различни видове финансови инструменти и сделки, които могат да бъдат сключвани с тях, както и съответните цели. Разрешените инструменти и нивата на одобрение следва да отразяват експертните знания и умения на лицата, участващи в дейностите, свързани с финансовите инструменти, демонстрирайки ангажираността на ръководството с компетентността;

(в) да установява подходящи лимити за максимално допустимата експозиция към всеки вид риск (включително одобрени контрагенти). Нивата на допустимата експозиция могат да варират в зависимост от вида риск или контрагент;

(г) да предвижда мерки за обективно и своевременно текущо наблюдение върху финансовите рискове и контролни дейности;

(д) да предвижда мерки за обективно и своевременно докладване на експозициите, рисковете и резултатите от дейностите, свързани с финансовите инструменти при управление на риска; и

(е) да оценява резултатите от работата на ръководството по оценяване на рисковете от определени финансови инструменти.

15. Видовете и нивата на рисковете, пред които е изправено предприятието са пряко свързани с видовете финансови инструменти, с които то борави, включително сложността на тези инструменти и обема на сключваните с тях сделки.

Звено за управление на риска

16. От някои предприятия, например големи финансови институции със значителен обем сделки с финансови инструменти, може да се изисква от законодателството или нормативните разпоредби, или предприятията могат да изберат, да създадат формално звено за управление на риска. Тази функция е отделена от лицата, отговорни за осъществяване и управление на сделките с финансови инструменти. Звеното носи отговорност за докладване и текущо наблюдение на дейностите,

свързани с финансовите инструменти, като може да включва и формален комитет по риска, учреден от лицата, натоварени с общото управление. Примерите за ключови отговорности в тази област могат да включват:

(а) Внедряване на политиката за управление на риска, установена от лицата, натоварени с общото управление (включително анализи на рисковете, на които предприятието може да е изложено);

(б) Разработване на структури за ограничаване на риска и гарантиране, че тези лимити на риска са практически въведени;

(в) Разработване на стрес сценарии и подлагане на откритите позиции на анализ на чувствителността, включително преглед за необичайни изменения в позициите; и

(г) Преглед и анализ на финансови инструменти, представляващи нови продукти.

17. Възможно е финансовите инструменти да са носители на свързания с тях риск загубата да превиши сумата, ако има такава, на стойността на финансовия инструмент, призната в баланса. Така например, рязък спад в пазарната цена на дадена борсово търгувана стока може да принуди предприятието да реализира загуби, за да затвори форуърдна позиция в тази стока поради изисквания за обезпечение или марж. В някои случаи, потенциалните загуби биха могли да са достатъчни да хвърлят значително съмнение върху способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Предприятието може да извърши анализи на чувствителността или анализи на стойността, изложена на риск, за да оцени бъдещия хипотетичен ефект върху финансови инструменти, изложени на пазарни рискове. Анализът на стойността, изложена на риск, обаче не отразява в пълна степен мащаба на рисковете, които биха могли да окажат влияние върху предприятието; анализите на чувствителността и сценариите също могат да са свързани с определени ограничения.

18. Обемът и сложността на дейностите, свързани с финансовите инструменти и съответните регулаторни изисквания ще окажат влияние върху съображенията на предприятието дали да създаде формално звено за управление на риска и как това звено би могло да бъде структурирано. В предприятия, които не са създали отделно звено за управление на риска, например, предприятия с относително малък брой финансови инструменти или финансови инструменти, които не са толкова сложни, докладването и текущото наблюдение върху дейностите, свързани с финансовите инструменти, може да е компонент от отговорността на счетоводното или финансово звено или общата отговорност на ръководството, както и да включва формален комитет по риска, учреден от лицата, натоварени с общото управление.

Информационните системи на предприятието

19. Ключовата цел на информационната система на предприятието е то да е в състояние точно да обхваща и регистрира всички сделки и операции, да ги урежда, оценява и да изготвя информация, която да позволява финансовите инструменти да бъдат обект на управление на риска и контролите да бъдат текущо наблюдавани. Затруднения могат да възникнат при предприятия, които се ангажират с голям обем финансови инструменти, в частност, ако са налице множество системи, които са слабо интегрирани и използват неавтоматизиран интерфейс без адекватни контроли.

20. Възможно е определени финансови инструменти да изискват голям брой счетоводни записвания. С повишаване сложността или нивото на дейностите, свързани с финансовите инструменти, необходимо е нивото на усъвършенстване на информационната система също да се повишава. Специфичните въпроси, които могат да възникнат във връзка с финансовите инструменти, включват:

    (а) Информационни системи, в частност при по-малки предприятия, които не разполагат с възможност или не са правилно конфигурирани, така че да обработват сделки с финансови инструменти, особено когато предприятието няма предходен опит в работата с финансови инструменти. Това може да доведе до увеличен брой неавтоматизирани операции, което би могло допълнително да повиши риска от грешки;

    (б) Потенциалното многообразие на системите, необходими за обработване на по-сложните сделки, и необходимостта от редовни равнения между тях, в частност при липса на интерфейс между системите или когато системите могат да са обект на неавтоматизирана намеса;

    (в) Потенциалната възможност, по-сложните сделки, особено ако се сключват само от малък брой лица, да бъдат оценявани или рискът, свързан с тях да бъде управляван, на базата на електронни таблици, а не в основните обработващи системи, и сигурността на физическите и логически пароли по отношение на тези електронни таблици да бъде по-лесно компрометирана;

    (г) Отсъствие на преглед на регистъра на особените ситуации в системите, външните потвърждения и брокерските котировки, когато това е приложимо, с цел потвърждаване правилността на записванията, генерирани от системите;

    (д) Затруднения при контролирането и оценяването на ключовите входящи данни в системите за оценяване на финансовите инструменти, особено когато тези системи се поддържат от

групата трейдърите, обособени в звеното за работа с клиентите, или от доставчик на услуги, трета страна и/или въпросните сделки са нерутинни или слабо търгувани;

(е) Неоценяване на разработването и обследването на сложни модели, използвани за обработката на тези сделки първоначално и на периодична база;

(ж) Потенциалната възможност ръководството да не е създало библиотека на моделите, с контроли върху достъпа до тях, измененията и поддържането на отделните модели, за да се съхрани надеждна одиторска следа за признатите за съответстващи на изискванията версии на моделите и да се предотврати неразрешен достъп или внасяне на изменения в тези модели;

(з) Непропорционалната инвестиция, която може да е необходима в системите за управление на риска и контрол, когато предприятието осъществява само ограничен брой сделки с финансови инструменти, и потенциалната възможност ръководството да не разбира правилно резултатите от функционирането на тези системи, ако няма опит с този вид сделки;

(и) Потенциалното изискване за предоставяне на системи от трети лица, например от обслужваща организация, с цел подходящо документиране, обработка, счетоводно отчитане или управление на риска при сделките с финансови инструменти, както и необходимостта резултатите, предоставени от тези доставчици да бъдат подходящо равнени или оспорени; и

(к) Допълнителни съображения свързани със сигурността и контрола, имащи отношение към използването на електронна мрежа, когато предприятието ползва електронна търговия по отношение на сделките с финансови инструменти.

21. Информационните системи, свързани с финансовото отчитане, служат за важен източник на информация за количествените оповестявания във финансовите отчети. Предприятията, от друга страна, биха могли да разработят и поддържат нефинансови системи, използвани за вътрешно докладване и за генериране на информация, съдържаща се в качествените оповестявания, например относно рисковете и несигурността или анализите на чувствителността.

Контролни дейности на предприятието

22. Контролните дейности по отношение на сделките с финансови инструменти се разработват с цел предотвратяване или разкриване на

проблеми, които пречат на предприятието да постигне целите си. Тези цели по своя характер могат да са оперативни, отнасящи се до финансовото отчитане или свързани с изпълнението на изискванията. Контролните дейности по отношение на финансовите инструменти се разработват в съответствие с относителната сложност и обем на сделките с финансови инструменти и обикновено включват подходящ процес на разрешаване, адекватно разделяне на отговорностите и други политики и процедури, разработени, за да се гарантира, че целите на предприятието във връзка с контрола ще бъдат изпълнени. Технологичните схеми на процесите могат да подпомогнат идентифицирането на контролите или липсата на контроли в предприятието. Настоящото УМОП се фокусира върху контролните дейности, имащи отношение към пълнотата, точността и съществуването, оценяването, представянето и оповестяването.

Оторизация

23. Оторизацията може да окаже както пряко, така и косвено влияние върху твърденията за вярност във финансовия отчет. Така например, дори дадена сделка да е изпълнена извън политиката на предприятието, тя независимо от всичко може да е точно отразена и осчетоводена. Неразрешените сделки биха могли значително да повишат риска за предприятието, значително повишавайки по този начин и риска от съществени неправилни отчитания, тъй като ще бъдат осъществени извън системата на вътрешен контрол. С цел смекчаване на този риск, предприятието често установява ясна политика относно това какви сделки и от кого могат да бъдат сключвани, като впоследствие спазването на тази политика ще бъде обект на текущо наблюдение от бек офиса на предприятието. Осъществяването на текущо наблюдение върху търговската дейност на отделни лица, например, чрез извършване на преглед на необичайно големи обеми или реализирани значителни печалби или загуби, ще помогне на ръководството да гарантира спазване на изискванията на политиката на предприятието, включително разрешаването на нови видове сделки и оценяване дали не са възникнали случаи на измама.

24. Функцията на регистрите на предприятието за иницииране на сделките е да бъдат идентифицирани ясно естеството и целта на отделните транзакции и правата и задълженията, възникващи по всеки един договор за финансови инструменти, включително възможността за осигуряване принудителното изпълнение на тези договори. В допълнение към основната финансова информация, като например условната стойност, пълните и точни регистри като минимум включват обикновено:

(а) самоличността на дилъра;

(б) самоличността на лицето, документиращо сделката (ако се различава от дилъра), кога е инициирана сделката (включително датата и часа на сделката), и как сделката е отразена в информационните системи на предприятието; и

(в) естеството и целта на сделката, включително дали е предвидено тя да хеджира стояща в основата търговска експозиция.

Разделение на отговорностите

25. Разделянето на задълженията и възлагане на задачи на персонала е важна контролна дейност, особено когато е налице експозиция към финансови инструменти. Дейностите, свързани с финансовите инструменти могат да бъдат разделени по различни функции, включително:

(а) Изпълнение на сделката (дилърство). При предприятия с голям обем сделки с финансови инструменти, това може да се извършва от звеното за работа с клиентите;

(б) Иницииране на парични плащания и приемане на парични постъпления (сетълмент);

(в) Изпращане на искания за потвърждения на сделките и равняване на различията между регистрите на предприятието и отговорите от контрагентите, ако има такива;

(г) Правилно отразяване на всички сделки в счетоводните регистри;

(д) Текущо наблюдение на рисковите лимити. При предприятия с голям обем сделки с финансови инструменти, това може да се извършва от звеното за управление на риска; и

(е) Текущо наблюдение на позициите и оценяване на финансовите инструменти.

26. Много организации избират да разделят отговорностите на лицата, инвестиращи във финансови инструменти, лицата, извършващи сетълмента на финансовите инструменти и лицата, осчетоводяващи/отчитащи финансовите инструменти.

27. Когато предприятието е твърде малко, за да постигне правилно разделяне на отговорностите, ролята на ръководството и лицата, натоварени с общото управление при осъществяване на текущо наблюдение върху дейностите, свързани с финансовите инструменти, е особено важна.

28. Характерна черта на вътрешния контрол на някои предприятия е независимо звено за проверка и потвърждение на цените. Този отдел носи отговорност за отделната проверка и потвърждение на цената на определени финансови инструменти, като може да използва алтернативни източници на данни, методологии и предположения.

Звеното осигурява обективен поглед върху процеса на определяне на цените, който е бил разработен в друго подразделение на предприятието.

29. Обикновено звеното за контрол и обработка на сделките или бек офисът носят отговорност за установяване на политика относно оценяването и за спазването на тази политика. Предприятия, които използват в по-голяма степен финансови инструменти, биха могли да осъществяват ежедневно оценяване на портфейла си с финансови инструменти и да оценяват приноса към печалбата или загубата на оценките на отделните финансови инструменти като тест за разумността на оценките.

Пълнота, точност и съществуване

30. Редовното равнение на регистрите на предприятието с външни данни от банки и попечители позволява на предприятието да гарантира, че сделките са правилно отразени. Подходящото разделяне на отговорностите между лицата, осъществяващи сделката и тези, извършващи равненията е от особено значение, както и стриктният процес на извършване на преглед на равненията и изчистване на равняваните позиции.

31. Могат да бъдат установени и контроли, изискващи трейдърите да идентифицират дали даден сложен финансови инструмент има уникални характеристики, например, внедрените деривативи. При такива обстоятелства, може да съществува отделно звено, което да оценява сделките със сложни финансови инструменти при тяхното инициране (което може да се нарича група за контрол на продуктите), работещо съвместно с групата за счетоводна политика, за да се гарантира, че сделката е точно отразена. Независимо че по-малките предприятия може да не разполагат с група за контрол на продуктите, предприятието може да има въведен процес, отнасящ се до извършването на преглед на договорите със сложни финансови инструменти в момента на инициирането им, за да се гарантира, че те ще бъдат осчетоводени по подходящ начин в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Текущо наблюдение над контролите

32. Дейностите на предприятието по постоянно текущо наблюдение се разработват с цел разкриване и коригиране на недостатъци в ефективността на контролите върху сделки с финансови инструменти и тяхното оценяване. Важно е да съществува адекватен надзор и преглед на дейностите, свързани с финансовите инструменти в рамките на предприятието. Това включва:

    (а) всички контроли да са обект на преглед, например, текущо наблюдение върху оперативните статистически данни, като броя

равняващи се позиции или различия между вътрешно определени цени и външни източници на ценова информация;

(б) необходимостта от надеждни контроли върху информационните технологии (ИТ), текущо наблюдение и потвърждение на правилността на тяхното прилагане; и

(в) необходимостта да се гарантира, че информацията, получавана в резултат на различни процеси и системи е обект на адекватно равнение. Така например, малка е ползата от процес на оценяване, ако резултатите от него не са подходящо равнени с главната книга.

33. При по-големите предприятия, сложни компютърни информационни системи обикновено съхраняват информация за дейностите, свързани с финансовите инструменти, като те са разработени с цел гарантиране, че сетълментът се извършва на съответните падежи. По-сложните компютърни системи могат да генерират автоматично отнасяне към клирингови сметки с цел текущо наблюдение на движението на паричните средства, като са въведени в действие контроли върху обработката с оглед гарантиране, че дейностите, свързани с финансовите инструменти, са правилно документирани в регистрите на предприятието. Възможно е компютърните системи да са разработени да изготвят доклади за изключенията, които да привлекат вниманието на ръководството към ситуации, при които финансовите инструменти не са използвани в рамките на разрешените лимити или осъществяваните сделки не са в рамките на лимитите, установени за избраните контрагенти. Дори усъвършенстваната компютърна система обаче не може да гарантира пълнотата на документирането на сделките с финансови инструменти. Съответно, ръководството често въвежда в действие допълнителни процедури, с цел повишаване вероятността всички сделки да бъдат отразени.

СТРАНИЦАТА УМИШЛЕНО Е ОСТАВЕНА БЕЗ СЪДЪРЖАНИЕ

International Auditing and Assurance Standards Board®

Ръководство по Международни стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги

ИЗДАНИЕ 2023–2024
ЧАСТ II

ISA for LCE™

Международната фондация за етика и одит - The International Foundation for Ethics and Audit ™ (IFEA™), 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 ‘IFEA’ 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™ (IFEA™).

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

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

ЧАСТ II

СЪДЪРЖАНИЕ

Нов стандарт, който още не е в сила

Международен одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (МОС за ПМСП).....

Съответни изменения в други международни стандарти, произтичащи от МОС за ПМСП.....

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ ЗА ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА ПО-МАЛКО СЛОЖНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

(В сила за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия за периоди, започващи на или след 15 декември 2025 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Предговор към МОС за ПМСП

А. Обхват на действие на МОС за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия

1. Фундаментални концепции, общи принципи и всеобхватни изисквания

1.1. Дата на влизане в сила

1.2. Приложими етични изисквания и задължения за управление на качеството на ниво фирма

1.3. Общи цели на одитора

1.4. Фундаментални концепции и общи принципи за изпълнение на одита

1.5. Измама

1.6. Закони и нормативни разпоредби

1.7. Свързани лица

1.8. Общи комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

1.9. Специфични изисквания за документиране

2. Одиторски доказателства и документация

2.1. Цели

2.2. Достатъчни и уместни одиторски доказателства

2.3. Информация, която ще бъде използвана като одиторско доказателство

2.4. Общи изисквания за документиране

3. Управление на качеството на ангажимента

3.1. Цел

3.2. Отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента

3.3. Специфични изисквания за документиране

4. Приемане или продължаване на ангажимент за одит и първоначални ангажименти за одит

4.1. Цели

4.2. Предварителни условия за одита

4.3. Съображения при приемане и продължаване на ангажимента

4.4. Условия на ангажимента за одит

4.5. Първоначални ангажименти за одит

4.6. Специфични изисквания за комуникация

4.7. Специфични изисквания за документиране .....

5. Планиране .....

5.1. Цели .....

5.2. Дейности по планиране .....

5.3. Ниво на същественост .....

5.4. Специфични изисквания за комуникация .....

5.5. Специфични изисквания за документиране .....

6. Идентифициране и оценяване на рисковете .....

6.1. Цели .....

6.2. Процедури за идентифициране и оценяване на рисковете и свързаните с тях дейности .....

6.3. Разбиране за уместните аспекти на предприятието .....

6.4. Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания .....

6.5. Оценяване на уместността на използването на МОС за ПМСП .....

6.6. Специфични изисквания за комуникация .....

6.7. Специфични изисквания за документиране .....

7. Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания .....

7.1. Цели .....

7.2. Одиторски процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет .....

7.3. Одиторски процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност .....

7.4. Специфични области на внимание .....

7.5. Натрупване на неправилни отчитания .....

7.6. Специфични изисквания за комуникация .....

7.7. Специфични изисквания за документиране .....

8. Достигане до заключения .....

8.1. Цели .....

8.2. Оценяване на неправилните отчитания, идентифицирани по време на одита .....

8.3. Аналитични процедури, които подпомагат формирането на цялостно заключение .....

8.4. Последващи събития .....

8.5. Оценяванията, направени от одитора и други дейности в подкрепа на заключението на одитора .....

8.6. Писмени изявления .....

8.7. Поемане на цялостната отговорност за управление на качеството и за постигане на качество .....

8.8. Специфични изисквания за комуникация .....

8.9. Специфични изисквания за документиране .....

9. Формиране на мнение и издаване на доклад .....

9.1. Цели .....

9.2. Формиране на мнение относно финансовия отчет .....

9.3. Форма на мнението .....

9.4. Одиторски доклад .....

9.5. Модификации на мнението .....

9.6. Други параграфи в одиторския доклад .....

9.7. Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети .....

9.8. Друга информация .....

9.9. Специфични изисквания за документиране .....

10. Одити на финансови отчети на група .....

10.1. Цел .....

10.2. Дейности по планиране .....

10.3. Ниво на същественост .....

10.4. Разбиране за групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на групата .....

10.5. Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания .....

10.6. Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания .....

10.7. Специфични изисквания за комуникация .....

10.8. Специфични изисквания за документиране .....

ПРИЛОЖЕНИЕ 1 .....

ПРИЛОЖЕНИЕ 2 .....

ПРИЛОЖЕНИЕ 3 .....

ПРИЛОЖЕНИЕ 4 .....

ПРИЛОЖЕНИЕ 5 .....

ПРИЛОЖЕНИЕ 6 .....

ПРИЛОЖЕНИЕ 7 .....

Предговор към МОС за ПМСП

П.1. Настоящият стандарт (т.е., МОС за ПМСП) бе разработен с цел постигане на разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, при одита на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (ПМСП) в частния и публичния сектор. Стандартът бе разработен така че да отразява естеството и обстоятелствата при одита на финансовите отчети на ПМСП и да доведе в резултат до последователно изпълнение на качествени ангажименти за одит. Настоящият стандарт се базира на предположението, че фирмата е предмет на МСУК 1[1] или на национални изисквания, които са поне толкова високи. Качествен ангажимент за одит се постига чрез планиране и изпълнение на ангажимента и изготвяне на доклад за него в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Постигането на целта на настоящия стандарт предполага използването на професионална преценка и запазване на професионален скептицизъм.

П.2. Настоящият стандарт е изготвен в контекста на одит на пълен комплект финансови отчети с общо предназначение на ПМСП, както е посочено в Част А. Той може също така да бъде адаптиран, както е необходимо според обстоятелствата на ангажимента, към одит на пълен комплект финансови отчети със специално предназначение или към одит на отделен финансов отчет или на конкретен елемент, сметка или позиция от финансов отчет, само ако предприятието е ПМСП, както е посочено в Част А.

П.3. Когато ангажиментът за одит се осъществява с помощта на този стандарт, Международните одиторски стандарти не са приложими по отношение на ангажимента.

П.4. Част А определя компетентността за определяне на подходящото използване на МОС за ПМСП. Решения относно изискваното или разрешено използване на настоящия стандарт, включително описание на видовете предприятия, за които може да се използва одит в съответствие с този стандарт, се вземат от законодателните и регулаторни органи или от съответните местни органи с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти.

П.5. Ако настоящият стандарт се използва при одиторски ангажименти, различни от тези, предвидени в Част А, на одитора не се разрешава да заявява съответствие с МОС за ПМСП в одиторския доклад.

П.6. Настоящият стандарт не е с по-голяма правна сила, отколкото местен закон или нормативна разпоредба, която урежда одита на финансови отчети в конкретната юрисдикция. МОС за ПМСП не адресира отговорностите на одитора, които е възможно да съществуват в законодателството или в нормативна разпоредба. Тези отговорности може да се различават от установените в настоящия стандарт и одиторът е отговорен за спазването на всички приложими законови, регулаторни или професионални задължения.

Приложимата рамка за финансово отчитане

П.7. Финансовият отчет, обект на одит, е финансовият отчет на предприятието, изготвен от неговото ръководство под надзора на лицата, натоварени с общо управление. Закон или нормативна разпоредба може да установяват отговорностите на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление, във връзка с финансовото отчитане. Настоящият стандарт не възлага отговорности на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление, и не е с по-голяма правна сила, отколкото закон или нормативна разпоредба, които уреждат тези отговорности. Одитът в съответствие с този стандарт обаче се извършва на база на предположението, че ръководството и съобразно случая – лицата, натоварени с общо управление, са потвърдили определени свои отговорности, които са фундаментални за извършване на одита. Одитът на финансовия отчет не освобождава ръководството или лицата, натоварени с общо управление, от техните отговорности.

[1] 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*

Отговорности на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление, за изготвяне на финансовия отчет

Обхватът на отговорностите на ръководството или начинът, по който те са описани, може да се различава в различните юрисдикции. Въпреки че може да има различия в обхвата на тези отговорности или в начина, по който те са описани, одитът в съответствие с настоящия стандарт се извършва на базата на предположението, че ръководството и когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, са потвърдили и разбрали, че носят отговорност:

- *за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително, когато е уместно, за тяхното достоверно представяне;*
- *за такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството прецени, че е необходим, за да се даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и*
- *за предоставяне на одитора на неограничен достъп до цялата известна им информация, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет, допълнителната информация, която одиторът би могъл да изиска и неограничен достъп до лицата в рамките на предприятието, от които одиторът счете за необходимо да получи одиторски доказателства.*

П.8. Приложимата рамка за финансово отчитане често обхваща стандарти за финансово отчитане, установени от оправомощена или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти, или законови или регулаторни изисквания.

П.9. Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане определят формата и съдържанието на финансовия отчет. Въпреки че рамката може да не посочва конкретно как да се отчитат счетоводно или оповестяват всички сделки или събития, рамката обикновено съдържа достатъчно широко формулирани принципи, които биха могли да послужат като основа за разработване и прилагане на счетоводни политики в съответствие с концепциите на рамката, стоящи в основата на изискванията.

П.10. Някои рамки за финансово отчитане са рамки за достоверно представяне, докато други са рамки за съответствие. Този стандарт обхваща и двете рамки. Терминът „рамка за достоверно представяне“ се използва за обозначаване на рамка за финансово отчитане, която изисква спазване на изискванията на рамката и:

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

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

Терминът „рамка за съответствие” се използва за обозначаване на рамка за финансово отчитане, която изисква спазване на изискванията на рамката, но не съдържа потвържденията в подточки (а) и (б) по-горе.

Одит на финансови отчети

П.11. Целта на одита е да повиши степента на доверие на предвидените потребители във финансовите отчети. Това се постига чрез изразяване на мнение от одитора относно това дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Като база за одиторското мнение, настоящият стандарт изисква одиторът да получи разумна степен на сигурност относно това дали финансовия отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

П.12. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност. Тя се постига, когато одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да намали одиторския риск (т.е., риска одиторът да изрази неподходящо мнение, когато финансовият отчет съдържа съществено неправилно отчитане) до приемливо ниско ниво. Разумната степен на сигурност обаче

не е абсолютна степен на сигурност, тъй като съществуват вътрешноприсъщи на одита ограничения, които водят в резултат до това повечето одиторски доказателства, въз основа на които одиторът достига до заключения и върху които базира одиторското си мнение, да са по-скоро убеждаващи, отколкото категорично убедителни.

Вътрешноприсъщи ограничения на одита

Одиторският риск е функция на рисковете от съществени неправилни отчитания и риска на разкритията. Оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания се основава на одиторските процедури за получаване на необходимата за тази цел информация и на доказателствата, получени по време на целия одит. Оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания е въпрос на професионална преценка, а не въпрос, който може да бъде точно измерен.

Поради вътрешноприсъщите на одита ограничения, съществува неизбежен риск, че някои съществени неправилни отчитания във финансовия отчет могат да останат неразкрити, дори ако одитът е правилно планиран и изпълнен в съответствие с настоящия стандарт. Съответно, последващото разкриване на съществено неправилно отчитане във финансовия отчет в резултат на измама или грешка, само по себе си не е индикатор за неизвършване на одит в съответствие с настоящия стандарт. Вътрешноприсъщите ограничения на одита, обаче, не са основание одиторът да бъде удовлетворен с по-малко от убеждаващи одиторски доказателства.

Формат на МОС за ПМСП

П.13. МОС за ПМСП включва:

(а) Част А, която излага обхвата на действие за определяне на подходящото използване на МОС за ПМСП.

(б) Част 1, която излага фундаменталните концепции, общи принципи и всеобхватни изисквания, които да бъдат прилагани през целия одит.

(в) Част 2, която излага общите изисквания по отношение на одиторските доказателства и документацията, както и общата цел на одита.

(г) Част 3, която излага задълженията и отговорностите на одитора и на съдружника, отговорен за ангажимента, за управление на качеството при одит на ПМСП.

(д) Части 4 до 9, които следват хода на одиторския ангажимент и излагат подробните изисквания за одита. Всяка от тези части включва и специфични изисквания за комуникация и документиране, ако е необходимо.

(е) Част 10, която излага специалните съображения, които са приложими при одит на финансови отчети на групи.

(ж) Приложения, които включват речник на термините, използвани в настоящия стандарт, твърдения, примерно писмо за поемане на ангажимент и примерно писмо с изявления, както и други уместни помощни материали за прилагане на изискванията на настоящия стандарт.

П.14. Съдържанието на Части 1–10 включва: Части 1–10

(а) Встъпителен материал в отделно текстово поле, излагащ съдържанието и обхвата на съответната част (без обаче да създава допълнителни задължения за одитора).

(б) Цел или цели, които правят връзка между изискванията на съответната част и общата цел на одита.

(в) Изискванията, които трябва да бъдат изпълнени, с изключение на случаите, когато изискването е под условие и съответното условие не е налице. Изискванията са обозначени с помощта на думата „следва“.

(г) Съществени пояснителни материали (СПМ), разработени с цел предоставяне на допълнителни пояснения, имащи отношение към подраздел или специфично изискване. Всички СПМ са представени с наклонен шрифт в отделни сини текстови полета. Съществуват два вида СПМ: общ встъпителен СПМ, поясняващ контекста на съответния раздел, който следва и СПМ, специфичен за изискването непосредствено преди него.

Определени изисквания и СПМ са приложими само когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента. Такива изисквания и СПМ са представени в текстово поле със заглавие „Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента“.

П.15. Дефинициите, описващи значението, придадено на определени термини за целите на настоящия стандарт, могат да бъдат намерени в Речника на термините в Приложение 1. Дефинициите подпомагат последователното прилагане и тълкуване на изискванията и нямат за цел да са с по-голяма правна сила от дефинициите, които може да са установени за други цели, независимо дали в закон или нормативна разпоредба.

П.16. За целите на настоящия стандарт използването на „ПМСП” или „предприятие“ се отнася и до група (т.е., когато одитът е одит на финансов отчет на група).

Незадължителни помощни материали

П.17. Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС) може да издава публикации на екипа на Съвета или други незадължителни материали, които да подпомогнат прилагането на МОС за ПМСП.

Предприятия от публичния сектор

П.18. Настоящият стандарт се отнася до ангажименти в публичния сектор, когато са приложими съображенията, изложени в раздела „Обхват на действие“ в Част А. Отговорностите на одитора от публичния сектор обаче може да са повлияни от заданието за одит или от задълженията на предприятията от публичния сектор, произтичащи от закон, нормативна разпоредба или друг нормативен акт (например, министерски указания, изисквания на правителствената политика или решения на законодателния орган), които може да предполагат по-широк обхват от одита на финансовия отчет в съответствие с настоящия стандарт. Тези допълнителни отговорности не са предмет на този стандарт. Те може да се разглеждат в становищата на Международната организация на върховните одитни институции или на националните органи за изготвяне и въвеждане на стандарти или в насоки, разработени от агенциите за одит в публичния сектор.

П.19. Приложимата рамка за финансово отчитане, използвана от предприятието от публичния сектор, се определя от законодателните и регулаторните рамки, приложими за всяка юрисдикция или във всяка географска област. Въпросите, които може да бъдат разгледани при прилагането на приложимите изисквания за финансово отчитане от страна на предприятието и как те се прилагат в контекста на естеството и обстоятелствата на предприятието и неговата среда, включват това дали предприятието прилага изцяло счетоводно отчитане на базата на начислението или счетоводно отчитане на касова основа в съответствие с Международните счетоводни стандарти за публичния сектор или смесена система.

П.20. Собствеността върху предприятието от публичния сектор може да няма същото значение, както в частния сектор, тъй като решенията, свързани с предприятието, може да се вземат извън него в резултат на политически процеси. Поради това ръководството може да няма контрол върху определени решения, които се вземат. Въпросите, които може да са уместни, включват разбиране на способността на предприятието да взема едностранни решения, както и способността на други предприятия от публичния сектор да контролират или да влияят върху правомощията и стратегическата насока на предприятието.

П.21. Когато е целесъобразно, в СПМ са включени допълнителни съображения, специфични за предприятията от публичния сектор.

A. Обхват на действие на МОС за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия

Съдържание на настоящата част

Част А излага обхвата на действие за определяне на подходящото използване на МОС за ПМСП.

МОС за ПМСП е разработен, за да позволи постигането на общите цели на одитора, като се имат предвид обичайното естество и обстоятелства на ПМСП съгласно описаното в настоящата част. Съществуват ограничения за използването на МОС за ПМСП, които попадат в три категории: изрични забрани, качествени характеристики и количествени прагове. В Част А се описват и отговорностите на законодателните или регулаторните органи или на съответните местни органи с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти, за да се подпомогне подходящото използване на този стандарт. Използването на „ПМСП" или „предприятие" се отнася и до група (т.е., когато одитът е одит на финансов отчет на група).[2]

Изискванията в настоящия МОС за ПМСП са разработени така, че да са пропорционални на обичайното естество и обстоятелства на одита на ПМСП (т.е. те не адресират сложни въпроси или обстоятелства). Ако МОС за ПМСП се използва за одит извън предвидения обхват на настоящия стандарт, спазването на изискванията на МОС за ПМСП няма да е достатъчно, за да може одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства в подкрепа на мнението си за изразяване на разумна сигурност.

Допълнителните насоки за обхвата на действие на стандарта („Допълнителни насоки относно обхвата на действие") предоставят по-нататъшни насоки за законодателни или регулаторни органи или съответните местни органи с правомощия в областта на изготвянето и въвеждането на стандарти при адресиране на своите съответни отговорности, съгласно описаното в настоящата част. Освен това, Допълнителните насоки относно обхвата на действие допълнително пояснява въпроси, които може да са уместни за фирмите и одиторите при определяне дали използването на МОС за ПМСП е подходящо.

Ограничения при използването на МОС за ПМСП

Ограниченията при използването на МОС за ПМСП попадат в три категории:

- *специфични класове предприятия, за които използването на МОС за ПМСП е забранено (т.е., изрични забрани);*
- *качествени характеристики, описващи ПМСП, които ако не са били проявени от дадено предприятие, това обикновено би попречило на използването на МОС за ПМСП при одита на финансовите отчети на това предприятие; и*
- *количествени прагове, които се определят от законодателните или регулаторни органи или съответните местни органи с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти във всяка юрисдикция.*

При определяне на подходящото използване на МОС за ПМСП трябва да бъдат взети под внимание всичките три категории.

Изрични забрани

Параграф А.1. излага класовете предприятия, по отношение на които използването на настоящия стандарт е изрично забранено.

А.1. МОС за ПМСП не следва да бъде използван, ако:

[2] „Група" е отчитащо се предприятие, за което се изготвя финансов отчет на група, а „финансов отчет на група" е финансов отчет, който включва финансовата информация на повече от едно предприятие или бизнес единица посредством процес на консолидация. Терминът „процес на консолидация", използван в МОС за ПМСП, не е предвиден да има същото значение, както „консолидация" или „консолидиран финансов отчет", дефинирани или описани в рамките за финансово отчитане. По-скоро, терминът „процес на консолидация" се отнася по-общо до процеса, използван за изготвяне на финансовия отчет на групата. Речникът на термините (**Приложение 1**) описва значението, дадено на определени термини за целите на МОС за ПМСП, включително значението на група и финансов отчет на група.

(а) Закон или нормативна разпоредба забранява използването на МОС за ПМСП или изрично посочва използването на одиторски стандарти, различни от МОС за ПМСП, при одита на финансовите отчети в тази юрисдикция.

(б) Предприятието е регистрирано за търгуване на борсата предприятие.

(в) Предприятието попада в един от следните класове:

(i) предприятие, една от основните функции на което е да приема депозити от широк кръг лица;

(ii) предприятие, една от основните функции на което е да предоставя застраховане на широк кръг лица; или

(iii) клас предприятия, по отношение на които използването на МОС за ПМСП е забранено за този конкретен клас предприятия от законодателен или регулаторен орган или от съответния местен орган с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти в юрисдикцията.

(г) Одитът представлява одит на финансовия отчет на група (одит на група) и:

(i) което и да е от отделните предприятия или бизнес единици в групата отговаря на критериите, описани в параграф А.1.(б) или А.1.(в); или

(ii) участват одитори на компоненти, освен ако участието на одитора на компонента не е ограничено до обстоятелства, при които за конкретна одиторска процедура при одита на групата е необходимо физическо присъствие (например, присъствие на инвентаризация или физическа инспекция на активи или документи).

Едно юридическо лице може да бъде организирано в повече от една бизнес единица, например компания с дейност в няколко местоположения, като магазин с няколко клона. Когато тези бизнес единици имат характеристики като отделни местоположения, отделно ръководство, отделна главна книга и финансовата информация се обобщава при изготвянето на финансовите отчети на юридическото лице, тези финансови отчети отговарят на дефиницията за финансови отчети на група, тъй като включват финансовата информация на повече от едно предприятие или бизнес единица чрез процес на консолидация.

В някои случаи едно юридическо лице може да конфигурира информационната си система така, че да събира финансова информация за повече от една продуктова линия или линия за услуги за целите на законово или регулаторно отчитане или за други управленски цели. При тези обстоятелства финансовите отчети на предприятието не са финансови отчети на група, тъй като не е налице обединяване на финансовата информация на повече от едно предприятие или бизнес единица чрез процес на консолидация. Освен това, събирането на отделна информация (например, в аналитична сметка) за целите на законово или регулаторно отчитане или за други управленски цели не създава отделни предприятия или бизнес единици (например, подразделения) за целите на настоящия МОС за ПМСП.

Одитори на компоненти

Одиторът на компонент е одитор, който изпълнява одиторска работа, отнасяща се до компонент[3] за целите на одита на група. Одиторът на компонент е част от екипа по ангажимента за одита на групата. Одиторите на компоненти може да са от фирма, част от мрежата от фирми, от фирма, която не принадлежи към мрежата, или от фирмата на одитора на групата (например, друг офис от фирмата на одитора на групата).

В някои случаи одиторът на групата може да изпълни централизирано тестване на класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, или да изпълни одиторски процедури, отнасящи се до компонент. При такива обстоятелства одиторът на групата не се счита за одитор на компонент.

Част 3 съдържа изисквания относно качеството на ангажимента, включително приложимите етични изисквания, както и относно ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на извършваната от тях работа.

[3] Компонент е предприятие, бизнес единица, функция/звено, стопанска дейност или някаква комбинация от тях, определена от одитора за целите на планирането и изпълнението на одиторски процедури при одит на група.

А.2. Класовете в параграф А.1.(а), (б) и (г) представляват директни забрани и не могат да бъдат модифицирани. Законодателни или регулаторни органи или съответни местни органи с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти могат да модифицират всеки клас, описан в параграф А.1.(в), но клас не може да бъде премахван.

А.1.(в) излага някои класове предприятия, които проявяват характеристики на предприятия от обществен интерес. Предприятия, които имат характеристики на предприятия от обществен интерес биха могли да въплъщават определено ниво на сложност в действителност или по външни признаци и на тях изрично им се забранява да използват МОС за ПМСП. Модификации могат да бъдат направени чрез добавяне на клас предприятия към списъка на забранените предприятия, разрешаване на специфични подгрупи в рамките на даден клас да могат да използват този стандарт или прилагане на количествени прагове за забрана на използването на стандарта. Законодателни или регулаторни органи или съответни местни органи с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти биха могли впоследствие да отстраняват или изменят модификации, направени от тях.

Качествени характеристики

Изискванията на настоящия МОС за ПМСП са разработени така, че да са пропорционални на обичайното естество и обстоятелства на одита на ПМСП.

МОС за ПМСП не е замислен да адресира:

- *Сложни въпроси или обстоятелства, свързани с естеството и обхвата на стопанската дейност на предприятието, операциите и свързаните с тях сделки и събития, имащи отношение към изготвянето на финансовите отчети.*
- *Теми и въпроси, които увеличават или показват наличието на сложност, като например такива, свързани със собствеността на предприятието, механизмите за корпоративно управление на предприятието или политиките, процедурите или процесите, установени от предприятието.*

Наред с това МОС за ПМСП не съдържа изисквания, адресиращи:

- *Процедури или въпроси, отнасящи се обичайно до регистрирани за търгуване на борсата предприятия, включително докладване на информация по сегменти или на ключови одиторски въпроси.*
- *Случаите, в които одиторът възнамерява да използва работата на вътрешни одитори, тъй като това обикновено не би било приложимо към одита на ПМСП.*
- *Случаите, в които одиторът възнамерява да използва доклад, предоставен от одитор на обслужваща организация или като одиторско доказателство относно проектирането и внедряването на контроли в обслужващата организация (т.е., доклад от тип 1 или тип 2), или като одиторско доказателство че контролите в обслужващата организация функционират ефективно (т.е., доклад от тип 2), тъй като това обикновено не би било приложимо към одита на ПМСП.*

А.3. Списъкът по-долу описва характеристиките на ПМСП за целите на определяне на подходящото използване на МОС за ПМСП. Списъкът не е изчерпателен и не е предвиден да е абсолютен (включително цифровите показатели), като може да е необходимо да бъдат взети под внимание и други уместни въпроси. Всяка от качествените характеристики може сама по себе си да не е достатъчна, за да се определи дали МОС за ПМСП е подходящ или не при конкретните обстоятелства. Ето защо въпросите, описани в списъка, трябва да се разглеждат както поотделно, така и в комбинация.

За целите на одита на група тези съображения следва да се прилагат както по отношение на групата, така и по отношение на всяко от нейните отделни предприятия и бизнес единици.

Стопанска дейност, бизнес модел и отрасъл	Стопанската дейност, бизнес моделът и отрасълът, в който предприятието осъществява дейността си не пораждат съществени всеобхватни бизнес рискове. Не съществуват специални закони или нормативни разпоредби, уреждащи стопанската дейност, които добавят сложност (например, пруденциални изисквания). Сделките и операциите на предприятието са резултат от малко на брой бизнес направления или потоци от приходи.
Организационна структура и големина	Организационната структура е сравнително проста, с няколко линии или нива на йерархична подчиненост и малък ключов управленски екип (например, 5 или по-малък брой лица).
Структура на собствеността	Структурата на собствеността на предприятието е опростена и има ясна прозрачност на собствеността и контрола, така че всички индивидуални собственици и действителни бенефициенти са известни.
Естество на финансовата функция	Предприятието има централизирана финансова функция, включително централизирани дейности, свързани с финансовото отчитане. Служителите, които изпълняват функции, свързани с финансовото отчитане, са малко на брой (например, 5 или по-малък брой лица).
Информационни технологии (ИТ)	ИТ средата на предприятието, включително ИТ прилежанията и ИТ процесите му, са опростени. Предприятието използва търговски софтуер и няма възможност да прави каквито и да било промени в програмата, освен да конфигурира софтуера (например, сметкоплан, параметри или прагове на отчитане). Достъпът до софтуера обикновено е ограничен до едно или две определени лица с цел извършване на конфигурациите. В условията на предприятието са необходими малко формализирани общи ИТ контроли.
Прилагане на рамката за финансово отчитане и приблизителни счетоводни оценки	Малко сметки или оповестявания във финансовите отчети на предприятието налагат използването на значителна преценка от страна на ръководството при прилагането на изискванията на рамката за финансово отчитане. Финансовите отчети на предприятието обикновено не включват приблизителни счетоводни оценки, свързани с използването на методи, модели, предположения или данни, които са сложни.
Допълнителни характеристики, приложими при одит на група По отношение одита на група, следните качествени характеристики трябва да бъдат взети под внимание в допълнение към посочените по-горе:	

Структура и дейност на групата	Групата има малко на брой предприятия или бизнес единици (например, 5 или по-малко. Предприятията или бизнес единиците в рамките на групата осъществяват дейност в юрисдикции със сходни характеристики, например закони или нормативни разпоредби и бизнес практики.
Достъп до информация или хора	Ръководството на групата ще бъде в състояние да предостави на екипа по ангажимента достъп до информация и неограничен достъп до лица в рамките на групата, съгласно това, което е счетено за необходимо от одитора на групата.
Процес на консолидация	Групата има прост процес на консолидация. Например: • междуфирмените или други консолидационни корекция не са сложни; • финансовата информация за всички предприятия или бизнес единици е изготвена в съответствие със сходни счетоводни политики, прилагани към финансовите отчети на групата; и • всички предприятия или бизнес единици имат край на финансово-отчетния период, съвпадащ с този, използван за финансовото отчитане на групата.

Независимо че при определяне дали настоящият стандарт е подходящ да бъде използван се прилага професионална преценка, ако съществува несигурност относно това дали одитът отговаря на критериите, изложени в настоящия раздел „Обхват на действие“, използването на този МОС за ПМСП не е подходящо.

Количествени прагове

А.4. Определянето на количествени прагове спомага за последователното и целесъобразно използване на МОС за ПМСП в дадена юрисдикция. Този раздел предвижда, че законодателни или регулаторни органи или съответните местни органи с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти ще определят количествен праг или прагове за използването на МОС за ПМСП в съответната юрисдикция.

Насоките относно определянето на количествени прагове са описани по-подробно в „Допълнителни насоки относно обхвата на действие“. Количествените прагове могат да бъдат определени, например, по принцип за всички предприятия, за които е приложим стандартът, в рамките на юрисдикцията, или могат да бъдат определени различни прагове за предприятия в рамките на специфични или конкретни отрасли или за определени класове предприятия. При това трябва да се вземат предвид конкретните забрани за използване на МОС за ПМСП и качествените характеристики на ПМСП, съгласно посоченото в настоящата част, както и други специфични обстоятелства или потребности, които може да са уместни в юрисдикцията. Въпреки че сложността не винаги е пряко свързана с размера на предприятието или неговата дейност, сложността често се увеличава, когато се увеличават ключовите количествени показатели (например, приходи, обща сума на активите, брой на служителите и т.н.).

При определянето на количествените прагове за използване на МОС за ПМСП могат да се вземат предвид съществуващи дефиниции или прагове в дадена юрисдикция, разработени за различни цели, например:

- *дефиницията на Европейската комисия за „малко предприятие“[4] Малко предприятие се дефинира като, предприятие с по-малко от 50 служители, чийто годишен оборот или баланс не надвишава 10 милиона евро.*

[4] Тази дефиниция е взета от уебсайта на Европейската комисия (https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en) към момента на финализиране на МОС за ПМСП (септември 2023 г.). Настоящият раздел „Обхват на действие“ няма да бъде допълнително преработван с оглед на последващи промени в тази дефиниция.

- *дефиницията на Южноафриканския департамент за развитие на малкия бизнес на „малко предприятие“.[5] Тази дефиниция включва категория относно размера „малко“, което е предприятие с 50 или по-малко платени служители на пълно работно време и общ годишен оборот, който не надвишава конкретно посочен праг, зависещ от икономическия отрасъл или подотрасъл на предприятието.*

СМОССИС счита, че тези дефиниции или прагове може да са подходящи примери, които да бъдат взети под внимание от съответната юрисдикция при определяне на количествени прагове, коригирани с оглед на икономическите и други обстоятелства на юрисдикцията.

Когато одиторът определя дали МОС за ПМСП е подходящ да бъде използван, количествените прагове, установени в дадена юрисдикция, трябва да се вземат предвид в допълнение към изричните забрани в параграф А.1. и качествените характеристики в параграф А.3.

Отговорности на законодателните или регулаторни органи или съответните местни органи

Решенията относно изискваното или разрешено използване на Международните стандарти на СМОССИС (включително Международните одиторски стандарти и МОС за ПМСП) се вземат от законодателните или регулаторни органи или съответните местни органи с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти (като например, регулаторни или надзорни органи, органи за изготвяне и въвеждане на одиторски стандарти на ниво юрисдикция или на национално ниво, професионални счетоводни организации или съобразно случая други организации) в отделните юрисдикции.

Като част от процеса на приемане и прилагане на местно ниво се очаква законодателните или регулаторни органи или съответните местни органи с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти:

- *да могат да добавят или модифицират класовете предприятия в параграф А.1.(в) съгласно изложеното в параграф А.2.*
- *да определят количествените прагове, описани в параграф А.4.*

При това трябва да се вземат предвид изричните забрани и качествените характеристики, както и други специфични потребности, които може да са уместни в съответната юрисдикция.

[5] Тази дефиниция е взета от уебсайта на Южноафриканския департамент за развитие на малкия бизнес (https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201903/423041gon399.pdf) към момента на финализиране на МОС за ПМСП (септември 2023 г.). Настоящият раздел „Обхват на действие“ няма да бъде допълнително преработван с оглед на последващи промени в тази дефиниция.

1. Фундаментални концепции, общи принципи и всеобхватни изисквания

Съдържание на настоящата част

Част 1 излага:

- датата на влизане в сила на стандарта.
- приложимите етични изисквания и задължения за управление на качеството на ниво фирма.
- общите цели на одитора. Всяка част от този стандарт съдържа цел за планиране и извършване на одита и осигурява връзка между изискванията в тази част и общите цели на одитора. Целите във всяка част помагат на одитора да разбере очакваните резултати от процедурите, съдържащи се в тази част.
- фундаменталните концепции, общи принципи и всеобхватни изисквания, приложими към ангажимента, включително професионална преценка и професионален скептицизъм.
- всеобхватните изисквания във връзка с измами, закони или нормативни разпоредби, свързани лица и комуникации с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление.
- общите изисквания за комуникация, които са приложими към всички части. В рамките на отделните части може да има допълнителни специфични изисквания за комуникация.

Обхват на настоящата част

Концепциите, принципите и всеобхватните изисквания в настоящата част са приложими по време на целия ангажимент за одит.

1.1. Дата на влизане в сила

1.1.1 Настоящият стандарт е в сила за одити на финансови отчети на ПМСП за периоди, започващи на или след 15 декември 2025 г.

1.2. Приложими етични изисквания и задължения за управление на качеството на ниво фирма

Приложими етични изисквания при одит на финансови отчети

1.2.1 Одиторът следва да спазва приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, при ангажименти за одит на финансови отчети.

Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост) на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), отнасящи се до одит на финансови отчети, заедно с национални изисквания, които са по- рестриктивни.

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

- *почтеност;*
- *обективност;*
- *професионална компетентност и надлежно внимание;*
- *конфиденциалност; и*
- *професионално поведение.*

Фундаменталните принципи на етиката установяват стандарта на поведение, което се очаква от професионалния счетоводител. Кодексът на СМСЕС предоставя концептуална рамка, установяваща подхода, който се изисква да бъде прилаган от професионалния счетоводител при идентифициране, оценяване и адресиране на заплахите за спазването на фундаменталните принципи.

Управление на качеството на ниво фирма

1.2.2. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да е член на фирма, която прилага МСУК или национални изисквания, които са поне толкова взискателни, колкото МСУК.

Системите за управление на качеството, включително политиките или процедурите, са отговорност на фирмата. МСУК 1 е приложим за всички фирми, които извършват одит. Ако политиките или процедурите на фирмата, установени в съответствие с МСУК 1, изискват преглед за качеството на ангажимента, то тогава е приложим МСУК 2[6]. МСУК 2 разглежда назначаването и съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, както и изпълнението и документирането на прегледа за качеството на ангажимента.

1.3. Общи цели на одитора

1.3.1. Общите цели на одитора при провеждане на одит на финансови отчети с помощта на МОС за ПМСП са:

(а) да получи разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, която да му даде възможност да изрази мнение дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане; и

(б) да издаде доклад върху финансовия отчет и да комуникира така, както се изисква от настоящия стандарт в съответствие с констатациите на одитора.

1.3.2. Одиторът следва да получи разбиране за пълния текст на настоящия стандарт, за да разбере неговите цели и да приложи изискванията му по правилния начин.

1.3.3. За да постигне общите цели, одиторът следва да използва целите, заявени в съответните части, при планиране и изпълнение на одита, за да:

(а) определи дали в допълнение към процедурите, изисквани от съответната част, са необходими някакви други одиторски процедури за постигане на целите, заявени в настоящия стандарт; и

(б) оцени дали са били получени достатъчни и уместни одиторски доказателства.

От одитора се изисква да използва целите, за да оцени дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства в контекста на общите цели на одитора. Ако в резултат одиторът достигне до заключение, че одиторските доказателства не са достатъчни и уместни, то тогава одиторът може да следва един или повече от следните подходи:

- *да оцени дали допълнителни уместни одиторски доказателства са били или ще бъдат получени в резултат от спазването на изискванията в други части;*
- *да разшири работата, извършвана при прилагане на едно или повече изисквания; или*
- *да изпълни други процедури, които одиторът прецени че са необходими при конкретните обстоятелства.*

1.3.4. Ако цел в дадена част не може да бъде постигната, одиторът следва да оцени дали това го възпрепятства да постигне общите цели на одитора и следователно изисква одиторът:

[6] МСУК 2, *Прегледи за качеството на ангажимента*

(а) да модифицира условията на ангажимента и да изпълни одита и докладва в съответствие с Международните одиторски стандарти; или

(б) да модифицира одиторското мнение или се оттегли от ангажимента (когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба).

Непостигането на дадена цел представлява значителен въпрос, който изисква документиране.

1.4. Фундаментални концепции и общи принципи за изпълнение на одита

1.4.1. Одиторът следва да спазва всички приложими изисквания, освен когато при изключителни обстоятелства одиторът прецени за необходимо да се отклони от приложимо изискване. При такива обстоятелства одиторът следва да изпълни алтернативни процедури, за да постигне целта на това изискване. Очаква се необходимост одиторът да се отклони от приложимо изискване да възниква единствено когато изискването е да бъде изпълнена специфична процедура, а при конкретните обстоятелства на одита тази процедура би била неефикасна за постигане целта на въпросното изискване.

Дадено изискване не е приложимо само в случаите, когато цялата част не е приложима (например, ако одитът не е одит на група или изискването е под условие, а условието не съществува (например, изискване за модифициране на одиторското мнение при невъзможност да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства, а такава невъзможност няма).

1.4.2. Одиторът не следва да заявява в одиторския доклад спазване на изискванията на МОС за ПМСП, освен ако не са изпълнени всички приложими изисквания в настоящия стандарт или не са валидни обстоятелствата в параграф 1.4.1.

Професионална преценка

1.4.3. Одиторът следва да използва професионална преценка при планиране и изпълнените на одита.

Професионалната преценка е от съществено значение за правилното провеждане на одита. Това е така, защото тълкуването на приложимите етични изисквания и на настоящия стандарт, както и информираните решения, които се изискват по време на целия одит, не могат да бъдат направени без прилагането на съответните знания и опит към конкретните факти и обстоятелства.

Отличителната черта на професионалната преценка, която се очаква от одитора, е, че тя се упражнява от одитор, чието обучение, знания и опит са достатъчно развити, за да се постигне необходимата компетентност за разумни преценки.

Използването на професионална преценка във всеки конкретен случай се основава на фактите и обстоятелствата, които са известни на одитора.

Съществените професионални преценки, направени при достигането до заключения по съществени въпроси, възникнали по време на одита, се изисква да бъдат документирани в съответствие с изискванията на Част 2 от настоящия стандарт.

Професионален скептицизъм

1.4.4. Одиторът следва да планира и изпълни одита с професионален скептицизъм, отчитайки, че е възможно да съществуват обстоятелства, които да са причина финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания.

1.4.5. Одиторът следва да разработи и изпълни процедурите по начин, който не проявява предубеденост в посока получаване на одиторски доказателства, които биха могли да са потвърждаващи, или в посока изключване на одиторски доказателства, които биха могли да са противоречащи.

Професионалният скептицизъм включва запазване на повишено внимание например за:

- *одиторски доказателства, които противоречат на други получени одиторски доказателства.*

- *информация, която поставя под въпрос надеждността на документи и отговори на запитвания, които ще бъдат използвани като одиторски доказателства.*
- *условия, които може да сочат за възможна измама.*
- *обстоятелства, които предполагат необходимост от одиторски процедури в допълнение към тези, изисквани от настоящия стандарт.*

Професионалният скептицизъм е необходим за критичната оценка на одиторските доказателства. Това включва поставяне под въпрос на противоречиви одиторски доказателства и надеждността на документите и отговорите на запитвания и друга информация, получена от ръководството и когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление. Тук влиза и разглеждането на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства в светлината на конкретните обстоятелства.

От одитора не може да се очаква да пренебрегне минал опит по отношение на честността и почтеността на ръководството на предприятието и когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление. Независимо от това убеждението, че ръководството и лицата, натоварени с общо управление, са честни и почтени, не освобождава одитора от необходимостта да запазва професионален скептицизъм нито му позволява да се задоволи с по-малко от убедителни одиторски доказателства при получаването на разумна степен на сигурност.

Възможно е условията на ангажимента да създадат натиск върху екипа по ангажимента, който може да попречи на подходящото упражняване на професионален скептицизъм при планирането и изпълнението на одиторските процедури и при оценката на одиторските доказателства.

1.5. Измама

Основната отговорност за предотвратяването и разкриването на измами се носи както от ръководството, така и когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление на предприятието. Въпреки че измамата е широко правно понятие, за целите на настоящия стандарт одиторът се занимава с измами, които водят до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет.

Неправилните отчитания във финансовия отчет могат да възникнат в резултат или на измама, или на грешка. Разграничителният фактор между измамата и грешката е дали стоящото в основата действие, което води до неправилно отчитане във финансовия отчет, е преднамерено или непреднамерено. Два вида преднамерени неправилни отчитания са от значение за одитора - неправилни отчитания, произтичащи от финансово отчитане с цел измама, и неправилни отчитания, произтичащи от неправомерно присвояване на активи. Въпреки че одиторът може да подозира или, в редки случаи, да установи наличието на измама, той не прави правни преценки дали измамата действително е извършена.

Одиторът, извършващ одит в съответствие с този стандарт, е отговорен за получаването на разумна степен на сигурност, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали причинени от измама или грешка. Рискът да не се разкрие съществено неправилно отчитане в резултат на измама е по-висок от риска да не се разкрие такова в резултат на грешка, въпреки че одитът е правилно планиран и изпълнен в съответствие с настоящия стандарт. Това е така, защото измамата може да включва сложни и внимателно организирани схеми, предназначени да я прикрият, като например фалшифициране на документи, умишлено нерегистриране на сделки или операции или предоставяне пред одитора на умишлено въвеждащи в заблуждение изявления.

При получаване на разумна степен на сигурност одиторът носи отговорност за:

- *запазване на професионален скептицизъм по време на целия одит;*
- *вземане под внимание на потенциала за пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството; и*
- *отчитане на факта, че одиторските процедури, които може да са ефективни да разкриване на грешка може да не са ефективни за разкриване на измама.*

1.5.1. Одиторът следва да адресира риска от измама, когато:

(а) идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка. При това одиторът следва да оцени дали информацията, получена от процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете и свързаните с това дейности, сочи за наличието на един или повече фактори за риск от измама;[7]

(б) получава достатъчни и уместни одиторски доказателства посредством разработване и прилагане на подходящи отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, включително рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама; и

(в) отговаря по подходящ начин на случаи на измама или подозрения за измама, идентифицирани по време на одита.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

Отговорностите на одитора в публичния сектор, свързани с измамите, може да произтичат от закон, нормативна разпоредба или друг акт на компетентен орган, приложим за предприятията от публичния сектор, или да са отделно включени в мандата на одитора. Следователно отговорностите на одитора в публичния сектор може да не се ограничават до разглеждане на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, а да включват и по-широка отговорност за разглеждане на рисковете от измами.

Одиторът не е в състояние да продължи ангажимента

1.5.2. Ако в резултат на неправилно отчитане, произтичащо от измама или подозрение за измама, одиторът се сблъска с изключителни обстоятелства, които поставят под въпрос способността му да продължи да извършва одита, одиторът следва да определи законовите и професионални отговорности, приложими при тези обстоятелства, или да прецени дали е подходящо да се оттегли, когато оттеглянето е възможно съгласно закона или нормативната разпоредба.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

В много случаи в публичния сектор възможността за оттегляне от ангажимента може да не е на разположение на одитора поради естеството на мандата или съображения от обществен интерес.

1.6. Закони и нормативни разпоредби

Отговорност на ръководството, под надзора, когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление, е да гарантира, че дейността на предприятието се извършва в съответствие с разпоредбите на законите и нормативните актове, включително спазване на разпоредбите на законите и нормативните актове, които определят отчетените суми и оповестяванията във финансовия отчет на предприятието.

Изискванията в настоящия стандарт имат за цел да подпомогнат одитора при идентифицирането на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, дължащи се на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби. Одиторът обаче не е отговорен за предотвратяване неспазването на изискванията и от него не може да се очаква да разкрие неспазването на изискванията на всички закони и нормативни разпоредби. Фокусът на одитора

[7] Приложение 4 излага фактори за риск от измама, уместни по отношение на по-малко сложните предприятия.

при одита на финансовите отчети е върху обстоятелства, при които неспазването на изискванията на закони и нормативни разпоредби води до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет. В това отношение отговорностите на одитора са във връзка със спазването на изискванията на две различни категории закони и нормативни разпоредби, като те се разграничават, както следва:

- *разпоредбите на тези закони и нормативни актове, които по общо признание имат пряк ефект върху определянето на съществени суми и оповестявания във финансовия отчет (например, закони и нормативни актове в областта на данъчното облагане и пенсионното осигуряване); и*
- *други закони и нормативни разпоредби, които нямат пряк ефект върху определянето на суми и оповестявания във финансовия отчет, но спазването на които може да е фундаментално за оперативните аспекти на бизнеса, за способността на предприятието да продължи своята стопанска дейност или да избегне съществени санкции (например, спазване условията на оперативен лиценз, спазване на регулаторни изисквания за платежоспособност или спазване на нормативни разпоредби в областта на опазването на околната среда), т.е., неспазването на изискванията на такива закони и нормативни разпоредби би могло да има съществен ефект върху финансовия отчет.*

1.6.1. По време на одита одиторът следва да запази повишено внимание по отношение на възможността изпълнението на одиторските процедури да привлече вниманието на одитора към случаи на неспазване или подозрения за неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби.

При липса на идентифицирано или подозирано неспазване от одитора не се изисква да изпълнява одиторски процедури относно спазването на закони и нормативни разпоредби от страна на предприятието, освен тези, които се изискват от настоящия стандарт.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

В публичния сектор може да има допълнителни одиторски отговорности по отношение съобразяването със закони и нормативни разпоредби, които може да са свързани с одита на финансовия отчет или да обхващат други аспекти на дейността на предприятието.

Докладване до компетентен орган извън предприятието

1.6.2. Ако одиторът е идентифицирал или подозира неспазване на закони и нормативни разпоредби, включително измама, одиторът следва да определи дали закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания:

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

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

Докладването на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, включително измама, до компетентен орган извън предприятието може да се изисква или да е целесъобразно при конкретните обстоятелства, тъй като:

- *одиторът е определил, че докладването е подходящото действие за отговор на идентифицирано или подозирано неспазване в съответствие с приложимите етични изисквания; или*
- *закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания предоставят на одитора правото да постъпи по този начин.*

1.7. Свързани лица

1.7.1. По време на одита одиторът следва да запази повишено внимание за:

(а) информация относно свързаните с предприятието лица, включително обстоятелства с участието на свързано лице с доминиращо влияние;

(б) споразумения или друга информация, която може да сочи за наличието на взаимоотношения или сделки и операции със свързани лица, които ръководството преди това не е идентифицирало или оповестило пред одитора; и

(в) съществени сделки и операции извън обичайния ход на стопанската дейност на предприятието.

Много от сделките със свързани лица се осъществяват в обичайния ход на дейността. При тези обстоятелства те може да не носят по-висок риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, отколкото подобни сделки с несвързани лица. Въпреки това естеството на взаимоотношенията и сделките със свързани лица може при някои обстоятелства да доведе до по-високи рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, отколкото при сделките с несвързани лица. Свързаните лица, по силата на своята способност да упражняват контрол или значително влияние, могат да бъдат в състояние да упражняват доминиращо влияние върху предприятието или неговото ръководство. Разглеждането на такова поведение е уместно при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

Много рамки за финансово отчитане установяват специфични изисквания за счетоводно отчитане и оповестяване на взаимоотношенията, сделките и салдата със свързани лица, за да се даде възможност на потребителите на финансовите отчети да разберат тяхното естество и действителния им или потенциален ефект върху финансовия отчет. Когато рамката за финансово отчитане е установила такива изисквания, одиторът е отговорен за изпълнението на одиторски процедури за идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания, произтичащи от това, че предприятието не е отчело счетоводно или оповестило по подходящ начин взаимоотношенията, сделките или салдата със свързани лица в съответствие с изискванията на рамката. Дори ако приложимата рамка за финансово отчитане не е установила такива изисквания, одиторът все пак трябва да получи разбиране за взаимоотношенията и сделките на предприятието със свързани лица, за да може да заключи дали финансовият отчет постига достоверно представяне при рамки за достоверно представяне или не е подвеждащ при рамки за съответствие.

1.8. Общи комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

1.8.1. Одиторът следва да определи подходящото лице или лица в рамките на структурата на управление на предприятието, с които да комуникира.

1.8.2. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които одиторът прилага по отношение на ангажимента за одит.

1.8.3. Одиторът следва да комуникира с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление на своевременна база.

Структурите на управление се различават в зависимост от юрисдикцията и предприятието, отразявайки влияния като различни културни и правни среди, както и характеристики на размера и собствеността. Общото управление е колективна отговорност на управителен орган, като например, съвет на директорите, надзорен съвет, съдружници, собственици, управителен комитет, съвет на гуверньорите/настоятелите, попечители или лица с еквивалентни функции.

Възможно е да има и други случаи, в които не е ясно с кого да се комуникира, например в някои семейни предприятия, някои организации с нестопанска цел и някои държавни структури (например, структурата на управление може да не е определена). В такива случаи може да се наложи одиторът да обсъди и да постигне съгласие с ръководството или ангажиращата страна с кого следва да се осъществи комуникацията.

1.8.4. В настоящия стандарт се изисква да се комуникират конкретни въпроси. Одиторът следва да използва професионална преценка при определяне на подходящата форма, време и общо съдържание на комуникацията с ръководството и, когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление. При определяне на формата и времето на комуникация одиторът следва да вземе под внимание:

(а) законовите изисквания за комуникация; и

(б) значението на въпросите, които трябва да бъдат комуникирани.

Подходящата форма и време на комуникация варират в зависимост от обстоятелствата на одита и могат да бъдат повлияни от значимостта и естеството на въпроса, както и от действията, които се очаква да бъдат предприети от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление.

Комуникацията с ръководството и, когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление, често може да се осъществява по по-малко структуриран начин, като въпросите биха могли да се комуникират устно. Настоящият стандарт изисква одиторът да използва професионална преценка, за да определи кога устното комуникиране на даден въпрос не би било подходящо и е уместно да се комуникира в писмена форма. В допълнение, определени въпроси се изисква да бъдат комуникирани в писмена форма, както е посочено в настоящия стандарт.

1.8.5. В някои случаи всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, например ПМСП, при което един-единствен собственик управлява оперативно предприятието и никой друг няма управленска роля. В такива случаи ако въпросите, изисквани от настоящия стандарт, са комуникирани с лице или лица с отговорности, свързани с оперативното ръководство, и това лице или тези лица имат също и отговорности, свързани с общото управление, не е необходимо въпросите да бъдат комуникирани отново със същото това лице или лица в тяхната роля, свързана с общото управление. Независимо от това, одиторът следва да се е уверил, че комуникацията с лицето или лицата с отговорности, свързани с оперативното ръководство, адекватно е достигнала до знанието на всички онези, с които одиторът иначе би комуникирал в качеството им на лица, натоварени с общо управление.

1.8.6. Когато отговорите на запитванията до ръководството и, когато е уместно, до лицата, натоварени с общо управление, относно конкретен въпрос са противоречиви, одиторът следва да разследва това противоречие.

Специфични комуникации във връзка с измами

1.8.7. Ако одиторът е идентифицирал случай на измама или е получил информация, която показва, че може да съществува измама, одиторът своевременно следва да комуникира тези въпроси, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, с подходящото ниво на ръководството, за да информира лицата, носещи основната отговорност за предотвратяване и разкриване на измами, за въпросите, имащи отношение към техните отговорности.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

В публичния сектор изискванията за докладване на случаи на измама, независимо дали са разкрити посредством одиторския процес, може да са предмет на специални разпоредби на мандата за одит или на приложим закон, нормативна разпоредба или друг акт на компетентен орган.

1.8.8. Освен ако не е забранено от закон или нормативна разпоредба, одиторът следва своевременно да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, случаи, при които одиторът е идентифицирал или подозира измама с участието на:

(а) ръководството, освен ако лицата, натоварени с общо управление, не участват в оперативното ръководство на предприятието;

(б) служители, които имат значителна роля в системата на предприятието за вътрешен контрол; или

(в) други лица, когато измамата води до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет.

1.8.9. Ако одиторът подозира измама, в която е замесено ръководството, одиторът следва да обсъди с лицата, натоварени с общо управление, естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, необходими за завършване на одита.

1.9. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документирани.

1.9.1. Одиторът следва да включи в одиторската документация комуникациите относно случаи на измама, осъществени с ръководството, лицата, натоварени с общо управление, регулаторни органи и други лица.

2. Одиторски доказателства и документация`

Съдържание на настоящата част

Част 2 излага изискванията, които трябва да бъдат прилагани по време на целия одит по отношение на:

- одиторските доказателства.
- документирането. В рамките на отделните части също може да има допълнителни специфични изисквания за документиране.

Обхват на настоящата част

Изискванията в настоящата част са приложими по време на целия ангажимент за одит.

2.1. Цели

2.1.1. Целите на одитора са:

(а) да разработи и изпълни одиторски процедури по такъв начин, че да даде възможност одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да е в състояние да достигне до разумни заключения, върху които да базира одиторското мнение; и

(б) да изготви документация, която осигурява достатъчно и подходящо документиране на базата за одиторския доклад и предоставя доказателства, че одитът е бил планиран и извършен в съответствие с МОС за ПМСП и приложимия закон или нормативна разпоредба.

2.2. Достатъчни и уместни одиторски доказателства

2.2.1. За да получи разумна степен на сигурност, одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства с цел да намали одиторския риск до приемливо ниско ниво, позволявайки по този начин на одитора да направи разумни заключения, върху които да базира одиторското си мнение.

2.2.2. Одиторът следва да разработи и изпълни одиторски процедури, които са подходящи за конкретните обстоятелства за целите на получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Достатъчността е мярка за количеството на одиторските доказателства. Тя се влияе от оценката на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания (колкото по-високи са оценените рискове, толкова повече одиторски доказателства вероятно ще се изискват), а също и от качеството на одиторските доказателства (колкото по-високо е качеството, толкова по-малко доказателства може да се изискват). Получаването на повече одиторски доказателства обаче не може да компенсира тяхното лошо качество.

Уместността е мярка за качеството на одиторските доказателства, т.е. тяхната уместност и надеждност при осигуряването на подкрепа за заключенията, върху които се базира одиторското мнение.

По-голямата част от работата на одитора при формиране на одиторското мнение се състои в получаване и оценяване на одиторски доказателства. Въпрос на професионална преценка е дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да се намали одиторският риск до приемливо ниско ниво и по този начин да се даде възможност на одитора да направи разумни заключения, на които да базира одиторското си мнение.

2.3. Информация, която ще бъде използвана като одиторско доказателство

Одиторските доказателства за достигане до разумни заключения, на които да се базира одиторското мнение, се получават чрез разработване и изпълнение на процедури за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени

неправилни отчитания (вж. Част 6) и отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания (вж. Част 7), както и на процедури в други части, за да се спазят изискванията на МОС за ПМСП.

Одиторските процедури за получаване на одиторски доказателства могат да включват фактическа проверка, наблюдение, потвърждение, преизчисляване, повторно изпълнение и аналитични процедури, често в някаква комбинация, в допълнение към проучващи запитвания. Въпреки че запитването може да предостави важни одиторски доказателства и дори да доведе до доказателства за неправилно отчитане, проучващото запитване само по себе си обикновено не предоставя достатъчни одиторски доказателства за липсата на съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, нито за оперативната ефективност на контролите.

Одиторските доказателства са кумулативни по своето естество и се получават предимно от одиторските процедури, изпълнени по време на одита, но може да включват и информация от други източници, като например:

- *предходни одити (при условие, че одиторът е потвърдил че няма промени);*
- *други ангажименти, изпълнени за клиента; и*
- *процедурите на фирмата за управление на качеството по отношение на приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти.*

Одиторските доказателства може да произхождат както от предприятието, така и от източник извън него (счетоводната документация на предприятието е важен източник на одиторски доказателства) или от работата на експерт на ръководството и включват информация, която както подкрепя и потвърждава твърденията на ръководството, така и противоречи на тези твърдения.

Автоматизирани инструменти и техники (АИТ)

АИТ, за целите на настоящия стандарт, са базирани на ИТ процеси, които включват автоматизиране на методи и процедури, например анализ на данни с помощта на моделиране и визуализация или технология с използване на дронове за наблюдение или инспектиране на активи.

При прилагането на този стандарт одиторът може да разработи и изпълни одиторските процедури ръчно или чрез използването на АИТ, като и двете техники могат да бъдат ефективни. Независимо от използваните инструменти и техники, от одитора се изисква да спазва изискванията на настоящия стандарт

Използването на АИТ може да допълни или замени ръчни или повтарящи се задачи. При определени обстоятелства, когато получава одиторски доказателства, одиторът може да прецени, че използването на АИТ за изпълнение на определени одиторски процедури може да доведе до по-убедителни одиторски доказателства по отношение на тестваното твърдение. При други обстоятелства изпълнението на одиторски процедури може да бъде ефективно и без използването на АИТ.

Използването на АИТ може потенциално да създаде предубеждения или общ риск от прекомерно доверяване на информацията или резултатите от изпълнената одиторска процедура. Колкото и мощни да са тези инструменти, те не са заместител на знанията и професионалната преценка на одитора. Освен това, въпреки че одиторът може да има достъп до широк набор от данни, включително от различни източници (т.е. увеличено количество), упражняването на професионален скептицизъм продължава да бъде необходимо за критична оценка на одиторските доказателства, произтичащи от използването на данни и от резултатите от използването на АИТ.

2.3.1. При разработване и изпълнение на одиторски процедури одиторът следва да разгледа уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство, включително информацията от външни информационни източници.

Уместността разглежда логическата връзка с, или въздействие върху, целта на одиторската процедура и когато е уместно, разглежданото твърдение за вярност. Уместността на информацията може да се повлияе от посоката на тестването.

Надеждността на информацията, която ще бъде използвана като одиторски доказателства се влияе от своя източник и от своя характер, и зависи от конкретните обстоятелства, при които тя е била получена, включително контролите върху изготвянето и поддържането ѝ, когато това е уместно. По принцип надеждността на информацията се повишава, когато тя е получена от независими източници извън предприятието, директно от одитора, представлява оригинален документ, а не копие, и е писмена, а не устна информация. Възможно е обаче да съществуват обстоятелства, които биха могли да повлияят на тези обобщения.

2.3.2. Когато се използва информация, изготвена от предприятието, одиторът следва да оцени дали информацията е достатъчно надеждна за целите на одитора, включително, съобразно необходимото при конкретните обстоятелства:

(а) получаване на доказателства за точността и пълнотата на информацията; и

(б) оценяване дали информацията е достатъчно прецизна и подробна за целите на одитора.

Получаването на одиторски доказателства за точността и пълнотата на такава информация може да се извърши едновременно с действителната одиторска процедура, прилагана към информацията, когато получаването на такива одиторски доказателства е неразделна част от самата одиторска процедура. В други ситуации одиторът може да получи одиторски доказателства за точността и пълнотата на тази информация чрез тестване на контролите върху изготвянето и поддържането на информацията. В някои ситуации обаче одиторът може да определи, че са необходими допълнителни одиторски процедури.

2.3.3. Освен ако одиторът няма причина да вярва в обратното, той може да приеме записите и документите за истински. Ако условия, идентифицирани по време на одита, карат одитора да счита, че даден документ може да не е автентичен или че условията в документа са били модифицирани, но не са били оповестени на одитора, одиторът следва да проведе допълнително разследване и да определи ефекта върху останалите получени одиторски доказателства.

2.3.4. Одиторът следва да определи какви модификации или допълнения към одиторските процедури са необходими, ако:

(а) одиторските доказателства, получени от един източник, не съответстват на тези, получени от друг; или

(б) одиторът има съмнения относно надеждността на информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство.

2.4. Общи изисквания за документиране

МОС за ПМСП излага общите изисквания за документиране в настоящата част, а когато е уместно – специфични изисквания за документиране в други части. Дадено изискване за документиране е приложимо само по отношение на изисквания, които са уместни при конкретните обстоятелства.

2.4.1. Одиторът следва да изготви своевременно одиторска документация, която да е достатъчна, за да даде възможност на одитор с опит, който няма предходна връзка с одита, да разбере:

(а) естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, извършени в съответствие с настоящия стандарт и приложимите законови и регулаторни изисквания, включително документиране на:

(i) идентификационните характеристики на конкретните позиции или въпроси, които се тестват;

(ii) кой е извършил работата и датата, на която тя е била приключена;

(iii) кой е извършил преглед на изпълнената одиторска работа, както и датата и обхвата на този преглед.

(б) резултатите от изпълнените одиторски процедури и получените одиторски доказателства; и

(в) съществените въпроси, възникнали по време на одита, достигнатите във връзка с тях заключения, както и съществените професионални преценки, направени при достигане до тези заключения.

Одиторската документация предоставя доказателства, че одитът е в съответствие с МОС за ПМСП. Формата, съдържанието и обхватът на одиторската документация зависят от естеството и обстоятелствата на предприятието и от изпълнените процедури.

Одиторската документация може да бъде на хартиен или електронен носител. Устните обяснения, дадени от самия одитор, не подкрепят по подходящ начин извършената от него работа или направените заключения, но могат да бъдат използвани за обяснение или изясняване на информацията, съдържаща се в одиторската документация.

Не е необходимо в одиторската документация да се включват заменени проекти на работни документи или финансови отчети.

Не е необходимо и не е практически възможно одиторът да документира всеки разгледан въпрос или направена професионална преценка по време на одита. Независимо от това, от одитора се изисква да изготви одиторска документация, която осигурява достатъчно и уместно документиране на базата за одиторския доклад и предоставя доказателства, че одитът е планиран и проведен в съответствие с МОС за ПМСП и приложимия закон или нормативна разпоредба. Освен това не е необходимо одиторът да документира отделно (например в контролен списък) спазването на въпроси, чието спазване е доказано с документи, включени в одиторското досие.

Съществени въпроси

Преценяването на значимостта на даден въпрос изисква професионална преценка и анализ на фактите и обстоятелствата. Примерите за съществени въпроси включват въпроси, пораждащи съществени рискове, области, в които финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания, обстоятелства, при които одиторът е имал затруднения при прилагане на необходимите одиторски процедури или каквито и да е констатации, които биха могли да доведат до модифицирано мнение.

Когато съдружникът, отговорен за ангажимента, извършва цялата одиторска работа

В случай на одит, при който съдружникът, отговорен за ангажимента, извършва цялата одиторска работа, документацията няма да включва въпроси, които може да се наложи да бъдат документирани единствено за информиране или инструктиране на членовете на екипа по ангажимента или за предоставяне на доказателства за преглед от други членове на екипа (например, няма да има въпроси за документиране, свързани с обсъждания в екипа или надзор над екипа). Въпреки това съдружникът, отговорен за ангажимента, спазва първостепенното изискване за изготвяне на одиторска документация, която може да бъде разбрана от опитен одитор, тъй като одиторската документация може да бъде обект на преглед от външни страни за регулаторни или други цели.

Автоматизирани инструменти и техники

Настоящият стандарт не прави разграничение между различните инструменти и техники, които одиторът може да използва за разработване и изпълнение на одиторските процедури, например използването на ръчни или автоматизирани техники по отношение на това, което се изисква да бъде документирано. Независимо от използваните инструменти и техники, от одитора се изисква да спазва приложимите изисквания за документиране.

2.4.2. Ако одиторът е идентифицирал информация, която не е в съответствие със заключението на одитора по отношение на съществен въпрос, одиторът следва да документира начина, по който е адресирал несъответствието.

2.4.3. Ако при изключителни обстоятелства одиторът прецени, че е необходимо да се отклони от приложимо изискване на настоящия стандарт, одиторът следва да документира как изпълнените алтернативни одиторски процедури постигат целта на това изискване, както и причините за отклонението.

2.4.4. Одиторът следва да документира обсъжданията на съществени въпроси с ръководството и, когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление, или с други лица, включително естеството на обсъжданите съществени въпроси, както и кога и с кого са проведени обсъжданията.

Документиране на комуникациите

2.4.5. Когато въпросите, които трябва да бъдат комуникирани съгласно настоящия стандарт, са комуникирани устно, одиторът следва да ги включи в одиторската документация, включвайки и кога и до кого са били комуникирани.

2.4.6. Когато въпросите са били комуникирани в писмена форма, одиторът следва да запази копие от комуникацията като част от одиторската документация. Не е необходимо писмените комуникации да включват всички въпроси, възникнали по време на одита.

3. Управление на качеството на ангажимента

Съдържание на настоящата част

Част 3 излага отговорностите за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимента за одит.

Обхват на настоящата част

В съответствие с МСУК 1 фирмата носи отговорност за разработване, внедряване и функциониране на система за управление на качеството при одита на финансови отчети, която да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че:

- фирмата и нейният персонал изпълняват своите отговорности в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и изпълняват ангажиментите в съответствие с такива стандарти и изисквания; и
- издаваните доклади по ангажименти са подходящи при конкретните обстоятелства.

Екипът по ангажимента, ръководен от съдружника, отговорен за ангажимента, носи отговорност в контекста на системата на фирмата за управление на качеството за:

- прилагане на отговорите на фирмата на рисковете за качеството, които са приложими по отношение на ангажимента за одит, използвайки информацията, комуникирана или получена от фирмата;
- определяне дали са необходими допълнителни отговори на ниво ангажимент, надхвърлящи тези в политиките или процедурите на фирмата, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента; и
- комуникиране до фирмата на информация от ангажимента за одит, която се изисква да бъде комуникирана съгласно политиките или процедурите на фирмата, за да подкрепи разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството.

Изискванията в настоящата част са приложими по време на целия ангажимент за одит.

3.1. Цел

3.1.1. Целта на одитора е да управлява качеството на ниво ангажимент, за да получи разумна степен на сигурност, че е постигнато качество така, че:

(а) одиторът е изпълнил одиторските отговорности и е извършил одита в съответствие с настоящия стандарт и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

(б) издаденият одиторски доклад е подходящ при конкретните обстоятелства.

3.2. Отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента

Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество

3.2.1. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме:

(а) цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимент за одит, включително за това да участва в достатъчна степен и по подходящ начин по време на целия ангажимент за одит, така че съдружникът, отговорен за ангажимента, да разполага с база да определи дали направените съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, имайки предвид обстоятелствата на ангажимента; и

(б) отговорност за предприемането на ясни, последователни и ефективни действия, които отразяват ангажираността на фирмата с качеството.

Отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента, за управляването на качеството и за постигане на качество се подкрепя от културата на фирмата, демонстрираща ангажираност с качеството.

Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента

3.2.2. При поемане на цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимент за одит, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че естеството, времето и обхватът на ръководството, надзора и прегледа са:

(а) в отговор на естеството и обстоятелствата на ангажимента и насочените ресурси; и

(б) планирани и изпълнени в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, настоящия стандарт, приложимите етични изисквания и регулаторните изисквания.

Участие в достатъчна степен и по подходящ начин

Участието в достатъчна степен и по подходящ начин по време на целия ангажимент за одит, когато процедури, задачи или действия са били възложени на други членове на екипа по ангажимента, може да бъде демонстрирано от съдружника, отговорен за ангажимента, по различни начини, включително:

- *информиране на лицата, на които са възложени процедурите, задачите или действията за естеството на техните отговорности и съответните им правомощия, обхвата на възложената работа и нейните цели; както и предоставяне на други необходими инструкции и уместна информация.*
- *ръководство и надзор над лицата, на които са възложени процедурите, задачите или действията.*
- *преглед на работата на лицата, на които са възложени процедурите, задачите или действията, с оглед оценяване на заключенията, до които е достигнато.*

Ръководство, надзор и преглед

Подходът към ръководството, надзора и прегледа може да бъде конкретно адаптиран в зависимост, например, от:

- *предходния опит на членовете на екипа по ангажимента с предприятието и областта, която ще бъде одитирана.*
- *оценените рискове от съществено неправилно отчитане. По-високо оцененият риск от съществено неправилно отчитане може да изисква съответстващо му увеличаване на обхвата и честотата на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и по-детайлен преглед на тяхната работа.*
- *компетентността и способностите на отделните членове на екипа по ангажимента, извършващи одиторската работа.*

3.2.3. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за установяване и комуникиране до членовете на екипа по ангажимента на очакваното от тях поведение, включително да акцентира върху:

(а) това, че всички членове на екипа по ангажимента носят отговорност да допринасят за управляване на качеството и за постигането на качество на ниво ангажимент;

(б) значението на професионалната етика, ценности и нагласи;

(в) значението на откритата и ясна комуникация в рамките на екипа по ангажимента и подкрепата за възможността на членовете на екипа по ангажимента да изразяват опасения, без страх от ответни действия или разправа; и

(г) значението на упражняването на професионален скептицизъм по време на целия ангажимент за одит.

При адресиране на изискванията в параграфи 3.2.2. и 3.2.3., съдружникът, отговорен за ангажимента, може да комуникира директно с други членове на екипа по ангажимента и да подсили тази комуникация чрез поведение и действия (например, чрез даване на личен пример).

Приложими етични изисквания

3.2.4. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да притежава разбиране за приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които са приложими, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит.

3.2.5. Ако вниманието на съдружника, отговорен за ангажимента, бъде привлечено от въпроси, които сочат, че е налице заплаха за спазване на приложимите етични изисквания или че те са били нарушени, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да предприеме действия, включително:

(а) следване на политиките или процедурите на фирмата за оценяване на заплахата; и

(б) консултиране с други лица във фирмата.

Ако във фирмата няма лица, с които да се консултира, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да се консултира с други лица извън фирмата, като например, опитни практикуващи професионални счетоводители в други фирми или с професионалната счетоводна организация, в която съдружникът, отговорен за ангажимента, членува.

Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента

3.2.6. По време на целия ангажимент за одит, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва:

(а) да поеме отговорност за това останалите членове на екипа по ангажимента да бъдат информирани за приложимите етични изисквания и свързаните с тях политики или процедури на фирмата за идентифициране, оценяване и адресиране на заплахите за спазване на приложимите етични изисквания; и

(б) да запази повишено внимание, посредством наблюдения и при необходимост отправяне на запитвания, за нарушения на приложимите етични изисквания от страна на членове на екипа по ангажимента.

Ресурси за ангажимента

3.2.7. Вземайки под внимание естеството и обстоятелствата на одита и свързаните с него политики или процедури на фирмата, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва:

(а) да определи, че:

(i) достатъчни и подходящи ресурси своевременно са насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента; и

(ii) членовете на екипа по ангажимента и външните експерти на одитора, взети като цяло, разполагат с подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, да изпълнят ангажимента за одит.

(б) в случай че условията в подточка (а) не са изпълнени, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да предприеме подходящите действия.

Други отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента

3.2.8. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва:

(а) да получи разбиране за информацията от процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, комуникирана от фирмата, включително когато е приложимо, информацията от процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците на мрежата от фирми и на всички фирми, част от тази мрежа, и:

(i) да определи уместността и ефекта от тази информация върху ангажимента за одит; и

(ii) да предприеме подходящи действия; и

(б) да запази повишено внимание за въпроси, които може да са от значение за процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците и да комуникира до лицата, отговорни за този процес.

3.2.9. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва:

(а) да поеме отговорност за адресиране и разрешаване на различията в мнението в съответствие с политиките или процедурите на фирмата;

(б) да поеме отговорност за провеждането на консултации в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, или когато бъде счетено за необходимо, по трудни или спорни въпроси;

(в) да определи, че заключенията, до които е достигнато, във връзка с различия в мнението и трудни или спорни въпроси са документирани, съгласувани със страната, с която са проведени консултации, и приложени; и

(г) да не датира одиторския доклад до разрешаването на всякакви различия в мнението.

Формирането на обективно мнение относно целесъобразността на преценките, направени в хода на одита, може да създаде практически проблеми, когато едно и също лице извършва целия одит. Ако става въпрос за необичайни въпроси, може да е желателно да се проведат консултации с други одитори с подходящ опит или с професионалната счетоводна организация.

Консултацията може да е целесъобразна или да се изисква от политиките или процедурите на фирмата, когато са налице:

- *проблемни въпроси, които са сложни или непознати;*
- *съществени рискове;*
- *съществени сделки и операции, които са извън обичайния ход на бизнеса или които изглеждат необикновени на друго основание;*
- *ограничения, наложени от ръководството; или*
- *неспазване изискванията на закон или нормативна разпоредба.*

Различия в мнението може да възникнат в рамките на екипа по ангажимента или между екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, или дори с лица, извършващи дейности в рамките на системата за управление на качеството на фирмата, като например тези, които отговарят за предоставянето на консултации.

При разглеждане на въпроси, свързани с различия в мнението или трудни или спорни въпроси, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да прецени също така дали използването на МОС за ПМСП продължава да бъде целесъобразно.

3.2.10. При ангажименти за одит, за които се изисква преглед за качеството на ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че е назначено лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и:

(а) да си сътрудничи с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента;

(б) да обсъди съществените въпроси и съществените преценки, възникващи по време на одита, с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента; и

(в) да не датира одиторския доклад преди прегледът за качеството на ангажимента да е приключен.

Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента

3.2.11. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да извършва преглед на одиторската документация в подходящи моменти по време на одита, включително документирането на:

(а) съществените въпроси;

(б) съществените преценки и заключенията, до които е достигнато; и

(в) други въпроси, които според професионалната преценка на съдружника, отговорен за ангажимента, имат отношение към отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента.

Съдружникът, отговорен за ангажимента, използва професионална преценка при определяне кои въпроси да бъдат подложени на преглед, на базата например на:

- *естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит.*
- *кой член на екипа по ангажимента е извършил съответната работа.*
- *въпроси от констатации от неотдавнашни инспекции.*
- *изискванията на политиките или процедурите на фирмата.*

3.2.12. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да извърши преглед, преди тяхното изпращане, на официалните писмени комуникации до ръководството, лицата, натоварени с общо управление, или регулаторни органи.

3.3. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документирани.

3.3.1. Одиторът следва да включи в одиторската документация:

(а) идентифицирани въпроси, уместни обсъждания и заключения, до които е достигнато, във връзка с изпълнението на отговорностите по отношение на приложимите етични изисквания, включително приложимите изисквания за независимост.

(б) ако ангажиментът за одит е предмет на преглед за качеството на ангажимента, документиране, че прегледът за качеството на ангажимента е приключен на или преди датата на одиторския доклад.

4. Приемане или продължаване на ангажимент за одит и първоначални ангажименти за одит

Съдържание на настоящата част

Част 4 излага отговорностите на одитора за:

- договаряне на условията на ангажимента за одит с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление. Това включва установяване, че са налице определени предварителни условия за одита.
- определяне, че използването на МОС за ПМСП е подходящо по отношение на конкретния ангажимент за одит.

Част 4 адресира също така дейностите, свързани с първоначални ангажименти за одит.

Обхват на настоящата част

Част А излага правомощията за определяне на подходящото използване на МОС за ПМСП. Настоящата част излага задълженията на съдружника, отговорен за ангажимента, по отношение използването на този стандарт като част от процедурите на фирмата по приемане и продължаване на ангажимент за одит на ПМСП.

Информацията и одиторските доказателства, събрани по време на процедурите по приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиента, се използват за вземане на решение, че МОС за ПМСП е подходящ за одиторския ангажимент, и подпомагат процедурите на одитора при планиране на одита, както и за идентифициране и оценяване на рисковете.

В предговора се посочва, че настоящият стандарт се основава на предположението, че фирмата е обект на МСУК 1 или на национални изисквания, които са поне толкова взискателни. МСУК 1 изисква от фирмата да установи цели във връзка с качеството, които адресират приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиенти и конкретни ангажименти. В допълнение, спазването на МСУК 1 може да изисква от фирмите да имат политики или процедури, които да адресират други въпроси от значение за настоящата част.

Ангажименти за одит могат да бъдат приемани само когато одиторът счита, че приложимите етични изисквания, като независимост и професионална компетентност и надлежно внимание, ще бъдат изпълнени и че са налице предварителните условия за извършване на одит. В допълнение, одиторът преценява извършването на услуги, различни от изразяването на сигурност, за клиента за одит и дали тези услуги са допустими.

Ако одитът представлява първоначален ангажимент, настоящата част излага също така и отговорностите на одитора, отнасящи се до началните салда.

4.1. Цели

4.1.1. Целите на одитора са:

(а) да приеме или продължи ангажимент за одит само когато базата, на която той ще трябва да бъде извършен, е договорена посредством:

(i) установяване дали предварителните условия за одита са налице; и

(ii) потвърждаване че има общо разбиране между одитора и ръководството и когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, за условията на ангажимента за одит.

(б) по отношение на първоначални ангажименти за одит, да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали:

(i) началните салда съдържат неправилни отчитания, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период, и

(ii) подходящите счетоводни политики, отразени в началните салда, са приложени последователно във финансовия отчет за текущия период или промените в тях са подходящо осчетоводени и адекватно представени и оповестени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

4.2. Предварителни условия за одита

4.2.1. За да установи дали са налице предварителните условия за одита, одиторът следва:

(а) да определи дали рамката за финансово отчитане, която трябва да бъде приложена при изготвяне на финансовия отчет, е приемлива;

(б) да получи съгласието на ръководството, че то потвърждава и разбира своята отговорност:

(i) за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително, когато това е уместно, неговото достоверно представяне;

(ii) за такива контроли, каквито ръководството прецени, че са необходими, за да се даде възможност за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и

(iii) да предостави на одитора:

а. достъп до цялата известна на ръководството информация, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет, като например, регистри, документация и други факти;

б. допълнителна информация, която одиторът би могъл да поиска от ръководството за целите на одита; и

в. неограничен достъп до лицата в рамките на предприятието, от които одиторът реши че е необходимо да получи одиторски доказателства.

4.2.2. В случай че предварителните условия за одита не са налице, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството. Освен ако не се изисква от закон или нормативна разпоредба да постъпи така, одиторът не следва да приема предложения ангажимент за одит:

(а) ако одиторът е определил, че рамката за финансово отчитане, която ще бъде приложена при изготвяне на финансовия отчет, е неприемлива; или

(б) ако съгласието на ръководството, че то потвърждава и разбира своята отговорност не е било получено.

4.2.3. Ако ръководството или лицата, натоварени с общо управление, наложат ограничение върху обхвата на работата на одитора, такова, че одиторът счита, че това ограничение ще доведе до отказ от страна на одитора да изрази мнение относно финансовия отчет, одиторът не следва да приема такъв ограничен ангажимент като ангажимент за одит, освен ако закон или нормативна разпоредба не изисква от него да приеме ангажимента.

4.3. Съображения при приемане и продължаване на ангажимента

Изпълняването на процедури по приемане или продължаване преди да започне планирането подпомага одитора при идентифициране и оценяване на събития или условия, които биха могли да окажат неблагоприятно влияние върху способността на одитора да планира и изпълни текущия ангажимент.

4.3.1. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че:

(а) политиките или процедурите на фирмата относно приемането или продължаването на ангажимента за одит са били следвани;[8] и

(б) заключенията, до които е достигнато във връзка с приемането или продължаването на ангажимента за одит са подходящи, включително че ангажиментът за одит може да бъде осъществен с помощта на МОС за ПМСП в съответствие с Част А от настоящия стандарт.

В част А са изложени въпросите, които са от значение за съдружника, отговорен за ангажимента, за определяне на подходящото използване на МОС за ПМСП, по-специално във връзка с ограниченията за използване на този стандарт.

Информацията и одиторските доказателства, събрани по време на процедурите по приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиента, могат да се използват за вземане на решение относно използването на МОС за ПМСП. Допълнителна информация може да бъде получена и при изпълнението на процедури за идентифициране и оценка на риска, които може да променят първоначалната преценка на съдружника, отговорен за ангажимента, за използването на МОС за ПМСП в съответствие с настоящата част. Част 6 (виж параграф 6.5.1) изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да определи дали МОС за ПМСП продължава да е подходящ за естеството и обстоятелствата на предприятието, което се одитира по време на процеса за идентифициране и оценяване на рисковете. Разглеждането на допълнителната информация по време на целия одит може да промени решението на съдружника, отговорен за ангажимента, относно уместността на използването на МОС за ПМСП.

4.3.2. В някои случаи закон или нормативна разпоредба на съответната юрисдикция предписва оформлението или формулировката на одиторския доклад във форма или с термини, които се различават значително от изискванията на настоящия стандарт. При такива обстоятелства одиторът следва да оцени:

(а) дали потребителите биха могли да разберат погрешно степента на сигурност, получена от одита на финансовия отчет и ако това е така,

(б) дали допълнителни обяснения в одиторския доклад биха могли да смекчат възможното погрешно разбиране.

4.3.3. Ако одиторът достигне до заключението, че допълнителните обяснения в одиторския доклад не могат да смекчат евентуалното погрешно разбиране, одиторът не следва да приема ангажимента за одит, освен ако това не се изисква от закон или нормативна разпоредба. Одитът, извършен в съответствие с такъв закон или нормативна разпоредба, не е в съответствие с МОС за ПМСП. Съответно одиторът не следва да включва никакво изявление в одиторския доклад, че одитът е бил извършен в съответствие с настоящия МОС за ПМСП.

4.4. Условия на ангажимента за одит

4.4.1. Одиторът следва да договори условията на ангажимента за одит с ръководството или когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление.

Ако закон или нормативна разпоредба предписва отговорности на ръководството, които на практика са равносилни на това, което изисква настоящият стандарт, одиторът може да използва формулировката на закона или нормативната разпоредба, за да ги опише в писменото споразумение.

Приложение 2 представя примерно писмо за ангажимент.

4.4.2. При повтарящи се одити одиторът следва да оцени дали обстоятелствата изискват условията на ангажимента за одит да бъдат преразгледани и дали е налице необходимост да се напомни на предприятието за съществуващите условия на ангажимента за одит.

[8] МСУК 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги*, параграф 30 излага отговорностите на фирмата за установяване на цели във връзка с качеството по отношение на приемането на конкретни ангажименти, включително преценките, отнасящи се до финансовите и оперативни приоритети на фирмата, когато взема решение за приемане или продължаване на конкретни ангажименти.

4.4.3. Одиторът не следва да се съгласява с промяна в условията на ангажимента за одит, когато няма разумно оправдание за това.

4.4.4. Ако преди приключването на ангажимента за одит от одитора бъде поискано да промени ангажимента за одит на ангажимент, който предоставя по-ниско ниво на сигурност, одиторът следва да определи дали има разумна обосновка за това.

Преди да се съгласи на промяна на ангажимента за одит на ангажимент за преглед или за свързана по съдържание услуга, може да е необходимо одиторът да оцени законовите или договорни последствия от тази промяна.

4.4.5. Ако условията на ангажимента за одит бъдат променени, одиторът и ръководството следва да договорят и документират новите условия на ангажимента в писмо за ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение.

4.4.6. Ако одиторът не е в състояние да се съгласи с промяна на условията на ангажимента за одит и ръководството не му разрешава да продължи първоначалния ангажимент за одит, одиторът следва:

(а) да се оттегли от ангажимента за одит, когато това е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба; и

(б) да определи дали е налице задължение, договорно или на друго основание, да докладва обстоятелствата до други страни, като например, до лицата, натоварени с общо управление, собственици или регулаторни органи.

4.5. Първоначални ангажименти за одит

4.5.1. Ако ангажиментът е първоначален одит и е имало смяна на одитора, одиторът следва да комуникира с предходния одитор в съответствие с приложимите етични изисквания.

4.5.2. Одиторът следва да се запознае с последния финансов отчет, ако има такъв, и с одиторския доклад върху него, ако има такъв, за информация относно началните салда, включително оповестяванията.

4.5.3. Ако финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор и е налице модифициране на мнението, одиторът следва да оцени ефекта от въпроса, породил модифицирането, при оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет за текущия период.[9]

4.5.4. Одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства[10] относно това дали началните салда съдържат неправилни отчитания, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период, като:

(а) определи дали крайните салда от предходния период са пренесени коректно в текущия период или когато е уместно, са били преизчислени;

(б) определи дали началните салда отразяват прилагането на подходящи счетоводни политики; и

(в) изпълни едно или повече от следните:

(i) когато финансовият отчет за предходния период е одитиран, инспектиране на работните книжа на предходния одитор с цел получаване на доказателства за началните салда;

(ii) оценяване дали одиторските процедури, изпълнени в текущия период, предоставят доказателства относно началните салда; или

(iii) изпълнение на специфични одиторски процедури с цел получаване на доказателства относно началните салда.

Естеството и обхватът на одиторските процедури, необходими за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда, зависят от такива въпроси като:

[9] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.9.

[10] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.6.

- *счетоводните политики, следвани от предприятието.*
- *естеството на салдата по сметки, класовете сделки и операции и оповестяванията и рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет за текущия период.*
- *значимостта на началните салда за финансовия отчет за текущия период.*
- *дали финансовият отчет за предходния период е одитиран и ако това е така, дали мнението на предходния одитор е било модифицирано.*

4.5.5. Ако одиторът получи одиторски доказателства, че началните салда съдържат неправилни отчитания, които биха могли да окажат съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период, одиторът следва да изпълни такива допълнителни одиторски процедури, каквито са подходящи при конкретните обстоятелства, за да определи ефекта върху финансовия отчет за текущия период.[11]

4.5.6 Одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали счетоводните политики, отразени в началните салда, са били приложени по последователен начин във финансовия отчет за текущия период и дали промени в счетоводните политики са били подходящо осчетоводени и адекватно представени и оповестени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.[12]

4.6. Специфични изисквания за комуникация

4.6.1. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление:

(а) отговорностите на одитора за формиране и изразяване на мнение относно финансовия отчет, изготвен от ръководството; и

(б) това, че отговорностите на одитора не освобождават ръководството или лицата, натоварени с общо управление, от техните отговорности за надзор над изготвянето на финансовия отчет.

4.7. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документирани.

4.7.1. Одиторът следва да включи в одиторската документация идентифицирани въпроси, уместни обсъждания с персонала и заключенията, до които е достигнато във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношението с клиента и ангажимента за одит.

4.7.2. Одиторът следва да документира базата за решението на използване на МОС за ПМСП.

4.7.3. Одиторът следва да документира промените, ако има такива, в решението за използване на МОС за ПМСП, в случай че по време на одита вниманието на одитора бъде привлечено от допълнителна информация, която би могла да промени професионалната му преценка, направена в тази връзка.

4.7.4. Одиторът следва да документира в писмо за ангажимент за одит или друга подходяща форма на писмено споразумение:

(а) че одитът ще бъде извършен с помощта на МОС за ПМСП;

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

(в) съответните отговорности на одитора и ръководството;

(г) идентифициране на приложимата рамка за финансово отчитане за изготвянето на финансовия отчет;

---

[11] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.7.

[12] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.8.

(д) препратка към очакваната форма и съдържание на докладите, които ще бъдат издадени от одитора; и

(е) изявление, че може да съществуват обстоятелства, при които докладът да се различава от очакваната форма и съдържание.

4.7.5. Ако закон или нормативна разпоредба предписва с достатъчна детайлност условията на ангажимента за одит, посочени в настоящия стандарт, не е необходимо одиторът да ги документира в писмено споразумение, с изключение на факта, че съответно е приложим този закон или тази нормативна разпоредба и че ръководството потвърждава и разбира своите отговорности.

5. Планиране

Съдържание на настоящата част

Част 5 излага отговорността на одитора да планира одита (включително провеждане на обсъждане в екипа по ангажимента) и концепцията за нивото на същественост при планирането и изпълнението на одита.

Обхват на настоящата част

Планирането не е отделен и независим етап на одита, а представлява по-скоро един непрекъснат и изискващ повторение на определени стъпки процес, който се актуализира и модифицира съобразно необходимостта по време на целия одит. Част 6, *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*, и Част 7, *Отговор на оценените рискове от съществено неправилно отчитане*, също имат отношение към настоящата част.

Някои изисквания в настоящата част са свързани с процедури в други части и може да изискват от одитора да извърши тези процедури, за да изпълни изискванията в тази част.

5.1. Цели

5.1.1. Целите на одитора са:

(а) да планира одита така, че той да бъде изпълнен по ефективен начин; и

(б) да приложи концепцията за нивото на същественост по подходящ начин при планирането и изпълнението на одита.

5.2. Дейности по планиране

Естеството, времето на изпълнение и обхватът на дейностите по планиране ще варират в зависимост от естеството и обстоятелствата на предприятието, размера и естеството на екипа по ангажимента, предишния опит на членовете на екипа по ангажимента с предприятието и всички промени в обстоятелствата, настъпили по време на ангажимента за одит.

Целта и задачите на планирането на одита са едни и същи, независимо дали одитът е първоначален или повтарящ се ангажимент. Въпреки това, при първоначалния одит може да се наложи одиторът да разшири дейностите по планиране, тъй като одиторът обикновено няма предишен опит с предприятието, който се взема предвид при планирането на повтарящи се ангажименти.

5.2.1. Одиторът следва да определи обхвата, времето на изпълнение и ръководството на одита и:

(а) да идентифицира характеристиките на ангажимента, които дефинират неговия обхват;

(б) да установи целите във връзка с докладването по ангажимента, за да се планира времето на одита и естеството на изискваните комуникации;

(в) да разгледа факторите, които според професионалната преценка на одитора са съществени при ръководството на усилията на екипа по ангажимента;

(г) да вземе под внимание резултатите от предварителните дейности по ангажимента и когато е приложимо, дали знанията придобити от други ангажименти, изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента, за това предприятие са уместни; и

(д) да установи естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които ще бъдат изпълнени и ресурсите, необходими за извършване на одита, включително вземане на решение дали са необходими експерти.

Установяването на обхвата, времето на изпълнение и ръководството на одита не е необходимо да бъде сложно или отнемащо много време начинание. Например кратък меморандум, изготвен след предишния одит, въз основа на преглед

на работните книжа и откроряване на проблемите, идентифицирани в току-що приключилия одит, актуализиран в текущия период въз основа на обсъжданията със собственика-управител, може да послужи като документиран обхват, време на изпълнение и ръководство за текущия ангажимент за одит. Могат да се използват стандартни одиторски програми или контролни списъци, създадени въз основа на предположението за малък брой идентифицирани контроли, какъвто вероятно е случаят в по-малко сложно предприятие, при условие че са съобразени с обстоятелствата на конкретния ангажимент, включително с оценките на риска, направени от одитора.

Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента

5.2.2. Съдружникът, отговорен за ангажимента, и други ключови членове на екипа по ангажимента следва да участват в планирането на одита.

5.2.3. Одиторът следва да планира естеството, времето и обхвата на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа.

5.2.4. При планиране и изпълнение на одита съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да вземе под внимание информацията, получена в процеса по приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиента и ангажимента.

5.2.5. Когато информацията, използвана за планиране и изпълнение на одита, е била получена от предишния опит с предприятието или от предходни одити, одиторът следва да оцени дали тази информация остава уместна и надеждна като одиторско доказателство през текущия период.

5.2.6. Одиторът следва да актуализира и променя обхвата, времето на изпълнение и ръководството съобразно това, което е необходимо по време на одита.

Обсъждане в екипа по ангажимента

Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента

5.2.7. Съдружникът, отговорен за ангажимента, и други ключови членове на екипа по ангажимента следва да обсъдят податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания, включително:

(а) прилагането на приложимата рамка за финансово отчитане към фактите и обстоятелствата на предприятието;

(б) как и къде финансовият отчет на предприятието може да е податлив на съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама, включително как измамата би могла да възникне и как измама или грешка биха могли да възникнат от взаимоотношения или сделки със свързани лица.

Обсъжданията в екипа по ангажимента следва да се провеждат, като се оставят настрана убежденията, които екипът по ангажимента може да има, че ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, са честни и почтени.

Обсъждането в екипа по ангажимента може да включва и други въпроси, свързани с одита, като например логистични, оперативни или други въпроси (като например случаи, когато рисковете от съществени неправилни отчитания може да са се променили в сравнение с предходни години или въпроси, свързани с приложимите етични изисквания, включително независимостта), както и сроковете на одита и комуникациите, които се изискват.

5.2.8. Когато има членове на екипа по ангажимента, които не участват в обсъждането, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи кои въпроси трябва да бъдат комуникирани до тези членове.

Използване работата на експерт на ръководството

5.2.9. Ако информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство, е изготвена с помощта на работата на експерт на ръководството, одиторът следва, вземайки под внимание значението на работата на този експерт за целите на одитора:

(а) да оцени компетентността, способностите и обективността на този експерт; и

(б) да придобие разбиране за работата на този експерт.

Оценяване на компетентността, способностите и обективността на експерта на ръководството

Компетентността се отнася до естеството и нивото на експертните познания на експерта на ръководството. Способностите се отнасят до способността на експерта на ръководството да упражнява тази компетентност при конкретните обстоятелства. Обективността се отнася до възможния ефект, който предубеденост, конфликт на интереси или влияние на други лица биха могли да окажат върху професионалната или бизнес преценка на експерта на ръководството. Въпросите, свързани с оценката на компетентността, способностите и обективността на експерта на ръководството, може да включват дали работата на този експерт е предмет на технически стандарти за изпълнение или други професионални или отраслови изисквания.

Придобиване на разбиране за работата на експерта на ръководството

При придобиване на разбиране за работата на експерта на ръководството, оценяването на съгласието между предприятието и този експерт може да помогне на одитора при определяне уместността на следното за целите на одитора:

- *естеството, обхвата и целите на работата на експерта;*
- *съответните роли и отговорности на ръководството и на експерта; и*
- *естеството, времето на изпълнение и обхвата на комуникацията между ръководството и експерта, включително формата на евентуалния доклад, който ще бъде предоставен от този експерт.*

Определяне дали да се използва работата на експерт на одитора

5.2.10. Ако за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства са необходими експертни знания и умения в област, различна от счетоводното отчитане и одита, одиторът следва да определи дали да използва работата на експерт на одитора.

Ако изготвянето на финансовия отчет включва използването на експертни познания в област, различна от счетоводното отчитане, одитор, който притежава умения в областта на счетоводството и одита, може да не притежава необходимите експертни познания за одитирането на този финансов отчет. Решението на одитора дали да използва работата на експерт на одитора и ако това е така, кога и до каква степен, помага на одитора да отговори на изискванията в параграфи 3.2.7. и 5.2.1.(д). В хода на одита или при промяна на обстоятелствата може да се наложи одиторът да преразгледа предишните си решения относно използването на работата на експерт на одитора.

Одиторът носи изключителна отговорност за изразеното одиторско мнение и тази отговорност не се намалява от използването от страна на одитора на работата на експерт на одитора. Независимо от това, ако одиторът, използвайки работата на експерт на одитора, стигне до заключението, въз основа на изпълнените одиторски процедури и получените доказателства, че работата на този експерт е подходяща за целите на одитора, той може да приеме констатациите или заключенията на този експерт в съответната област като уместни одиторски доказателства.

5.2.11. Одиторът следва да вземе под внимание следното, когато определя естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, свързани с експерта на одитора:

(а) естеството на въпроса, до който се отнася работата на този експерт;

(б) рисковете от съществени неправилни отчитания във въпроса, до който се отнася работата на този експерт;

(в) значимостта на работата на този експерт в контекста на одита;

(г) познанията на одитора и опитът на одитора с предишна работа, извършена от този експерт; и

(д) дали този експерт е предмет на политиките или процедурите на фирмата на одитора за управление на качеството.

5.2.12. Ако одиторът използва работата на експерт на одитора, одиторът следва:

(а) да оцени дали експертът на одитора притежава необходимата компетентност, способности и обективност за целите на одитора. В случай на външен експерт на одитора оценката на обективността включва проучване относно интереси и взаимоотношения, които могат да създадат заплаха за обективността на този експерт;

(б) да получи достатъчно разбиране за областта на експертните познания на експерта, за да може одиторът да определи естеството, обхвата и целите на работата на експерта за целите на одитора и да оцени адекватността на тази работа за целите на одитора; и

(в) да съгласува, когато е уместно, в писмен вид естеството, обхвата и целите на работата на експерта, съответните роли и отговорности на одитора и този експерт, естеството, времето и обхвата на комуникациите и необходимостта експертът да спазва изискванията за поверителност.

5.3. Ниво на същественост

5.3.1. Одиторът следва да определи нивото на същественост за финансовия отчет като цяло.

Ниво на същественост в контекста на одит

Концепцията за нивото на същественост се прилага от одитора както при планирането и извършването на одита, така и при оценяването на ефекта от идентифицираните неправилни отчитания по време на одита и от некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет и при формирането на мнение в одиторския доклад.

Определянето на нивото на същественост от страна на одитора е въпрос на професионална преценка и се влияе от представата на одитора за нуждите от финансова информация на потребителите на финансовите отчети.

Професионалната преценка на одитора относно неправилните отчитания, които ще бъдат счетени за съществени предоставя база за:

- *определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания;*
- *идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания; и*
- *определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.*

Използване на референтна бази при определяне на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло

Като отправна точка за определяне на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло често към избрана референтна база се прилага определен процент. Факторите, които могат да повлияят върху идентифицирането на подходяща референтна база включват следното:

- *Елементите на финансовия отчет (например, активи, пасиви, собствен капитал, приходи, разходи)*
- *Дали има позиции, върху които вниманието на потребителите проявява тенденция да се фокусира;*
- *Естеството на предприятието, къде в жизнения си цикъл се намира предприятието, както и отрасъла и икономическата среда, в която предприятието осъществява дейността си;*

- *Структурата на собствеността на предприятието и начина, по който се финансира. Например, ако предприятието се финансира изключително чрез дълг, а не чрез собствен капитал, потребителите може да поставят по-голям акцент върху активите и претенциите към тях, отколкото върху печалбата на предприятието; и*
- *Относителната волатилност на референтната база.*

Примери за референтни бази, които могат да бъдат подходящи, в зависимост от обстоятелствата на предприятието, включват категории отчетени приходи като печалба преди данъци, общи приходи, брутна печалба и общи разходи, общ собствен капитал или нетна стойност на активите. Печалбата преди облагане с данъци от продължаващи дейности често се използва за предприятия, ориентирани към печалба. Когато печалбата преди облагане с данъци от продължаващи дейности е променлива, други референтни бази може да са по-подходящи, например брутната печалба или общите приходи. За организация с нестопанска цел може да е по-подходяща референтна база като приходи, разходи, активи или собствен капитал.

Когато печалбата на предприятието преди облагане с данъци от продължаващи дейности е постоянно символична, какъвто може да бъде случаят с предприятие, управлявано от собственика, където собственикът получава голяма част от печалбата преди облагане с данъци под формата на възнаграждение, по-подходяща може да бъде референтна база като печалба преди възнаграждения и данъци.

Съществува връзка между процента и избраната референтна база, такава, че процентът, приложен към печалбата преди облагане с данъци от продължаващи дейности, обикновено е по-висок от процента, приложен към общите приходи.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

В случай на предприятие от публичния сектор, законодателите и регулаторните органи често са основните потребители на неговите финансови отчети. Освен това финансовите отчети може да се използват за вземане на решения, различни от икономическите. Следователно определянето на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло при одита на финансов отчет на предприятие от публичния сектор се влияе от закон, нормативна разпоредба или друг акт на компетентен орган, както и от нуждите от финансова информация на законодателите и обществеността във връзка с програмите в публичния сектор.

При одита на предприятие от публичния сектор общите разходи или нетните разходи (разходи минус приходи или разходна част на бюджета минус приходна част на бюджета) може да са подходящи референтни бази за дейностите по дадената програма. Когато предприятие от публичния сектор е попечител на публични активи, активите може да са подходяща референтна база.

5.3.2. Одиторът следва също да определи нивото или нивата на същественост, които да бъдат приложени спрямо конкретни класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, ако при конкретните условия на предприятието съществуват един или повече класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, за които би могло разумно да се очаква неправилни отчитания с по-малък размер от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло да окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани на базата на финансовия отчет.

5.3.3. Одиторът следва да определи нивото на същественост на изпълнението за целите на оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания и определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

Планирането на одита единствено за разкриване на индивидуално съществени неправилни отчитания пренебрегва факта, че съвкупността от индивидуално несъществени неправилни отчитания може да доведе до това финансовият отчет да съдържа съществено неправилно отчитане и не оставя възможност за евентуални неразкрити неправилни отчитания. Нивото на същественост на изпълнението (което съгласно дефиницията е една или повече суми) се определя, за да намали до подходящо ниско ниво вероятността общата сума от некоригирани и неразкрити неправилни отчитания да надвишава нивото на същественост.

Определянето на нивото на същественост на изпълнението не е просто механично изчисление и предполага използването на професионална преценка. То се влияе от разбирането на одитора за предприятието, актуализирано по време на идентифицирането и оценяването на рисковете и от естеството и обхвата на неправилните отчитания, идентифицирани при предходни одити и по този начин от очакванията на одитора по отношение на неправилните отчитания в текущия период.

Очевидно незначителни неправилни отчитания

Част 7 изисква от одитора да натрупва идентифицираните по време на одита неправилни отчитания, различни от тези, които са очевидно незначителни. По време на планирането одиторът може да определи сума, под която неправилните отчитания на суми в отделните отчети биха били очевидно незначителни и не би било необходимо да се натрупват, тъй като одиторът очаква, че натрупването на такива суми очевидно няма да има съществен ефект върху финансовия отчет.

5.3.4. Ако по време на одита на одитора стане известна информация, която би го накарала да определи първоначално различна сума (или суми), одиторът следва да преразгледа нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (и ако е приложимо, нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания).

5.3.5. Ако одиторът достигне до заключение, че е подходящо по-ниско ниво на същественост за финансовия отчет като цяло (и ако е приложимо, ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания), отколкото това, което е определено първоначално, одиторът следва да реши дали е необходимо да преразгледа нивото на същественост на изпълнението и дали естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури остават подходящи.

5.4. Специфични изисквания за комуникация

5.4.1. Одиторът следва да комуникира с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление, преглед на планирания обхват, време на изпълнение и ръководство на одита.

5.5. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документирани.

5.5.1. Одиторът следва да включи в одиторската документация описание на обхвата, времето на изпълнение и ръководството на одита, включително естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които ще бъдат изпълнени, както и съществените промени, направени по време на одита, заедно с причините за такива промени.

Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента

5.5.2. Одиторът следва да включи в одиторската документация въпросите, обсъдени в екипа по ангажимента и съществените решения, до които е достигнато, включително съществените решения относно податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

5.5.3. Одиторът следва да включи в одиторската документация:

(a) следните суми и факторите, взети под внимание при тяхното определяне (включително всички приложими преразглеждания):

(i) ниво на същественост за финансовия отчет като цяло;

(ii) ако е приложимо, ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания; и

(iii) ниво на същественост на изпълнението.

(б) суми, под които неправилните отчитания биха били считани за очевидно незначителни.

6. Идентифициране и оценяване на рисковете

Съдържание на настоящата част

Част 6 съдържа изискванията, приложими по отношение на отговорността на одитора да изпълни процедури и свързани с тях действия, за да:

- получи разбиране за предприятието и неговата среда, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол;
- идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и
- оцени вътрешноприсъщия риск и риска на контрола.

Приложение 3 илюстрира изискващия повторение на определени стъпки характер на процеса на одитора за идентифициране и оценяване на рисковете.

Обхват на настоящата част

Настоящата част разглежда отговорността на одитора за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, което осигурява базата за одиторските процедури, предприети в отговор на оценените рискове и изложени в Част 7. Част 5 излага задълженията на одитора по отношение на дейностите по планиране, включително изискванията за обсъждане в екипа по ангажимента.

6.1. Цели

6.1.1. Целите на одитора са да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, осигурявайки по тази начин база за разработване и прилагане на отговори на оценените рискове от съществено неправилно отчитане (оценените рискове).

Разбирането на предприятието и неговата среда, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол дава възможност на одитора да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания. Процесът на одитора за идентифициране и оценяване на рисковете е динамичен и изисква повторение на определени стъпки.

6.2. Процедури за идентифициране и оценяване на рисковете и свързаните с тях дейности

6.2.1. Одиторът следва да разработи и изпълни процедури, за да получи одиторски доказателства, които да осигурят подходяща база за:

(а) идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност; и

(б) разработване на допълнителни одиторски процедури.

Одиторът използва професионална преценка, за да определи естеството и обхвата на процедурите, които трябва да бъдат изпълнени, което може да варира в зависимост от формалността на политиките или процедурите на предприятието.

Някои по-малко сложни предприятия и по-специално управлявани от собственика предприятия може да не са установили структурирани процеси и системи или да са установили процеси или системи с ограничена документация или с липса на последователност в начина, по който те се осъществяват. Независимо че на такива системи и процеси липсва формалност, процедурите, описани в параграф 6.2.3, продължават да се изискват.

Разработването и изпълнението на процедури за получаване на одиторски доказателства по начин, който не проявява предубеденост в посока получаване на одиторски доказателства, които биха могли да са потвърждаващи, или в посока изключване на одиторски доказателства, които биха могли да са противоречащи, може да включва получаване на доказателства от множество източници във и извън предприятието. От одитора обаче не се изисква да извърши изчерпателно търсене, за да идентифицира всички възможни източници на доказателства.

6.2.2. При получаване на одиторски доказателства за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания и разработване на допълнителни одиторски процедури, одиторът следва да вземе под внимание информацията от:

(а) процедурите по приемане или продължаване на взаимоотношенията с клиента и ангажимента; и

(б) когато е приложимо, други ангажименти, изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента, за това предприятие.

6.2.3. Процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания следва да включват:

(а) проучващи запитвания до ръководството и други подходящи лица в предприятието;

(б) аналитични процедури; и

(в) наблюдения и фактически проверки.

От одитора не се изисква да извърши всички тези процедури за всеки аспект на одиторското разбиране, изисквано от настоящата част.

Аналитичните процедури, изпълнявани като процедура за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, помагат за идентифициране на несъответствия, необичайни сделки или събития, както и суми, съотношения и тенденции, показващи въпроси, които могат да имат последици за одита. Идентифицираните необичайни или неочаквани взаимоотношения могат да помогнат на одитора да идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания, особено рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, включително тези, свързани с разчетите за приходите.

Аналитичните процедури, изпълнявани като част от идентифицирането и оценяването на рисковете, може да включват както финансова (например, продажна цена), така и нефинансова информация (например, обем на продадените стоки) и използването на данни, обобщени на високо ниво. Одиторът може да извърши просто сравнение на информация, като например промяна в салдата по сметките спрямо салдата в предходни периоди, за да идентифицира потенциални области с по-висок риск.

Наблюденията и фактическите проверки могат да подкрепят, потвърдят или опровергаят информацията от запитванията до ръководството и други лица, както и да предоставят информация за предприятието и неговата среда. Когато политиките или процедурите не са документирани или контролите на предприятието не са достатъчно формални, одиторът въпреки това може да е в състояние да получи някои одиторски доказателства в подкрепа на идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез наблюдение или фактическа проверка на функционирането на контрола.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

Когато правят запитвания до лица, които биха могли да разполагат с информация, която е вероятно да подпомогне идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания, одиторите на предприятия от публичния сектор могат да получат информация от допълнителни източници, като например от одитори, които участват в одити на резултатите от дейността или други одити, свързани с предприятието. Процедурите, изпълнявани от одиторите на предприятия от публичния сектор за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, може да включват и наблюдение и фактическа проверка на документи, подготвени от

ръководството за законодателния орган, например документи, свързани със задължителното отчитане на резултатите от дейността.

Автоматизирани инструменти и техники

Ако одиторът използва АИТ, той може да разработи и изпълни одиторски процедури за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания върху сравнително големи обеми от данни (от главната книга, аналитичните сметки или други оперативни данни), включително за анализ, наблюдение или фактическа проверка.

6.2.4. При разработване и изпълнение на процедури за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания одиторът следва да вземе предвид възможните рискове от съществени неправилни отчитания, произтичащи от:

(а) измама или грешка;

(б) взаимоотношения и сделки със свързани лица; и

(в) събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

Измама

Финансовото отчитане с цел измама включва преднамерени неправилни отчитания, включително пропускане на суми или оповестявания във финансовия отчет, за да бъдат заблудени потребителите на финансовия отчет. Често финансовото отчитане с цел измама включва пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството, които иначе може да изглеждат като функциониращи ефективно, например, документиране на фиктивни счетоводни записи близо до края на финансово-отчетния период.

Неправомерното присвояване на активи включва кражба на активи на предприятието и то често бива извършвано от служители в относително малки и несъществени размери. То обаче може да включва и ръководството, което обикновено е в по-голяма степен в състояние да маскира или прикрие неправомерното присвояване по начин, който е труден за разкриване.

Често неправомерното присвояване на активи се придружава от фалшиви или подвеждащи записи или документи, за да се прикрие фактът, че активите липсват или са били заложени без надлежно разрешение.

В ПМСП може да има по-различни фактори за риск от измама, отколкото в по-сложни предприятия. От една страна, ръководството или собственикът-управител може да са в състояние да упражняват по-ефективен надзор, отколкото в по-сложно предприятие, което може да компенсира по-ограничените възможности за разделяне на отговорностите. От друга страна, разделянето в по-малка степен на отговорностите и по-прякото участие на ръководството или на собственика-управител може да предостави на ръководството или на собственика-управител по-голяма възможност за пренебрегване и заобикаляне на контрола и извършване на измама. ПМСП, включително собствениците-управители, може също така да изпитват по-различен натиск или да имат по-различни стимули за извършване на измама, отколкото ръководството в по-сложни предприятия. В Приложение 4 са изложени фактори за риск от измама, които са от значение за по-малко сложните предприятия.

Свързани лица

В някои ПМСП сделките със свързани лица между собственици-управители и близки членове на семейството може да са често срещани, по-специално в непублични дружества от затворен тип. Тези сделки може да не се извършват при обичайни пазарни условия; например, някои сделки със свързани лица може да се извършват без размяна на насрещни престации или срещу насрещна престация, която значително се различава от справедливата стойност.

Действащо предприятие

Събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, от особено значение за ПМСП, включват риска банки или други кредитодатели, близки членове на семейството или собственици-управители да спрат да подкрепят предприятието, както и възможната загуба на основен доставчик, важен клиент, ключов служител или правото да се осъществява дейност съгласно лиценз, франчайз или друго правно споразумение.

6.2.5. Ако одиторското мнение относно финансовия отчет за предходния период е било модифицирано, одиторът следва да оцени ефекта върху финансовия отчет за текущия период, когато идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания.

6.3. Разбиране за уместните аспекти на предприятието

Разбирането на одитора за уместните аспекти на предприятието, включително за предприятието и неговата среда, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието, създава референтна рамка, в която одиторът идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, а също така дава информация за това как одиторът планира и изпълнява допълнителните одиторски процедури.

Проучващи запитвания до ръководството и други лица в предприятието

6.3.1. Одиторът следва да отправи проучващи запитвания до ръководството и когато е уместно, до лицата, натоварени с общо управление, относно:

(а) как предприятието идентифицира бизнес рисковете, свързани с изготвянето на финансовите отчети, и как те биват адресирани;

(б) рисковете от измама в предприятието и контролите, които ръководството е установило за смекчаване на тези рискове;

(в) естеството и степента на прякото участие на ръководството в операции или други дейности, които биха могли да помогнат на ръководството да предотврати или разкрие неправилни отчитания в счетоводната информация или да идентифицира контроли, които не функционират както е замислено.

(г) самоличността на свързаните с предприятието лица, включително:

(i) промени в сравнение с предходния период;

(ii) естеството на взаимоотношенията между предприятието и тези свързани лица; и

(iii) дали предприятието е сключвало сделки с тези свързани лица през периода и ако това е така – вида и целта на сделките; и

(д) дали предприятието спазва изискванията на закони и нормативни разпоредби, които биха могли да имат ефект върху финансовия отчет и дали е имало някаква кореспонденция с лицензиращи или регулаторни органи, която може да има отношение към финансовия отчет.

(е) основанието за предвиденото използване на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, дали съществуват събития или условия, които, самостоятелно или като съвкупност, биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и ако това е така – плановете на ръководството за адресирането им.

Проучващите запитвания до ръководството и когато е уместно, до лицата, натоварени с общо управление, помагат на одитора да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания и да отговори на тези рискове.

Проучващите запитвания относно това как предприятието идентифицира и оценява своите бизнес рискове, имащи отношение към изготвянето на финансовия отчет, може да помогнат на одитора да разбере:

- *в кои области има идентифицирани бизнес рискове;*
- *дали и как предприятието е отговорило на тези рискове;*
- *дали рисковете, пред които е изправено предприятието, са идентифицирани, оценени и адресирани по подходящ начин, съобразно естеството и обстоятелствата на предприятието.*

Проучващите запитвания относно рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама в предприятието, може да помогнат на одитора да разбере:

- *оценката на ръководството на риска, че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама, включително естеството, обхвата и честотата на тези оценки;*
- *процеса на ръководството за идентифициране и отговор на рисковете от измама в предприятието, включително специфични рискове от измама, които ръководството е идентифицирало или за които е било уведомено, или класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, за които е вероятно да съществува риск от измама;*
- *комуникацията на ръководството, ако има такава, с лицата, натоварени с общо управление, относно неговите процеси за идентифициране и отговор на рисковете от измама в предприятието.*

Отправянето на проучващи запитвания относно това как ръководството извършва дейности за предотвратяване или разкриване на неправилни отчитания в счетоводната информация и идентифицира контроли, които не функционират така, както е замислено, може да включва запитвания относно това каква информация използва ръководството и основанията, на които ръководството счита,, че информацията е достатъчно надеждна, както и запитвания относно това как се отстраняват недостатъците. Тези запитвания помагат на одитора да разбере дали другите аспекти на системата за вътрешен контрол на предприятието са налице и функционират така, както е подходящо за обстоятелствата на предприятието, като се има предвид естеството и сложността на предприятието.

Съгласно счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, финансовите отчети се изготвят въз основа на предположението, че предприятието е действащо предприятие и ще продължи дейността си в обозримо бъдеще. Финансовите отчети с общо предназначение се изготвят на счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира предприятието или да прекрати дейността му или когато ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин. Когато използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е подходящо, активите и пасивите се отчитат на база на предположението, че предприятието ще е в състояние да реализира активите си и да уреди пасивите си в обичайния ход на стопанската си дейност.

Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента

6.3.2. Одиторът следва да споделя получената уместна информация относно свързаните лица на предприятието с другите членове на екипа по ангажимента.

6.3.3. Одиторът следва да отправи проучващи запитвания до ръководството, лицата, натоварени с общо управление, и когато е уместно, други лица в предприятието, за да определи дали те знаят за действителни случаи на измами, подозрения или твърдения за измами, засягащи предприятието.

Разбиране за предприятието и неговата среда

6.3.4. Одиторът следва да получи разбиране за:

(а) организационната структура на предприятието, структурата му на собственост и управление и неговия бизнес модел.

(б) отрасловите и други външни фактори, оказващи влияние върху предприятието.

(в) как се оценяват финансовите резултати от дейността на предприятието.

(г) законовата и регулаторна рамка, приложима по отношение на предприятието и как предприятието изпълнява изискванията на тази рамка.

(д) сделките на предприятието и други събития и условия, които биха могли да породят необходимост от приблизителни счетоводни оценки, които трябва да бъдат признати или оповестени, или от промяна в тях.

(е) споразумения или взаимоотношения, които биха могли да доведат до непризнати задължения или бъдещи ангажименти.

Разбирането за бизнес модела на предприятието помага на одитора да разбере целите и стратегията на предприятието, както и бизнес рисковете, които то поема и пред които е изправено. Разбирането за бизнес рисковете на предприятието подпомага одитора при идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания, тъй като повечето бизнес рискове в крайна сметка ще имат финансови последици и следователно ефект върху финансовия отчет. Когато получава разбиране за бизнес модела на предприятието, одиторът може да вземе под внимание начина, по който предприятието използва ИТ.

Уместните отраслови фактори включват условията в отрасъла, като например конкурентната среда, взаимоотношенията с доставчиците и клиентите, както и технологичното развитие. Други външни фактори, влияещи върху предприятието, които одиторът може да разгледа, включват рискове, свързани с климата, общите икономически условия, лихвените проценти и наличието на финансиране, както и инфлацията или преоценката на стойността на валутата.

При разбирането на споразумения или взаимоотношения, които биха могли да доведат до непризнати задължения или бъдещи ангажименти, одиторът може да обмисли фактическа проверка на протоколи от заседания и кореспонденция с правния съветник, както и проверка на разходите за водене на съдебни дела и други юридически разходи.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

Предприятията, работещи в публичния сектор, може да създават и реализират стойност по различни начини в сравнение с тези, които създават богатство за собствениците си, но все пак ще имат „бизнес модел“ с конкретна цел. Въпросите, за които одиторите в публичния сектор биха могли да получат разбиране и които са от значение за бизнес модела на предприятието, включват:

- *познания за съответните правителствени или държавни дейности, включително свързаните с тях програми.*
- *цели и стратегии на програмите, включително елементи на публичната политика.*

Разбиране за приложимата рамка за финансово отчитане

6.3.5. Одиторът следва да получи разбиране за:

(а) приложимата рамка за финансово отчитане, включително за приблизителните счетоводни оценки, критериите за признаване, базите за оценяване и свързаните с тях изисквания за представяне и оповестяване и как те се прилагат в контекста на естеството и обстоятелствата на предприятието и неговата среда.

(б) счетоводните политики на предприятието и причините за евентуални промени в тях.

6.3.6. Одиторът следва да оцени дали счетоводните политики на предприятието са подходящи и в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Разбиране за системата на предприятието за вътрешен контрол

В ПМСП и по-специално в предприятията, управлявани от собственика, начинът, по който се разработва, внедрява и поддържа системата за вътрешен контрол на предприятието, ще варира в зависимост от размера и сложността на предприятието. Дори когато няма формализирани процеси или документирани политики или процедури от одитора

продължава да се изисква да получи разбиране за начина, по който ръководството или, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, предотвратяват и разкриват измами и грешки и да използва професионална преценка, за да определи естеството и обхвата на процедурите за получаване на необходимото разбиране.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

Одиторите на предприятията от публичния сектор често имат допълнителни отговорности по отношение на вътрешния контрол, например да докладват за спазването на установен кодекс за практическа дейност или да докладват за разходите спрямо бюджета. Одиторите на предприятия от публичния сектор може да имат и отговорности да докладват за спазването на закон, нормативна разпоредба или друг акт на компетентен орган. В резултат на това техните изводи относно системата за вътрешен контрол може да са по-широкообхватни и по-подробни.

Разбиране за контролната среда на предприятието

6.3.7. Одиторът следва:

(а) да получи разбиране за контролната среда, имаща отношение към изготвянето на финансовите отчети; и

(б) да оцени дали контролната среда осигурява подходяща основа за системата на предприятието за вътрешен контрол, имайки предвид естеството и сложността на предприятието.

Разбирането на одитора може да включва:

- *по какъв начин ръководството и когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, упражняват надзор над предприятието, демонстрират почтеност и етични ценности, например чрез комуникация със служителите относно очакванията за бизнес практики и етично поведение;*
- *културата на предприятието, включително дали ръководството подкрепя честността и етичното поведение;*
- *възлагането от страна на предприятието на правомощия и отговорности;*
- *как предприятието привлича, развива и задържа компетентни лица; и*
- *когато е приложимо, как собствениците-управители участват активно в бизнеса и как това може да повлияе на рисковете, произтичащи от пренебрегване и заобикалянето на контрола от страна на ръководството поради липса на разделяне на отговорностите.*

Контролната среда осигурява цялостна основа за функционирането на другите аспекти на системата за вътрешен контрол на предприятието, като недостатъците в нея могат да подкопаят останалата част от системата за вътрешен контрол на предприятието. Въпреки че не предотвратява пряко, нито разкрива и коригира неправилните отчитания, тя може да окаже влияние върху ефективността на другите контроли в системата за вътрешен контрол. Контролната среда включва управленските и ръководните функции, както и нагласите, осведомеността и действията на лицата, натоварени с общо управление, и ръководството, по отношение на системата на предприятието за вътрешен контрол и нейното значение в предприятието.

Доколкото контролната среда е основополагаща за системата за вътрешен контрол на предприятието, всякакви недостатъци биха могли да имат всеобхватно въздействие върху изготвянето на финансовите отчети. Следователно разбирането и оценката на контролната среда от страна на одитора влияе върху идентифицирането и оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, като може също така да повлияе и върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, както и върху отговорите на одитора на оценения риск.

Някои или всички аспекти на контролната среда може да не са приложими за ПМСП или да са по-малко формализирани. Например ПМСП може да няма писмен кодекс на поведение, но вместо това да е развило култура, която подчертава значението на почтеността и етичното поведение чрез устна комуникация и чрез примера на ръководството.

Възможно е някои предприятия да са доминирани от едно лице, което може да разполага с голяма свобода на действие. Действията и нагласите на това лице могат да имат всеобхватен ефект върху културата на предприятието, което от своя страна да има всеобхватен ефект върху контролната среда. Доминирането на ръководството от едно лице в ПМСП обикновено не означава само по себе си, че ръководството не е проявило и комуникирало подходяща нагласа по отношение на вътрешния контрол и процеса на финансово отчитане. В някои предприятия необходимостта от разрешение от ръководството може да компенсира иначе недостатъчните контроли и да намали риска от измами от страна на служителите. Въпреки това доминирането на ръководството от едно лице може да бъде потенциален недостатък на контрола, тъй като съществува възможност за пренебрегване и заобикаляне на контрола от страна на ръководството.

Разбиране за процеса на предприятието по изготвяне на неговите финансови отчети

6.3.8. По отношение на значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, одиторът следва да получи разбиране за процеса на предприятието по изготвяне на неговите финансови отчети, включително:

(а) счетоводни записи и други документи, които потвърждават класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания във финансовия отчет;

(б) как се инициират сделките и операциите и как информацията за тях се записва, обработва, коригира при необходимост, прехвърля в главната книга и отчита във финансовия отчет;

(в) как се идентифицира, обработва и оповестява информация за събития и условия, различни от сделки и операции; и

(г) ресурсите на предприятието, включително ИТ средата, свързани подточки (а) до (в) по-горе.

Въпросите, които одиторът може да разгледа при получаването на разбиране за процеса на предприятието по изготвяне на неговите финансови отчети във връзка със значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания включват начина, по който:

- *се обработват данните или информацията, отнасящи се до сделки и операции, други събития и условия;*
- *се поддържа целостта на тези данни или информация; и*
- *се използват информационните процеси, персонала и други ресурси.*

Разбирането на одитора може да бъде придобито по различни начини, като е възможно да включва:

- *запитвания към съответния персонал относно процедурите, използвани за иницииране, регистриране, обработка и отчитане на сделките и операциите или относно процеса по финансово отчитане на предприятието;*
- *фактическа проверка на наръчници за политики или процеси или друга документация за процеса по изготвяне на финансовите отчети на предприятието;*
- *наблюдение на изпълнението на политиките или процедурите от страна на персонала на предприятието; или*
- *подбор на сделки и операции и проследяването им през приложимия процес за изготвяне на финансовите отчети (т.е., изпълнение на документално обхождане/проследяващ тест).*

ПМСП с пряко участие на ръководството може да не се нуждае от обширно описание на счетоводните процедури, сложни счетоводни регистри или писмени политики.

Автоматизирани инструменти и техники

Одиторът може също така да използва АИТ, за да получи пряк достъп до базите данни в информационната система на предприятието, в които се съхраняват счетоводните записи на сделките и операциите, или да ги изтегли в цифров вид. Прилагайки АИТ към тази информация, одиторът може да потвърди полученото разбиране за начина, по който

сделките и операциите преминават през информационната система, като проследи счетоводните записи в регистрите или други цифрови записи, свързани с конкретна сделка или операция или цяла популация от сделки или операции, от инициирането им в счетоводните записи до регистрирането им в главната книга. Анализът на пълни или големи съвкупности от сделки и операции може също така да доведе до идентифициране на отклонения от обичайните или очакваните процедури за обработка на тези сделки или операции, което може да доведе до идентифициране на рискове от съществени неправилни отчитания.

6.3.9. По отношение на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания за значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, одиторът следва да получи разбиране за начина, по който ръководството:

(а) идентифицира, избира и прилага уместни методи, предположения и данни, които да са подходящи в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, включително идентифициране на съществените предположения;

(б) разбира степента на несигурност на приблизителното оценяване и адресира тази несигурност, включително избора на точкова приблизителна оценка и свързаните с нея оповестявания за включване във финансовия отчет; и

(в) извършва преглед на резултата или резултатите от предишни приблизителни счетоводни оценки и отговаря на резултатите от този преглед.

6.3.10. Одиторът следва да оцени дали процесът на предприятието по изготвяне на неговите финансови отчети, включително по отношение на приблизителните счетоводни оценки, подкрепя по подходящ начин изготвянето на финансови отчети в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Разбиране за услугите, предоставяни от обслужваща организация

6.3.11. Ако предприятието използва услуги, предоставяни от обслужваща организация и тези услуги имат отношение към процеса на предприятието по изготвяне на неговите финансови отчети, разбирането на одитора в съответствие с параграф 6.3.8. следва да включва:

(а) естеството на услугите, предоставяни от обслужващата организация, и значението на тези услуги за предприятието, включително въздействието им върху системата за вътрешен контрол на предприятието-потребител;

(б) естеството и съществеността на обработените сделки и операции, на сметките или процесите на финансово отчитане, засегнати от обслужващата организация;

(в) степента на взаимодействие между дейностите на обслужващата организация и тези на предприятието-потребител; и

(г) съответните договорни условия за дейностите, осъществявани от обслужващата организация.

Разбирането на одитора следва да е достатъчно, за да осигури подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.

ПМСП често може да използват външни счетоводни услуги, вариращи от обработката на определени сделки или операции (например, обработка на заплати и плащане на данъци върху заплатите) и поддържането на счетоводните им документи до изготвянето на финансовите отчети на ПМСП. Използването на такава обслужваща организация за изготвянето на финансовите отчети не освобождава ръководството на по-малко сложното предприятие и когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, от техните отговорности за финансовия отчет.

Услугите на обслужваща организация са от значение за процеса по изготвяне на финансовите отчети на предприятието, когато тези услуги и контролите върху тях са част от или засягат процеса, описан в параграф 6.3.8.

Разбирането на одитора спомага за информиране на одитора относно естеството и значението на услугите, предоставяни от обслужващата организация, и тяхното въздействие върху системата за вътрешен контрол на предприятието-потребител, което оказва влияние върху естеството и обхвата на работата, която одиторът трябва да извърши по отношение на услугите, предоставяни от обслужващата организация. Значимостта на контролите на

обслужващата организация в сравнение с тези на предприятието зависи от степента на взаимодействие между дейностите на обслужващата организация и тези на предприятието. Например, обслужващата организация може да обработва и осчетоводява сделки или операции, които независимо от това се изисква да бъдат одобрени от предприятието, или обратно, предприятието може да разчита такива контроли да бъдат осъществени в обслужващата организация.

Обслужващата организация може да е ангажирала одитор на обслужващата организация, който да предостави доклад за описанието и проектирането (доклад тип 1) или за описанието, проектирането и оперативната ефективност (доклад тип 2) на контролите в обслужващата организация. Такива доклади могат да предоставят информация на одитора при получаване на разбиране за системата за вътрешен контрол на предприятието-потребител. Настоящият стандарт обаче не е замислен и поради това не включва изисквания, които да се отнасят до използването от одитора на такива доклади като одиторско доказателство за проектирането, внедряването или оперативната ефективност на контролите в обслужващата организация.

Разбиране за контролните дейности на предприятието

6.3.12. Одиторът следва да получи разбиране за контролните дейности на предприятието, като идентифицира контролите, които адресират рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, съгласно изложеното по-долу. За всеки контрол, идентифициран в подточки (а)—(д) по-долу одиторът следва да изпълни процедури, освен проучващите запитвания, за да оцени дали контролът е разработен ефективно и е бил внедрен:

(а) контроли, които адресират рискове, определени като съществени рискове;

(б) контроли над счетоводните записи, включително счетоводни записи за документиране на еднократни, необичайни сделки и операции или корекции;

(в) контроли, ако има такива, за които одиторът планира да тества оперативната ефективност при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на тестването по същество, включително тези контроли, които адресират рискове, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства; и

(г) контроли, ако има такива, отнасящи се до съществени сделки и операции и споразумения със свързани лица, както и съществени сделки и операции и споразумения извън обичайния ход на стопанската дейност;

(д) контроли, ако има такива, в подточки (а) до (г) в предприятието-потребител, отнасящи се до услугите, предоставяни от обслужваща организация, включително такива, които се прилагат по отношение на сделките и операциите, обработвани от обслужващата организация.

Изискването от одитора разбиране за контролните дейности на предприятието включва идентифициране на конкретни контроли, както е уместно при обстоятелствата на предприятието, и оценка на тяхното проектиране и определяне дали контролите са били внедрени. Оценката на проектирането и внедряването на контролите включва оценка на това дали контролът е проектиран ефективно, за да адресира риска от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, или дали е проектиран ефективно, за да подпомогне функционирането на други контроли, както и определяне дали контролът е бил внедрен.

Това подпомага разбирането на одитора за подхода на ръководството за адресиране на определени рискове и следователно осигурява база за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури, отговарящи на тези рискове, дори когато одиторът не планира да тества оперативната ефективност на идентифицираните контроли.

Счетоводни записи

Очаква се контролите върху счетоводните записвания да бъдат идентифицирани при всички одити, тъй като начинът, по който предприятието включва информацията от обработката на сделките и операциите в главната книга, обикновено включва използването на счетоводни записвания, независимо дали са стандартни или нестандартни,

автоматизирани или неавтоматизирани. Степента на идентифициране на други контроли може да варира в зависимост от естеството на предприятието и планирания от одитора подход към допълнителните одиторски процедури. Например, възможно е информационната система на предприятието да не е сложна и одиторът да не възнамерява да тества оперативната ефективност на контролите. Освен това одиторът може да не е идентифицирал съществени рискове или други рискове от съществени неправилни отчитания, за които е необходимо одиторът да оцени проектирането на контролите и да определи дали те са били внедрени. При такъв одит одиторът може да определи, че не са идентифицирани контроли, различни от контролите на предприятието върху счетоводните записи.

Свързани лица

Контролите в ПМСП вероятно са по-малко формални и такива предприятия може да нямат документирани процеси за разглеждане на взаимоотношенията и сделките със свързани лица. Собственикът-управител може да смекчи някои от рисковете, произтичащи от сделки със свързани лица, или потенциално да увеличи тези рискове чрез активно участие във всички основни аспекти на сделките. При такива предприятия одиторът може да получи разбиране за взаимоотношенията и сделките със свързани лица, както и за контролите, които може да съществуват върху тях, чрез запитване до ръководството, съчетано с други процедури, като например наблюдение на дейностите на ръководството по надзора и прегледа и фактическа проверка на съответно наличната документация.

6.3.13. По отношение на контролите, идентифицирани в параграф 6.3.12. одиторът следва:

(а) да идентифицира ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, и да идентифицира какви са тези рискове;

(б) да идентифицира общите ИТ контроли на предприятието, които отговарят на така идентифицираните рискове; и

(в) чрез изпълнение на процедури в допълнение към проучващите запитвания, да оцени дали идентифицираните общи ИТ контроли са проектирани ефективно и са били внедрени.

Разбирането на одитора за процеса по изготвяне на финансовите отчети на предприятието (което може да се осъществи чрез изпълнение на процедури за документално обхождане/проследяващи тестове) включва ИТ средата, имаща отношение към потоците от сделки и операции и обработката на информация. Това е така, защото използването от предприятието на ИТ приложения или други аспекти на ИТ средата може да породи рискове, произтичащи от използването на ИТ (т.е. податливост на контролите за обработка на информация на неефективно проектиране или функциониране или рискове за целостта на информацията).

Степента на разбиране от страна на одитора на процесите на ИТ, включително степента, в която предприятието разполага с въведени в действие общи ИТ контроли, ще варира в зависимост от естеството и обстоятелствата на предприятието и неговата ИТ среда, както и въз основа на естеството и обхвата на контролите, идентифицирани от одитора. Броят на ИТ приложенията, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, също ще варира в зависимост от тези фактори. Общите ИТ контроли подпомагат непрекъснатото правилно функциониране на ИТ средата, включително непрекъснатото ефективно функциониране на контролите върху обработката на информацията и целостта на информацията.

Недостатъци в системата на предприятието за вътрешен контрол

6.3.14. Одиторът следва да определи дали са идентифицирани един или повече недостатъци в системата за вътрешен контрол на предприятието и ако това е така, дали поотделно или в комбинация те представляват съществени недостатъци.

При получаване на разбиране относно системата на предприятието за вътрешен контрол одиторът може да реши, че някои от политиките или процедурите на предприятието не са подходящи за естеството и обстоятелствата на предприятието. Такова решение може да е индикация, която да подпомогне одитора при идентифициране на недостатъци във вътрешния контрол. Ако одиторът е идентифицирал един или повече недостатъци одиторът може

да разгледа ефекта от тези недостатъци върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания и върху разработването на допълнителни одиторски процедури.

Одиторът използва професионална преценка при определяне дали даден недостатък представлява съществен недостатък във вътрешния контрол.

6.4. Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания

Рисковете от съществени неправилни отчитания се идентифицират и оценяват от одитора, за да се определи естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури, необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Тези доказателства дават възможност на одитора да изрази мнение относно финансовия отчет при приемливо ниско ниво на одиторски риск.

6.4.1. Одиторът следва да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка, на ниво:

(а) финансов отчет. При това одиторът следва да определи дали тези рискове засягат рискове на ниво твърдение за вярност и да разгледа естеството и обхвата на всеобхватния ефект на идентифицираните рискове върху финансовия отчет; и

(б) твърдение за вярност за класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания. При това одиторът следва:

(i) да определи уместните твърдения за вярност и свързаните с тях значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания; и

(ii) да оцени вътрешноприсъщия риск по отношение на идентифицираните рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, като оцени вероятността и величината на неправилното отчитане.

Рискове на ниво финансов отчет

Рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет означават рискове, които се отнасят всеобхватно до финансовия отчет като цяло и потенциално засягат много твърдения за вярност. Рисковете от такова естество не са задължително рискове, отнасящи се до конкретни твърдения за вярност на ниво класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания (например, риск от пренебрегване и заобикаляне на контролите от ръководството).

Рискове на ниво твърдение за вярност

При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания одиторът използва твърдения за вярност, за да разгледа различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат. Приложение 5 излага твърдения за вярност, които могат да бъдат използвани от одитора при разглеждане на различните видове неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност..

Твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е уместно твърдение за вярност, когато то има идентифициран риск от съществено неправилно отчитане. Определянето дали дадено твърдение за вярност е уместно твърдение се прави преди да бъдат взети под внимание всякакви свързани с него контроли (т.е., вътрешноприсъщия риск) и се базира на разглеждането от страна на одитора на неправилни отчитания, за които има разумна възможност както да възникнат (т.е., вероятност), така и да са съществени в случай че възникнат (т.е., величина). Значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания са тези, за които има едно или повече уместни твърдения за вярност. Определянето на уместните твърдения за вярност и значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания предоставя база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Оценяване на вътрешноприсъщия риск

Оцененият вътрешноприсъщ риск за конкретен риск от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност представлява преценка в рамките на диапазон, от по-ниска към по-висока, по спектъра на вътрешноприсъщия риск.

При оценяване на вътрешноприсъщия риск, одиторът използва професионална преценка при определяне на значението на комбинацията от вероятността и величината на неправилното отчитане по спектъра на вътрешноприсъщия риск. Преценката относно това къде в границите на диапазона е оценен вътрешноприсъщият риск може да варира в зависимост от естеството, големината и обстоятелствата на предприятието и взема под внимание оценената вероятност и величина на неправилното отчитане.

При преценката на вероятността от неправилно отчитане, одиторът разглежда възможността за възникване на неправилното отчитане. При преценката на величината на неправилното отчитане, одиторът разглежда качествените и количествени аспекти на евентуалното неправилно отчитане (т.е., неправилни отчитания в твърдения за вярност относно класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания биха могли да бъдат преценени като съществени поради тяхното естество, размер и обстоятелства).

При оценяването на вътрешноприсъщия риск, факторите, свързани с изготвянето на информацията, изисквана от приложимата рамка за финансово отчитане, които оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност на неправилно отчитане, може да включват:

- *сложност;*
- *субективност;*
- *промяна;*
- *несигурност (по отношение на приблизителните счетоводни оценки това е несигурността на приблизителното оценяване); или*
- *податливост на неправилно отчитане, дължаща се на предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск.*

Наличието на тези фактори може да породи по-висок вътрешноприсъщ риск и да е индикация, че е възможно МОС за ПМСП да не е подходящ за конкретния одит.

Когато рисковете от съществени неправилни отчитания се отнасят по-всеобхватно до финансовия отчет като цяло и потенциално засягат множество твърдения за вярност, рисковете от съществени неправилни отчитания се оценяват на ниво финансов отчет. При оценяване на риска на ниво твърдение за вярност, одиторът преценява степента, в която рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет оказват влияние върху оценката на вътрешноприсъщите рискове за рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, от значение са и резултатите от обсъждането в екипа по ангажимента и проучващите запитвания, отнасящи се до случаи на измама и до принципа-предположение за действащо предприятие.

Съображения, специфични за предприятията в публичния сектор

При използването на професионална преценка във връзка с оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, одиторите в публичния сектор може да вземат под внимание сложността на нормативните разпоредби и указания и рисковете от неспазване изискванията на компетентните органи.

6.4.2. При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, одиторът следва, на базата на предположението, че при признаване на приходи съществуват рискове от измама, да оцени кои видове приходи, сделки за приходи или твърдения за вярност пораждат такива рискове.

Когато идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, одиторът може да вземе предвид дали при изпълнението на аналитичните процедури, включително такива, свързани със сметки за приходи, са били идентифицирани необичайни или неочаквани взаимоотношения.

Презумпцията, че съществуват рискове от измама при признаването на приходите, може да бъде оборена. Например, въз основа на получените одиторски доказателства одиторът може да заключи, че не съществува риск от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама, свързано с признаването на приходите, в случай че има един- единствен вид проста приходна операция, например приходи от отдаване под наем на един-единствен имот.

6.4.3. При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с приблизителни счетоводни оценки и съответното оповестяване на ниво твърдение за вярност, одиторът следва да вземе под внимание степента, в която приблизителната счетоводна оценка е изложена на несигурност на приблизителното оценяване и степента, в която представеното по-долу е засегнато от сложност, субективност, промяна или предубеденост на ръководството:

(а) изборът и прилагането на метод и използването на предположения и данни; и

(б) изборът на точкова приблизителна оценка на ръководството и свързаните с това оповестявания.

Съществени рискове

6.4.4. Одиторът следва да определи дали някои от оценените рискове от съществени неправилни отчитания представляват, според професионалната преценка на одитора, съществен риск.

Определянето на това кои от оценените рискове от съществени неправилни отчитания са в близост до горната граница на спектъра на вътрешноприсъщия риск и следователно са съществени рискове, е въпрос на професионална преценка, освен ако рискът е от вида, определен да се третира като съществен риск, както е посочено в параграф 6.4.6. Позиционирането в близост до горната граница на спектъра на вътрешноприсъщия риск ще се различава при отделните предприятия и не е задължително да бъде еднакво за дадено предприятие през различните периоди. То може да зависи от естеството и обстоятелствата на предприятието, за което се оценява рискът.

6.4.5. Одиторът следва да определи дали оценените рискове, отнасящи се до взаимоотношения и сделки със свързани лица, и оценените рискове, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, са съществени рискове.

6.4.6. Одиторът следва да третира следните рискове като съществени:

(а) риск от съществено неправилно отчитане в резултат на пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството;

(б) други рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, включително рисковете, които одиторът е идентифицирал в съответствие с параграф 6.4.2; или

(в) идентифицирани значими сделки и операции със свързани лица извън обичайния ход на стопанската дейност.

Независимо че нивото на риска от пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството варира при отделните предприятия, този риск съществува при всички предприятия. Поради непредсказуемия начин, по който може да се осъществи пренебрегването и заобикалянето на контролите, това е риск от съществено неправилно отчитане в резултат на измама и следователно представлява съществен риск.

Оценяване на риска на контрола

6.4.7. Одиторът следва да оцени риска на контрола, ако:

(а) одиторът е определил, че процедурите по същество сами по себе си не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства по отношение на който и да е от рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност; или

(б) одиторът планира на друго основание да тества оперативната ефективност на контролите.

В останалите случаи оценението риск от съществено неправилно отчитане съвпада с оценката на вътрешноприсъщия риск.

Плановете на одитора за тестване на оперативната ефективност на контролите се основават на очакването, че контролите функционират ефективно и това ще формира базата за оценката на одитора на риска на контрола.

Първоначалните очаквания за оперативната ефективност на контролите се базират на оценката на одитора на проектирането и определянето на внедряването на контролите, посочени в параграфи 6.3.12. и 6.3.13. (б). След като одиторът е тествал оперативната ефективност на контролите в съответствие с Част 7, одиторът ще може да потвърди първоначалното очакване относно оперативната ефективност на контролите. Ако контролите не функционират ефективно според очакванията, одиторът ще трябва да преразгледа оценката на риска на контрола.

Оценката на риска на контрола от страна на одитора може да бъде извършена по различни начини в зависимост от предпочитаните одиторски техники или методологии и може да бъде изразена по различни начини. Оценката на риска на контрола може да бъде изразена с помощта на качествени категории (например, рискът на контрола да бъде оценен като максимален, умерен, минимален) или съотнесена към очакванията на одитора за това колко ефективен е контролът или съответно контролите при адресиране на идентифицирания риск, т.е. планираното разчитане на ефективното функциониране на контролите. Например, ако рискът на контрола е оценен като максимален, одиторът не предвижда да разчита на ефективното функциониране на контролите. Ако рискът на контрола е оценен като по-малък от максималния, одиторът предвижда да разчита на ефективното функциониране на контролите.

Когато рутинни бизнес операции са обект на високоавтоматизирана обработка с малка или никаква ръчна намеса, може да не е възможно да се изпълнят само процедури по същество във връзка с риска. Такъв може да бъде случаят при обстоятелства, при които значителна част от информацията на предприятието се инициира, записва, обработва или отчита единствено в електронна форма. При такива случаи:

- *достатъчността и уместността на одиторските доказателства обикновено зависят от ефективността на контролите над точността и пълнотата на информацията;*
- *потенциалът за неправомерно инициране или промяна на информация, които да не могат да бъдат открити, може да бъде по-голям, ако подходящите контроли не функционират ефективно.*

Оценяване на процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания и преразглеждане на оценката на риска

6.4.8. Одиторът следва да оцени дали одиторските доказателства, получени от процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, предоставят подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Ако това не е така, одиторът следва да изпълни допълнителни процедури до получаването на одиторски доказателства, които осигуряват такава база. При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, одиторът следва да вземе под внимание всички одиторски доказателства, получени от процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали те потвърждават или противоречат на твърденията за вярност на ръководството.

6.4.9. Оценката на одитора за рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност може да се промени в хода на одита с получаването на допълнителни доказателства. При обстоятелства, при които одиторът получава одиторски доказателства от изпълнението на допълнителни одиторски процедури или ако е получена нова информация, която не съответства на одиторските доказателства, на които одиторът първоначално е базирал оценката си, одиторът следва да преразгледа оценката и съответно да модифицира допълнително планираните одиторски процедури.

6.4.10. Одиторът следва да запази повишено внимание през целия одит за одиторски доказателства за събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

Ако събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, бъдат идентифицирани, след като одиторът е оценил рисковете, може да е необходимо оценката на одитора за рисковете от съществени неправилни отчитания да бъде преразгледана.

6.5. Оценяване на уместността на използването на МОС за ПМСП

6.5.1. Въз основа на процедурите, изпълнени за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да оцени дали МОС за ПМСП продължава да бъде подходящ за естеството и обстоятелствата на одитираното предприятие.

Първоначалното решение на одитора да използва МОС за ПМСП може да се промени при получаване на нова информация или допълнителни одиторски доказателства при изпълнението на процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. При обстоятелства, при които са получени одиторски доказателства или нова информация, които са в противоречие с първоначалното решение на одитора за използване на МОС за ПМСП, може да се наложи одиторът да промени това първоначално решение за използване на МОС за ПМСП и да премине към използване на МОС или други приложими стандарти съобразно това, което е уместно.

6.6. Специфични изисквания за комуникация

6.6.1. Одиторът следва да комуникира с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление, съществените рискове, идентифицирани от одитора.

6.7. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документирани.

Формата и обхватът на документацията за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания може да са прости и сравнително кратки и се влияят от:

- *естеството, размера и сложността на предприятието и неговата система за вътрешен контрол;*
- *наличието на информация от предприятието;*
- *одиторската методология и технологиите, използвани в хода на одита;*

Не е необходимо да се документира цялото разбиране на одитора за предприятието и свързаните с него въпроси, а по-скоро да се приложат принципите в Част 2.4 и въпросите, отбелязани по-долу.

6.7.1. Одиторът следва да включи следното в одиторската документация:

(а) Ключови елементи на разбирането, получено по отношение на всеки от аспектите на предприятието и неговата среда, приложимата рамка за финансово отчитане, системата за вътрешен контрол на предприятието и процедурите, изпълнени за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания;

(б) Имената на идентифицираните свързани лица (включително промените спрямо предходния период) и естеството на взаимоотношенията със свързаните лица;

(в) Идентифицираните и оценени рискове от съществени неправилни отчитания, включително рискове, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, включително съществени рискове и рискове,

за които процедурите по същество сами по себе си не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства, както и обосновката на направените съществени преценки;

(г) Ако е приложимо, причините за заключението, че не съществува риск от съществени неправилни отчитания поради измама, свързани с признаването на приходите;

(д) Контролите, посочени в параграфи 6.3.12. и 6.3.13, и оценката дали контролът е проектиран ефективно и определянето дали контролът е бил внедрен; и

(е) По отношение на приблизителните счетоводни оценки - ключови елементи от разбирането на одитора за приблизителните счетоводни оценки, включително контролите, когато е уместно, връзката на оценените рискове от съществени неправилни отчитания с допълнителните процедури на одитора, както и всички индикации за предубеденост на ръководството и как са били адресирани.

6.7.2. Одиторът следва да документира базата за оценката дали МОС за ПМСП продължава да бъде подходящ за естеството и обстоятелствата на одитираното предприятие.

7. Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания

Съдържание на настоящата част

Част 7 съдържа теми, отнасящи се до:

- разработването и прилагането на цялостни отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет;
- разработването и прилагането на отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност (т.е., разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури). Допълнителните процедури включват процедури по същество (тестове на детайлите и аналитични процедури по същество) и тестове на контролите (ако е целесъобразно) и са разгледани в настоящата част; и
- процедури по отношение на специфични теми при отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания.

Обхват на настоящата част

Настоящата част излага специфичните изисквания за получаване на одиторски доказателства посредством отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания. Част 2 също излага общите изисквания по отношение на одиторските доказателства. При спазване на изискванията на настоящата част одиторът може да сметне за полезно да се съобрази със следните раздели, които излагат уместни въпроси относно:

- измама – виж Част 1.5.
- закони и нормативни разпоредби – виж Част 1.6.
- свързани лица – виж Част 1.7.
- информация, която да бъде използвана като одиторско доказателство – виж Част 2.3.

7.1. Цели

7.1.1. Целите на одитора са:

(а) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оценените рискове от съществени неправилни отчитания посредством разработване и прилагане на отговори на тези рискове;

(б) да отговори по подходящ начин на рисковете от съществени неправилни отчитания, произтичащи от измами или подозрения за измами;

(в) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно използването от страна на ръководството на предположението за действащо предприятие и свързаните с това оповестявания; и

(г) да отговори по подходящ начин на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закон или нормативна разпоредба, което е било идентифицирано по време на одита.

7.2. Одиторски процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет

7.2.1. Одиторът следва да разработи и приложи цялостни отговори, за да адресира оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, независимо дали те се дължат на измама или грешка.

Цялостните отговори на одитора на ниво финансов отчет, например, да се извършат общи промени в естеството, времето на изпълнение или обхвата на одиторски процедури или корекции в насочените ресурси или да се използват експерти, се базират на тези рискове, които се отнасят всеобхватно до финансовия отчет като цяло. Те могат да

включват например, рискове, произтичащи от отраслови, регулаторни или други външни фактори или въпроси, свързани най-общо с базата за счетоводно отчитане или счетоводните политики на предприятието.

По-специално, цялостните отговори на одитора се влияят и от разбирането на одитора за контролната среда. Контролната среда осигурява цялостна основа за функционирането на другите аспекти на системата за вътрешен контрол на предприятието. Въпреки че контролната среда не предотвратява пряко, нито открива и коригира неправилните отчитания, тя може да окаже влияние върху ефективността на другите контроли в системата за вътрешен контрол. Следователно ефективната контролна среда може да позволи на одитора да има по-голямо доверие във вътрешния контрол и надеждността на одиторските доказателства, генерирани вътрешно в предприятието.

От друга страна недостатъците, които са идентифицирани в контролната среда при получаването на разбиране за системата за вътрешен контрол на предприятието имат обратен ефект и могат да доведат до необходимост от по-обстойни одиторски доказателства от процедури по същество. Слабата контролна среда оказва влияние и върху работата, която може да бъде извършена към междинен период.

7.2.2. При определяне на цялостните отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет, одиторът следва:

(а) да оцени дали изборът и прилагането на счетоводни политики от страна на предприятието, особено на тези, свързани със субективни оценки, може да сочат за финансово отчитане с цел измама, произтичащо от опитите на ръководството да манипулира печалбата; и

(б) да включи елемент на непредсказуемост при избора на естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури.

Включването на елемент на непредсказуемост може да бъде постигнато примерно чрез:

- *изпълнение на процедури по същество по отношение на избрани салда по сметки и твърдения за вярност, които иначе не се подлагат на тестване поради тяхното ниво на същественост или риск.*
- *коригиране на времето на изпълнение на одиторските процедури от това, което иначе се очаква.*
- *използване на различни методи за формиране на извадки.*
- *изпълнение на одиторски процедури в различни местоположения или в местоположения без предварително известие.*

Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента

7.2.3. При определянето на цялостните отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет, одиторът следва да назначи и осъществи надзор над персонала, като взема предвид знанията, уменията и способностите на лицата, на които ще бъдат възложени съществени отговорности по ангажимента, и оценката на одитора на рисковете по отношение на ангажимента от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

7.3. Одиторски процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност

7.3.1. Одиторът следва да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват се базират и са в отговор на оценените рискове, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво твърдение за вярност.

Допълнителните одиторски процедури се състоят от тестове на контролите и процедури по същество. Одиторът може да избере да извърши тестове на контролите или те могат да се изискват при специфични обстоятелства (виж параграф 7.3.2. (г). Процедурите по същество включват тестове на детайлите и аналитични процедури по същество.

Допълнителните одиторски процедури са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и предоставят ясна връзка между допълнителните процедури на одитора и оценката на риска. Ако оценените рискове от съществени неправилни отчитания се дължат на рискове от измама на ниво твърдение за вярност, естеството, времето на изпълнение и обхватът на одиторските процедури може да трябва да бъдат променени, за да се получат одиторски доказателства, които да са по-уместни и надеждни или за да се получи допълнителна потвърждаваща информация.

Не е необходимо одиторът да разработва и изпълнява допълнителни одиторски процедури, когато оценката на риска от съществени неправилни отчитания е под приемливо ниското ниво. Съгласно изискваното обаче от параграф 7.3.14, независимо от оценения риск, одиторът следва да изпълни процедури по същество по отношение на всеки съществен клас сделки и операции, салдо по сметки и оповестяване.

7.3.2. При разработване на допълнителните одиторски процедури одиторът следва:

(а) да вземе под внимание причините за оценката, дадена на риска от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност за всеки значим клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, включително:

(i) вероятността и величината на неправилното отчитане поради характеристиките на значимия клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване (т.е., вътрешноприсъщия риск); и

(ii) дали оценката на риска взема предвид контролите, които адресират риска от съществени неправилни отчитания (т.е., риска на контрола), изисквайки по този начин одиторът да получи одиторски доказателства, за да определи дали контролите функционират ефективно (дали одиторът планира да тества оперативната ефективност на контролите при определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество);

(б) да получи толкова по-убедителни одиторски доказателства, колкото по-висока е оценката на риска от страна на одитора;

(в) при разработване и изпълнение на тестовете на контролите, да получи толкова по-убедителни одиторски доказателства, в колкото по-голяма степен одиторът ще разчита на оперативната ефективност на контролите; и

(г) ако одиторът възнамерява да тества оперативната ефективност на контролите или когато процедурите по същество, сами по себе си, не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност, да разработи и изпълни тестове на контролите, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на тези контроли.

При някои одити одиторът може да не е в състояние да идентифицира много контроли или обхватът на документацията, изготвена от предприятието, за тяхното съществуване или функциониране, може да е ограничен. В такива случаи за одитора може да е по-ефективно да извърши допълнителни одиторски процедури, които са предимно процедури по същество.

Когато получава по-убедителни одиторски доказателства поради по-висока оценка на риска, одиторът може да увеличи количеството на доказателствата или да получи доказателства, които са по-уместни или надеждни, например като постави по-голям акцент върху получаването на доказателства от трети страни или като получи потвърждаващи доказателства от редица независими източници.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

При одита на предприятия от публичния сектор мандатът за одит и всички други специални одиторски изисквания могат да повлияят на преценката на одитора за естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

7.3.3. При разработване на тестове на контролите и тестове на детайлите одиторът следва да определи средствата за избор на обекти за тестване, които да са ефективни с оглед изпълнение на целта на одиторската процедура.

При избора на обекти за тестване от одитора се изисква, съгласно параграф 2.3.1, да определи уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство; другият аспект на ефективността (достатъчността) е важно съображение при избора на обекти за тестване. Средствата, с които разполага одиторът за избор на обекти за тестване, са избор на всички обекти (100% проверка), избор на конкретни обекти и одиторска извадка.

Тестове на контролите

7.3.4. При разработване и извършване на тестовете на контролите одиторът следва да изпълни одиторски процедури в комбинация с проучващи запитвания, за да получи одиторски доказателства относно оперативната ефективност на контролите, включително:

(а) как са били прилагани контролите в подходящите моменти през периода;

(б) последователността, с която са били прилагани; и

(в) от кого и посредством какви средства са били приложени.

7.3.5. Одиторът следва да определи дали контролите, които трябва да бъдат тествани, зависят от други контроли (непреки контроли), и ако това е така, да прецени дали е необходимо да получи доказателства относно ефективното функциониране на непреките контроли.

7.3.6. Одиторът следва да тества контролите за периода от време или през целия период, за който възнамерява да разчита на тези контроли, за да осигури подходяща база за разчитане от страна на одитора.

7.3.7. Ако одиторът получи одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите през междинен период, той следва да получи допълнителни одиторски доказателства за всички последващи съществени промени и да определи допълнителните одиторски доказателства, които трябва да бъдат получени за оставащия период.

7.3.8. Ако одиторът възнамерява да използва одиторски доказателства относно оперативната ефективност на контролите, получени през предходни периоди, одиторът следва:

(а) да вземе под внимание:

(i) ефективността на системата за вътрешен контрол;

(ii) рисковете, произтичащи от характеристиките на контрола (например, неавтоматизиран или автоматизиран);

(iii) ефективността на общитеИТ контроли;

(iv) ефективността на контрола и неговото прилагане от предприятието;

(v) дали липсата на промяна в определен контрол представлява риск поради променящи се обстоятелства; и

(vi) риска от съществено неправилно отчитане и планираната степен на разчитане на контрола; и

(б) да установи, че доказателствата продължават да са уместни чрез получаване на одиторски доказателства относно това дали са настъпили съществени промени в тези контроли след предходния одит. Ако са настъпили съществени промени, одиторът следва да тества контрола през текущия период, а в противен случай - поне веднъж на всеки трети одит.

7.3.9. Ако одиторът възнамерява да разчита на контрол, който е контрол над съществен риск, одиторът следва да тества контрола в текущия период.

7.3.10. Когато оценява оперативната ефективност на контролите, на които одиторът възнамерява да разчита, одиторът следва да оцени дали неправилните отчитания, които са били разкрити от процедурите по същество сочат, че контролите не функционират ефективно. Отсъствието, обаче, на неправилни отчитания, разкрити от процедурите по същество, не

осигурява одиторски доказателства, че контролите, отнасящи се до твърдението за вярност, което се тества, са ефективни.

7.3.11. Ако бъдат открити отклонения от контролите, на които одиторът възнамерява да разчита, той следва да отправи конкретни запитвания, за да разбере тези въпроси и техните потенциални последствия и да определи дали:

(а) тестовете на контролите осигуряват подходяща база за разчитане на контролите;

(б) са необходими допълнителни тестове на контролите; или

(в) рисковете от съществени неправилни отчитания трябва да бъдат адресирани с помощта на процедури по същество.

Процедури по същество

7.3.12. Процедурите по същество на одитора следва да включат процедури по същество, които са конкретно в отговор на съществените рискове. Когато отговорът на съществен риск се състои само от процедури по същество, тези процедури следва да включват тестове на детайлите.

7.3.13. Процедурите по същество на одитора следва да включат одиторски процедури, свързани с приключването на финансовия отчет, включително:

(а) съгласуване или равняване на информацията във финансовия отчет със стоящите в основата счетоводни документи, включително съгласуване или равняване на информацията в оповестяванията, независимо дали тази информация е получена от или извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки; и

(б) проверка на съществените счетоводни записвания и други корекции, направени в хода на изготвянето на финансовия отчет.

7.3.14. Независимо от оценените рискове, процедури по същество следва да бъдат изпълнени за всеки съществен клас сделки и операции, салдо по сметка и оповестяване.

Параграф 7.3.1 изисква одиторът да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, чието естество, време и обхват се базират и са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Поради това процедурите по същество може вече да са били изпълнени за значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.

Не се изисква да бъдат тествани всички твърдения в рамките на даден съществен клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване. При разработването на процедурите по същество, които трябва да бъдат изпълнени, разглеждането от страна на одитора на твърдението или твърденията, при които, ако възникне неправилно отчитане, съществува разумна възможност това неправилно отчитане да е съществено, може да подпомогне идентифицирането на подходящото естество, време и обхват на процедурите, които трябва да бъдат изпълнени.

7.3.15. Ако одиторът е изпълнил процедури по същество към междинна дата, одиторът следва да обхване оставащия период, като изпълни:

(а) процедури по същество, комбинирани с тестове на контролите за междинния период; или

(б) ако одиторът определи, че е достатъчно, единствено допълнителни процедури по същество, които предоставят разумна база за разширяване на одиторските заключения от междинната дата до края на периода.

Аналитични процедури по същество

7.3.16. Ако одиторът използва аналитични процедури по същество за получаване на одиторски доказателства, одиторът следва:

(а) да определи дали аналитичните процедури по същество са подходящи за целите на теста и за даденото твърдение или твърдения за вярност;

(б) да оцени надеждността на данните, въз основа на които се формира очакването на одитора за отчетените суми или съотношения, като се вземат предвид източникът, съпоставимостта, естеството и уместността на наличната информация, както и контролите върху нейното изготвяне;

(в) да разработи очакване за отчетените суми или съотношения и да прецени дали очакването е достатъчно точно, за да идентифицира съществени неправилни отчитания;

(г) да определи размера на разликата между отчетените суми и очакваните стойности, която ще бъде приемлива, без да се изисква допълнително разследване; и

(д) да разследва колебания или взаимоотношения, които са несъвместими с друга уместна информация или които се различават от очакваните стойности със значителна сума, като отправи проучващи запитвания до ръководството и получи уместни одиторски доказателства, съответстващи на отговорите на ръководството, и изпълни допълнителни одиторски процедури, когато това е необходимо с оглед на обстоятелствата.

Аналитичните процедури по същество обикновено са по-приложими за големи обеми от сделки, които обикновено са предвидими във времето. Прилагането на планираните аналитични процедури се основава на очакването, че връзките между данните съществуват и продължават да съществуват при отсъствието на известни условия за обратното. Пригодността на конкретна аналитична процедура обаче зависи от оценката на одитора за това доколко тя ще бъде ефективна за разкриване на неправилно отчитане, което индивидуално или в съвкупност с други неправилни отчитания може да доведе до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет.

Определянето от страна на одитора на размера на разликата с очакванията, която може да бъде приета без допълнително разследване, се влияе от нивото на същественост, като се взема предвид възможността дадено неправилно отчитане, индивидуално или в съвкупност с други неправилни отчитания, да доведе до това финансовият отчет да съдържа съществено неправилно отчитане. С увеличаването на оценения риск намалява размерът на разликата, която се счита за приемлива без разследване, за да се постигне желаното ниво на убедителни доказателства.

Автоматизирани инструменти и техники

Аналитичните процедури може да се извършват с помощта на редица инструменти или техники, които могат да бъдат и автоматизирани. Развитието на технологиите, съчетано с увеличаването на броя и разнообразието на източниците на данни, може да създаде повече възможности за одитора да използва АИТ при изпълнението на аналитични процедури по същество.

Одиторът разполага с безброй източници на информация (например, социални медии, източници на информация със свободен достъп), като някои от тях са по-надеждни от други. Използването на АИТ за изпълнение на аналитични процедури по същество позволява на одитора да включи информация от повече вътрешни и външни за предприятието източници, както и да използва много по-големи обеми от данни при анализите. Независимо от това, отговорността на одитора за адресиране на надеждността на данните, използвани в аналитичните процедури по същество, остава непроменена.

Одиторски извадки

7.3.17. Ако одиторът използва одиторски извадки при отговора си на оценените рискове от съществени неправилни отчитания като средство за избор на обекти за тестване, одиторът следва:

(а) да разгледате целта на одиторските процедури и характеристиките на популацията, от която ще бъде формирана извадката;

(б) да определи размер на извадката, достатъчен, за да намали риска на извадката до приемливо ниско ниво;

(в) да избере обектите за извадката по такъв начин, че всяка извадкова единица в популацията да има шанс да бъде избрана.

(г) да изпълни одиторски процедури, подходящи за съответната цел, върху всеки избран обект. Ако процедурата не е приложима за избрания обект, одиторът следва да я изпълни върху заместващ обект. Ако одиторът не е в състояние да приложи разработените одиторски процедури или подходящи алтернативни процедури към избрания обект, одиторът следва да третира този обект като отклонение от предписания контрол (в случай на тестове на контролите) или неправилно отчитане (в случай на тестове на детайлите).

(д) да разследва естеството и причината за идентифицираните отклонения и неправилни отчитания и да оцени възможния им ефект върху целта на одиторската процедура и други области на одита.

Проектиране на извадката

При проектиране на одиторската извадка съображенията на одитора може да включват:

- *целта на теста, комбинацията от одиторски процедури, която вероятно най-добре ще постигне целта, какви обекти да бъдат избрани, за да се постигне целта, и твърдение за вярност, което се адресира.*
- *естеството на търсените одиторски доказателства и възможните условия за отклонение или неправилно отчитане или други характеристики, свързани с тези одиторски доказателства, ще помогнат на одитора да дефинира какво представлява отклонение или неправилно отчитане и каква популация да използва за формиране на извадката.*

Разглеждането от страна на одитора на характеристиките на популацията може да включва:

- *Дали популацията от обекти, които ще бъдат тествани, е подходяща за постигане на целите на тестването. Извадката няма да идентифицира или тества обекти, които не са включени в популацията. Например, извадка от салда на вземания може да се използва за тестване на съществуването на вземанията, но такава популация не би била подходяща за тестване на пълнотата на вземанията.*
- *Размерът на популацията. В някои случаи не може да се направи статистическо заключение, ако популацията, която трябва да се изследва, е твърде малка, за да се формира извадка.*

Одиторската извадка може да се прилага чрез нестатистически или статистически подходи за формиране на извадка. Статистически заключения могат да бъдат направени на базата на статистически извадки. Нестатистическите извадки могат да се използват в комбинация с други одиторски процедури, които се отнасят до същото твърдение за вярност.

Размер на извадката

Нивото на риска на извадката, който одиторът е готов да приеме, влияе върху размера на изискваната извадка. Колкото по-нисък е рискът, който одиторът е готов да приеме, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката. В Приложение 6 са включени примери за фактори, влияещи върху размера на извадката за тестове на контролите и тестове на детайлите.

Избор на обекти за тестване

При статистическата извадка обектите на извадката се подбират по начин, при който вероятността всеки обект от извадката да бъде избран е известна. При нестатистическата извадка за подбора на обектите в извадката се използва преценка. Важно е одиторът да избере представителна извадка, така че да се избегне предубеденост, като избере обекти в извадката, които имат характеристики, типични за популацията.

Основните методи за избор на извадки са използването на случаен избор, систематичен избор и рисков избор.

7.3.18. В изключително редките случаи, когато одиторът счете, че неправилно отчитане или отклонение, открито в извадката, представлява аномалия, одиторът следва да получи висока степен на сигурност, че такова неправилно отчитане или отклонение не е представително за популацията. Одиторът следва да получи тази степен на сигурност, като изпълни

допълнителни одиторски процедури за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че неправилното отчитане или отклонението не засяга останалата част от популацията.

7.3.19. По отношение тестовете на детайлите, одиторът следва да проектира откритите в извадката неправилни отчитания спрямо популацията.

Не е необходимо неправилно отчитане, за което е установено, че представлява аномалия, да бъде проектирано в останалата част от популацията.

7.3.20. Одиторът следва да оцени:

(а) резултатите от извадката; и

(б) дали използването на одиторски извадки е осигурило разумна база за заключения относно популацията, която е тествана.

По отношение на тестовете на контролите неочаквано високият процент на отклонения в извадката може да доведе до увеличаване на оценения риск от съществени неправилни отчитания, освен ако не бъдат получени допълнителни одиторски доказателства, обосноваващи първоначалната оценка. По отношение на тестовете на детайлите неочаквано висока сума на неправилните отчитания в извадката може да накара одитора да счита, че даден клас сделки и операции или салдо по сметка съдържа съществено неправилно отчитане, при липса на допълнителни одиторски доказателства, че не е налице съществено неправилно отчитане. Също така, в случай на тестове на детайлите, проектираното неправилно отчитане плюс аномалното неправилно отчитане, ако има такова, е най-добрата приблизителна оценка на одитора за неправилното отчитане в популацията.

Ако одиторът достигне до заключението, че одиторската извадка не е осигурила разумна база за заключения относно популацията, която е била тествана, одиторът може:

- *да поискат от ръководството да разследва установените неправилни отчитания и потенциала за допълнителни неправилни отчитания и да направи необходимите корекции; или*
- *да адаптира естеството, времето на изпълнение и обхвата на тези допълнителни одиторски процедури, за да постигне най-добре изискваната степен на сигурност. Например, в случай на тестове на контролите одиторът може да разшири размера на извадката, да тества алтернативен контрол или да модифицира съответните процедури по същество.*

Потвърждения от външни източници

7.3.21. Одиторът следва да разгледа въпроса дали процедури за потвърждение от външни източници трябва да бъдат изпълнени като процедури по същество.

Често процедурите за потвърждение от външни източници са уместни при адресиране на твърдения за вярност, свързани със салда по сметки и техните елементи, но не трябва да бъдат ограничавани до тези позиции. Така например, одиторът може да изиска потвърждение от външни източници относно условията на споразумения, договори или сделки между предприятието и други страни. Процедурите за потвърждение от външни източници могат да бъдат изпълнявани също така за получаване на одиторски доказателства относно отсъствието на определени условия.

7.3.22. При използване на процедури за потвърждение от външни източници одиторът следва да запазва контрол върху:

(а) определянето на информацията, която ще бъде потвърдена или изискана и избора на подходящата потвърждаваща страна;

(б) изготвяне на исканията за потвърждение, включително определяне дали исканията са правилно адресирани и дали съдържат информация за получателя отговорите да бъдат изпращани директно до одитора; и

(в) изпращането на исканията, включително когато е приложимо, последващи искания до потвърждаващата страна.

7.3.23. Ако ръководството откаже да разреши на одитора да изпрати искане за потвърждение, одиторът следва:

(а) да отправи запитване до ръководството относно причините за отказа и да потърси одиторски доказателства за тяхната валидност и обоснованост;

(б) да оцени последствията от отказа на ръководството за оценката на одитора за уместните рискове от съществени неправилни отчитания, включително риск от измама, и за естеството, времето на изпълнение и обхвата на други одиторски процедури; и

(в) да изпълни алтернативни одиторски процедури, разработени с цел получаване на уместни и надеждни одиторски доказателства.

7.3.24. Ако одиторът достигне до заключение, че отказът на ръководството да разреши на одитора да изпрати искане за потвърждение е необоснован или че одиторът не е в състояние да получи уместни и надеждни одиторски доказателства чрез алтернативни одиторски процедури, одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление. Одиторът също така следва да определи последствията за одита и одиторското мнение.[13]

7.3.25. Ако одиторът идентифицира фактори, които пораждат съмнения относно надеждността на отговора на искането за потвърждение, одиторът следва да получи допълнителни одиторски доказателства, за да разсее тези съмнения. Ако одиторът определи, че отговорът на искането за потвърждение не е надежден, одиторът следва да оцени последствията за оценката на уместните рискове от съществени неправилни отчитания, включително риска от измама, както и за свързаното с това естество, време на изпълнение и обхват на други одиторски процедури.

7.3.26. В случай на неполучаване на отговор одиторът следва да изпълни алтернативни одиторски процедури, за да получи уместни и надеждни одиторски доказателства.

7.3.27. Одиторът следва да разследва изключенията, за да определи дали те са индикация за неправилни отчитания.

7.3.28. Одиторът следва да оцени дали резултатите от процедурите за получаване на потвърждение от външни източници, ако има такива, осигуряват уместни и надеждни одиторски доказателства или са необходими допълнителни одиторски доказателства.

7.4. Специфични области на внимание

Действащо предприятие

Отговорностите на одитора са да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства и да достигне до заключение относно:

- *уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет; и*
- *на базата на получените одиторски доказателства, дали е налице съществена несигурност относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.*

Тези отговорности съществуват дори ако рамката за финансово отчитане, използвана при изготвяне на финансовия отчет, не включва изрично изискване ръководството конкретно да извърши оценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

7.4.1. Одиторът следва да оцени преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.[14]

В съответствие с изискванията на настоящата част одиторът трябва да оцени преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. В много случаи

[13] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.14.

[14] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.17.

ръководството на по-малко сложни предприятия може да не е изготвило подробна оценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, а да разчита на задълбочените познания за бизнеса и очакваните бъдещи перспективи. В такива случаи може да е целесъобразно да се обсъди с ръководството средносрочното и дългосрочното финансиране на предприятието, при условие че плановете на ръководството могат да бъдат подкрепени с достатъчни документални доказателства и са в съответствие с разбирането на одитора за предприятието. Следователно оценката на одитора например относно предположението за действащо предприятие може да бъде извършена чрез обсъждане, запитване и фактическа проверка на подкрепящата документация.

Продължаващата подкрепа от страна на собственика-управител често е важна за способността на по-малко сложното предприятие да продължи да функционира като действащо предприятие. Когато ПМСП се финансира до голяма степен със заем от собственика-управител, може да е важно тези средства да не бъдат изтеглени Когато предприятието е зависимо от допълнителна подкрепа от собственика-управител, одиторът може да оцени способността на собственика-управител да изпълни задължението по споразумението за подкрепа. В допълнение одиторът може да поиска писмено потвърждение на условията, свързани с такава подкрепа, и намерението или разбирането на собственика-управител.

7.4.2. При оценяване преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът следва:

(а) да обхване същия период, който е използвало ръководството, съгласно изискването от приложимата рамка за финансово отчитане. Ако този период е по-малко от дванадесет месеца от датата на финансовия отчет, одиторът следва да поиска от ръководството да удължи периода. Ако ръководството не извърши преценка или не я удължи, одиторът следва да разгледа последствията за одиторския доклад. [15]

(б) да разгледа въпроса дали преценката на ръководството включва цялата уместна информация, известна на одитора в резултат на одита.

Одиторът запазва повишено внимание и по отношение на възможността да има известни събития, планирани или не, или условия, които ще настъпят след периода на оценка, използван от ръководството, които може да поставят под въпрос използването от ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвянето на финансовия отчет. Колкото по-далеч в бъдещето са събитията или условията, толкова по-значими трябва да бъдат въпросите, свързани с действащото предприятие, преди одиторът да предприеме по-нататъшни действия.

7.4.3. Одиторът следва да отправи проучващи запитвания до ръководството относно това дали са му известни събития или условия, надхвърлящи периода на оценката на ръководството, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

7.4.4. Ако бъдат идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да реши дали е налице съществена несигурност посредством изпълнение на допълнителни процедури, включително вземане под внимание на смекчаващи фактори. Тези процедури следва да включват:

(а) в случаите, когато ръководството все още не е направило преценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, изискване ръководството да направи такава преценка.

(б) оценяване плановете на ръководството за бъдещи действия, свързани с преценката му за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, оценяване дали съществува вероятност резултатите от тези планове да подобрят положението и дали плановете на ръководството са практически изпълними при конкретните обстоятелства.

[15] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.20.

(в) в случаите, когато предприятието е изготвило прогноза за паричните потоци и анализът на тази прогноза е значим фактор при разглеждането на бъдещите резултати от събития или условия в процеса по оценяване плановете на ръководството за бъдещи действия:

(i) оценяване надеждността на данните, използвани при изготвяне на прогнозата; и

(ii) определяне дали съществуват достатъчно доказателства, подкрепящи предположенията, залегнали в основата на прогнозата.

(г) вземане под внимание дали допълнителни факти или информация са станали известни след датата, на която ръководството е направило преценката.

Съществена несигурност е налице, когато мащабът на потенциалния ефект и вероятността от настъпването му са такива, че съгласно преценката на одитора, е необходимо подходящо оповестяване на естеството и последствията от тази несигурност, в случай на рамка за достоверното представяне - за постигане на достоверно представяне на финансовия отчет или, в случай на рамка за съответствие - за избягване на финансов отчет, който да е подвеждащ.

7.4.5. Ако има значително забавяне на одобрението на финансовия отчет от страна на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление, след датата на финансовия отчет, одиторът следва да отправи проучващи запитвания относно причините за забавата. Ако одиторът счита, че забавата може да е свързана със събития или условия, отнасящи се до преценката относно действащото предприятие, одиторът следва да изпълни при необходимост допълнителни одиторски процедури, както и да вземе под внимание ефекта върху заключението на одитора относно наличието на съществена несигурност.

Пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството

7.4.6. Одиторът следва да разработи и изпълни одиторски процедури, за да:

(а) тества уместността на неавтоматизирани и автоматизирани счетоводни записи, отразени в главната книга, и други корекции, направени при изготвянето на финансовия отчет, включително:

(i) отправяне на проучващи запитвания до лица, участващи в процеса на финансово отчитане, относно неправомерна или необичайна дейност, свързана с обработката на счетоводните записи и други корекции;

(ii) подбор на счетоводни записи и други корекции, направени към края на отчетния период; и

(iii) преценяване на необходимостта от тестване на счетоводните записи и други корекции през целия период.

(б) извърши преглед на приблизителните счетоводни оценки за предубеденост и оцени дали обстоятелствата, пораждащи предубеденост, ако има такава, представляват риск от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама. При извършване на този преглед одиторът следва:

(i) да оцени дали преценките, направени от ръководството и решенията, взети от него, сочат за възможна предубеденост от страна на ръководството на предприятието, дори те да са разумни, разгледани самостоятелно, и представляват риск от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама. Ако това е така, одиторът следва да преоцени приблизителните счетоводни оценки, взети като цяло, и

(ii) да извърши ретроспективен преглед на преценките и предположенията на ръководството, свързани със съществени приблизителни счетоводни оценки, отразени във финансовия отчет за предходната година.

(в) по отношение на значими необичайни сделки и операции извън обичайния ход на стопанска дейност на предприятието или които изглеждат необичайни на друго основание, оцени дали бизнес логиката (или липсата ѝ) на сделките и операциите подсказва, че те може да са били сключени или осъществени с оглед на финансово отчитане с цел измама или прикриване на неправомерното присвояване на активи.

(г) отговори на идентифицираните рискове от пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството в степента, в която това не е адресирано вече от подточки (а) до (в).

Независимо че нивото на риска от пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството варира при отделните предприятия, този риск съществува при всички предприятия. Поради непредсказуемия начин, по който може да се осъществи пренебрегването и заобикалянето на контролите, това е риск от съществено неправилно отчитане в резултат на измама и следователно представлява съществен риск.

Съществената неправилно отчитане във финансовия отчет в резултат на измама често включва манипулирането на процеса на финансово отчитане посредством документиране на неправомерни или неразрешени счетоводни записвания. Такива може да възникнат през цялата година или към края на периода или и двете, а ръководството може да направи корекции в сумите, отчетени във финансовия отчет, които да не са отразени в счетоводни записвания, например, посредством прекласифициране.

Автоматизирани инструменти и техники

При неавтоматизирани системи за главна книга нестандартните счетоводни записвания могат да бъдат установени чрез фактическа проверка на главната книга, дневниците и съпътстващата документация. Когато за воденето на главната книга и изготвянето на финансовите отчети се използват автоматизирани процедури, такива записи могат да съществуват само в електронна форма и следователно може да бъдат по-лесно идентифицирани чрез използването на АИТ.

Свързани лица

7.4.7. Одиторът следва да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оценените рискове от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица, включително фактическа проверка на:

(а) банкови и правни потвърждения, получени като част от одиторските процедури;

(б) протоколи от заседанията на акционерите и на лицата, натоварени с общо управление; и

(в) други записи или документи, които одиторът счита за необходими с оглед на обстоятелствата, свързани с предприятието.

7.4.8. Ако одиторът идентифицира договорености или информация, които предполагат съществуването на взаимоотношения или сделки със свързани лица, които ръководството преди това не е идентифицирало или оповестило пред одитора, одиторът следва да определи дали стоящите в основата обстоятелства потвърждават съществуването на тези взаимоотношения или сделки.

7.4.9. Ако одиторът идентифицира свързани лица или съществени сделки със свързани лица, които ръководството не е идентифицирало преди това или не е оповестило пред одитора, одиторът следва:

(а) когато приложимата рамка за финансово отчитане установява изисквания по отношение на свързаните лица:

(i) да изиска ръководството да идентифицира всички сделки и операции с новоидентифицираните свързани лица за допълнително оценяване от одитора;

(ii) да оправи проучващо запитване защо контролите на предприятието над взаимоотношенията и сделките със свързани лица не са позволили идентифицирането или оповестяването на взаимоотношенията или сделките със свързаните лица;

(б) да изпълни подходящи одиторски процедури по същество по отношение на такива новоидентифицирани свързани лица или съществени сделки със свързани лица;

(в) да преразгледа риска, че може да съществуват други свързани лица или други съществени сделки със свързани лица, които ръководството преди това не е идентифицирало или оповестило пред одитора и да изпълни при необходимост допълнителни одиторски процедури; и

(г) ако липсата на оповестяване от страна на ръководството изглежда преднамерена (и следователно индикация за риск от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама), да оцени последствията за одита.

Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента

7.4.10. Ако одиторът идентифицира свързани лица или съществени сделки със свързани лица, които ръководството не е идентифицирало или оповестило преди това пред одитора, одиторът следва своевременно да комуникира уместната информация до останалите членове на екипа по ангажимента.

7.4.11. По отношение на идентифицирани съществени сделки и операции със свързани лица извън обичайния ход на стопанска дейност на предприятието одиторът следва:

(а) да извърши фактическа проверка на стоящите в основата договори или споразумения, ако има такива, и оцени дали:

(i) бизнес логиката (или липсата й) на сделките и операциите подсказва, че те може да са били сключени или осъществени с оглед на финансово отчитане с цел измама или прикриване на неправомерното присвояване на активи;

(ii) условията на сделките и операциите са в съответствие с обясненията на ръководството; и

(iii) сделките и операциите са били подходящо осчетоводени, представени и оповестени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

(б) да получи одиторски доказателства, че сделките и операциите са били разрешени и одобрени по подходящ начин.

7.4.12. Ако одиторът идентифицира съществени сделки и операции извън обичайния ход на стопанската дейност на предприятието, одиторът следва да отправи проучващо запитване до ръководството относно естеството на тези сделки или операции и дали в тях е възможно да участват свързани лица.

7.4.13. Ако ръководството твърди във финансовия отчет, че сделката или операцията със свързани лица е осъществена при условия, еквивалентни на тези, които преобладават при сделки и операции с несвързани лица, одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това твърдение за вярност.

Приблизителни счетоводни оценки

7.4.14. Одиторът следва да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, свързани с приблизителните счетоводни оценки, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, включително за свързаните с тях оповестявания.

7.4.15. Допълнителните одиторски процедури на одитора в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, свързани с приблизителна счетоводна оценка, следва да включват един или повече от следните подходи:

(а) получаване на одиторски доказателства от събития, настъпили до датата на одиторския доклад (виж параграф 7.4.16).

(б) тестване на начина, по който ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка (виж параграфи 7.4.17–7.4.18).

(в) разработване на точкова приблизителна счетоводна оценка или диапазон на одитора (виж параграф 7.4.19).

Като се има предвид естеството на много приблизителни счетоводни оценки при ПМСП, окончателният резултат от дадена приблизителна счетоводна оценка може да стане известен преди датата на одиторския доклад. При тези обстоятелства одиторските доказателства, получени от събития, настъпили до датата на одиторския доклад, могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания. За някои приблизителни счетоводни оценки обаче събитията, настъпили до

датата на одиторския доклад, може да не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали съответната приблизителна счетоводна оценка е разумна или съдържа неправилно отчитане (например, когато събитията или условията се разгръщат в течение на продължителен период). При такива обстоятелства допълнителните одиторски процедури на одитора включват подходите в подточки (б) или (в).

Получаване на одиторски доказателства от събития, настъпили до датата на одиторския доклад

7.4.16. Когато допълнителните одиторски процедури включват получаване на одиторски доказателства от събития, настъпили до датата на одиторския доклад, одиторът следва да прецени дали одиторските доказателства са достатъчни и уместни, като вземе предвид всички промени в обстоятелствата и други уместни условия между събитието и датата на оценяване, които могат да повлияят на уместността на тези доказателства.

Тестване на начина, по който ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка

7.4.17. Когато тества начина, по който ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка, допълнителните одиторски процедури следва да адресират въпросите дали:

(а) избраният метод е подходящ;

(б) съществените предположения и данни са последователни и подходящи и дали тяхната цялост се запазва при прилагане на метода;

(в) промените в сравнение с предходни периоди в метода, съществените предположения и данни са подходящи;

(г) ръководството има намерение да извърши конкретни действия;

(д) преценките, направени при избора на метода, съществените предположения и данни, пораждат индикации за възможна предубеденост на ръководството. Когато бъдат идентифицирани индикации за възможна предубеденост на ръководството, одиторът следва да оцени последствията за одита. Когато е налице намерение за въвеждане в заблуждение, предубедеността на ръководството има характер на измама;

(е) данните са уместни и надеждни при конкретните обстоятелства; и

(ж) изчисленията са математически точни и дали преценките са били приложени по последователен начин.

Метод, съществени предположения и данни

Подходящите съображения за одитора във връзка с уместността на метода, съществените предположения и данни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане и ако е приложимо, уместността на промените спрямо предходния период, може да включват:

- *логическата обосновка на ръководството за избора на метод, предположение и данни;*
- *дали методът, предположението и данните са подходящи при дадените обстоятелства предвид естеството на приблизителната счетоводна оценка, изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, както и бизнеса, отрасъла и средата, в която предприятието осъществява дейността си;*
- *дали промяната в сравнение с предходни периоди при избора на метод, предположение или данни се основава на нови обстоятелства или нова информация. Когато това не е така, промяната може да не е разумна, нито да е в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Произволните промени в приблизителната счетоводна оценка могат да доведат до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет или да са индикация за възможна предубеденост на ръководството.*
- *когато ръководството е определило, че различни методи водят до диапазон от значително различаващи се приблизителни оценки, как ръководството е проучило причините за тези разлики.*

- *дали съществените предположения са несъвместими помежду си и с тези, използвани в други приблизителни счетоводни оценки.*

7.4.18. Допълнителните одиторски процедури следва да адресират въпроса дали в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане ръководството е предприело подходящи стъпки за разбиране на несигурността на приблизителното оценяване и адресирането й чрез избор на подходящи точкови приблизителни оценки и разработване на съответните оповестявания. Когато ръководството не е предприело подходящи стъпки, одиторът следва:

(а) да изиска ръководството да изпълни допълнителни процедури, за да разбере несигурността на приблизителното оценяване или да я адресира посредством преразглеждане на избора на точковата приблизителна оценка на ръководството или обмисляне предоставянето на допълнителни оповестявания, свързани с несигурността на приблизителното оценяване; и

(б) ако одиторът определи, че отговорът на ръководството на искането на одитора не адресира достатъчно несигурността на приблизителното оценяване, в степента, в която това е практически възможно, да разработи точкова приблизителна оценка или диапазон на одитора.

Когато приложимата рамка за финансово отчитане не посочва как да се избере точкова приблизителна оценка измежду разумно възможните резултати или не изисква конкретни оповестявания, упражняването на преценка от страна на ръководството е важно съображение за одитора по отношение на уместността на избраната точкова приблизителна оценка и свързаните с нея оповестявания.

Въпросите, които може да са уместни за одитора по отношение на оповестяванията на ръководството относно несигурността на приблизителното оценяване, включват изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, която може да изисква оповестявания:

- *които описват сумата като приблизителна счетоводна оценка и обясняват естеството и ограниченията на процеса по изготвянето ѝ; и*
- *относно съществената информация за счетоводните политики, свързани с приблизителните счетоводни оценки, която може да включва съществени или критично важни преценки на ръководството, както и съществени прогнозни предположения или други източници на несигурност на приблизителното оценяване.*

Разработване на точкова приблизителна счетоводна оценка или диапазон на одитора

7.4.19. Когато одиторът разработва точкова приблизителна оценка или диапазон, за да оцени точковата приблизителна оценка на ръководството, допълнителните одиторски процедури следва да включват одиторски процедури за:

(а) оценяване дали използваните методи, предположения или данни са подходящи в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане; и

(б) определяне, че диапазонът включва само суми, които са подкрепени от достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Решението на одитора да разработи точкова приблизителна оценка вместо диапазон може да зависи от естеството на приблизителната счетоводна оценка и от професионалната преценка на одитора при конкретните обстоятелства. Например, естеството на приблизителната счетоводна оценка може да бъде такова, че да се очаква по-малка вариативност в разумно възможните резултати. При тези обстоятелства е възможно разработването на точкова приблизителна оценка да бъде ефективен подход, особено когато тя може да бъде разработена с по-висока степен на точност.

Изискването одиторът да определи, че диапазонът включва само суми, които са подкрепени с достатъчни и уместни одиторски доказателства, не означава, че от одитора се очаква да получи одиторски доказателства в подкрепа на всеки възможен резултат в диапазона поотделно. По-скоро е вероятно одиторът да получи доказателства, за да

определи, че точките в двата края на диапазона са разумни при конкретните обстоятелства, като по този начин се потвърди, че сумите, попадащи между тези две точки, също са разумни.

Материални запаси

7.4.20. Ако материалните запаси са съществени за финансовия отчет, одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно наличието и състоянието на материалните запаси, като:

(а) присъства, освен ако не е практически неосъществимо, на инвентаризацията, за да:

(i) оцени указанията и процедурите на ръководството за регистриране и контролиране на резултатите от инвентаризацията в предприятието;

(ii) наблюдава изпълнението на инвентаризационните процедури на ръководството;

(iii) извърши фактическа проверка на материалните запаси; и

(iv) извърши контролни изброявания.

(б) изпълни одиторски процедури върху окончателните записвания във връзка с материалните запаси на предприятието, за да определи дали те отразяват точно резултатите от инвентаризацията; и

(в) ако инвентаризацията е на дата, различна от датата на финансовия отчет, изпълни одиторски процедури, за да получи одиторски доказателства относно това дали промените в материалните запаси между датата на инвентаризацията и датата на финансовия отчет са документирани по подходящ начин.

7.4.21. Ако одиторът не е присъствал на инвентаризацията поради непредвидени обстоятелства, одиторът следва да извърши или наблюдава някои инвентаризационни изброявания на алтернативна дата и да изпълни одиторски процедури върху сделките и операциите в междинния период. Ако присъствието на инвентаризацията е практически неосъществимо, одиторът следва да изпълни алтернативни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно наличието и състоянието на материалните запаси или ако това не е възможно, да определи ефекта върху одиторския доклад.[16]

В някои случаи присъствието на инвентаризацията на материалните запаси може да се окаже невъзможно. Това може да се дължи на фактори като естеството и местоположението на материалните запаси, например, когато материалните запаси се съхраняват на място, което може да представлява заплаха за безопасността на одитора. Въпросът за общите неудобства, трудности, време или разходи обаче не са достатъчни, за да подкрепят решението на одитора, че присъствието е практически неосъществимо. В някои случаи, когато присъствието е практически неосъществимо, алтернативните одиторски процедури, например фактическа проверка на документацията за последваща продажба на конкретни материални запаси, придобити или закупени преди инвентаризацията на материалните запаси, могат да осигурят достатъчно и уместни одиторски доказателства за наличието и състоянието на материалните запаси. В други случаи обаче може да не е възможно да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства относно съществуването и състоянието на материалните запаси чрез изпълнението на алтернативни одиторски процедури. В такива случаи от одитора се изисква да модифицира мнението в одиторския доклад в резултат на ограничението в обхвата.

7.4.22. Ако материални запаси, намиращи се на отговорно пазене и под контрола на трето лице, са съществени за финансовия отчет, одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно съществуването и състоянието на тези материални запаси чрез потвърждаване на количествата и състоянието им или чрез извършване на фактическа проверка или други одиторски процедури, подходящи при конкретните обстоятелства.

[16] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.15.

Съдебни дела и искове

7.4.23. Одиторът следва да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, за да идентифицира съдебни дела и искове с участието на предприятието, които биха могли да породят рискове от съществени неправилни отчитания, включително:

(а) проучващи запитвания до ръководството и когато е приложимо, до други лица в предприятието, включително вътрешнофирмения юридически съветник на предприятието;

(б) фактическа проверка на протоколи от заседания на лицата, натоварени с общо управление, и кореспонденцията между предприятието и външен юридически съветник; и

(в) фактическа проверка на разходите за водене на съдебни дела и други юридически разходи.

7.4.24. Ако одиторът прецени, че съществува риск от съществени неправилни отчитания във връзка с идентифицирани съдебни дела или искове, или когато изпълнените одиторски процедури показват, че може да съществуват други съществени съдебни дела или искове, одиторът, в допълнение към процедурите, изисквани от настоящия стандарт, следва да потърси пряка комуникация с външния юридически съветник на предприятието. Одиторът следва да направи това чрез писмо със запитване, изготвено от ръководството и изпратено от одитора, в което се иска външният юридически съветник на предприятието да комуникира директно с одитора. [17]

7.4.25. Одиторът следва да модифицира мнението в одиторския доклад, [18] ако:

(а) ръководството отказва да даде на одитора разрешение да комуникира или да се срещне с външния юридически съветник на предприятието или външният юридически съветник на предприятието отказва да отговори по подходящ начин на писмото със запитването, или му е забранено да отговори; и

(б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства посредством изпълнение на алтернативни одиторски процедури.

Одиторски процедури, когато е идентифицирано или се подозира неспазване на изискванията на закон или нормативна разпоредба

7.4.26. Одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно спазването на разпоредбите на тези закони и нормативни актове, които по общо признание имат пряк ефект върху определянето на съществени суми и оповестявания във финансовия отчет.[19]

7.4.27. Ако на одитора стане известна информация, касаеща случай на неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби, одиторът следва:

(а) да разбере естеството и обстоятелствата и да получи допълнителна информация, необходима, за да се оцени възможният ефект върху финансовия отчет;

(б) да обсъди неспазването на изискванията с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление, освен ако това не му е забранено от закон или нормативна разпоредба;

(в) ако не може да бъде получена достатъчно информация относно подозирано неспазване на изискванията, да оцени ефекта върху одиторското мнение от липсата на достатъчни и уместни одиторски доказателства; и

(г) да оцени последствията върху други аспекти на одита, включително оценката от страна на одитора на риска и надеждността на писмените изявления, и да предприеме подходящи действия.[20]

---

[17] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.14.

[18] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.16.

[19] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.10.

[20] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграфи 9.5.11., 9.5.12. и 9.5.13.

Използване на услугите на обслужваща организация

7.4.28. Ако предприятието използва услугите на обслужваща организация, одиторът следва:

(а) да определи дали в предприятието са налице достатъчни и уместни одиторски доказателства относно уместните твърдения за вярност във финансовия отчет и ако това не е така,

(б) да изпълни допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Следните процедури биха могли да бъдат взети под внимание от одитора с цел получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства:

- *фактическа проверка на данни и документи, държани от предприятието-потребител;*
- *фактическа проверка на данни и документи, държани от обслужващата организация;*
- *получаване на потвърждения за салда и сделки от обслужващата организация в случаите, когато предприятието-потребител поддържа свои независими данни за салда и сделки.*

Използване на работата на експерт на ръководството

7.4.29. Ако информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство, е изготвена, използвайки работата на експерт на ръководството, одиторът следва, държейки сметка за значението на работата на този експерт за целите на одитора, да оцени уместността на работата на експерта като одиторско доказателство по отношение на съответното твърдение за вярност.

Съображенията при оценяване уместността на работата на експерта на ръководството може да включват:

- *уместността и разумността на констатациите или заключенията на този експерт, тяхното съответствие с други одиторски доказателства и дали те са били отразени по подходящ начин във финансовия отчет;*
- *ако работата на този експерт включва използване на съществени предположения и методи, уместността и разумността на тези предположения и методи;*
- *ако работата на този експерт включва използване на първични данни, уместността, пълнотата и точността на тези първични данни; и*
- *ако работата на този експерт включва използване на информация от външен информационен източник, уместността и надеждността на тази информация.*

Използване на работата на експерт на одитора

7.4.30. Когато одиторът е решил да използва работата на експерт на одитора, одиторът следва да оцени адекватността на работата на експерта на одитора, включително:

(а) уместността и разумността на констатациите или заключенията на този експерт и тяхното съответствие с други одиторски доказателства;

(б) ако работата на този експерт включва използване на съществени предположения и методи, уместността и разумността на тези предположения и методи при конкретните обстоятелства; и

(в) ако работата на този експерт включва използване на първични данни, които са важни за работата на експерта, уместността, пълнотата и точността на тези първични данни.

7.4.31. Ако одиторът реши, че работата на експерта на одитора не е адекватна за целите на одитора, одиторът следва да договори извършването на допълнителна работа от този експерт или да изпълни допълнителни одиторски процедури, подходящи за конкретните обстоятелства.

7.5. Натрупване на неправилни отчитания

7.5.1. Одиторът следва да натрупва идентифицираните по време на одита неправилни отчитания, с изключение на тези, които са очевидно незначителни.

Неправилните отчитания, които са очевидно незначителни, са от изцяло различен (по-малък) мащаб или от изцяло различно естество в сравнение тези, които са определени като съществени, и са неправилни отчитания, които са очевидно без последствия, независимо дали взети поотделно или като съвкупност, и независимо дали преценявани според критерии за естество, размер или обстоятелства. Когато е налице несигурност относно това дали една или повече позиции са очевидно незначителни, счита се, че това неправилно отчитане не е очевидно незначително.

7.5.2. Одиторът следва да изиска ръководството да коригира всички неправилни отчитания, натрупани по време на одита.

7.5.3. Ако по искане на одитора ръководството е проучило класа сделки и операции, салдото по сметка или оповестяването и е коригирало неправилните отчитания, които са били открити, одиторът следва да изпълни допълнителни одиторски процедури, за да определи дали неправилни отчитания продължават да съществуват.

Такова искане може да бъде отправено например на базата на проектирането от страна на одитора на неправилните отчитания, идентифицирани в одиторската извадка, спрямо цялата популация, от която е формирана извадката.

7.5.4. Ако по време на одита одиторът идентифицира неправилно отчитане, одиторът следва да оцени дали това неправилно отчитане е индикация за измама. Ако такава индикация е налице, одиторът следва да определи последствията за други аспекти на одита, включително за идентифицираните и оценени рискове от съществени неправилни отчитания и надеждността на изявленията на ръководството.

Доколкото измамата включва стимул или натиск, усетена възможност за извършването ѝ или известно рационално обяснение на действието, малко вероятно е случаят на измама да е изолирано явление. Съответно, неправилни отчитания, като например, многобройни неправилни отчитания, макар кумулативният им ефект да не е съществен, може да са индикация за риск от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама.

7.5.5. Ако одиторът идентифицира неправилно отчитане, което е възможно да е резултат от измама, и подозира, че е замесено ръководството, одиторът следва:

(а) да преоцени риска от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама, и отговорите на одитора на този риск; или

(б) да прецени дали обстоятелства или условия не сочат за възможно тайно споразумяване или сговаряне с участието на служители, ръководството или трети страни, когато преразглежда надеждността на преди това получените доказателства.

Последствията от идентифицирана или подозирана измама зависят от обстоятелствата. Така например, иначе незначителна измама може да се окаже значителна, ако в нея е замесено висшето ръководство. При такива обстоятелства надеждността на получените преди това доказателства може да бъде поставена под въпрос, тъй като е възможно да възникнат съмнения относно пълнотата и истинността на направените изявления и относно истинността на счетоводните записи и документация. Може също така да съществува възможност за тайно споразумяване или сговаряне с участието на служители, ръководството или трети страни.

7.5.6. Одиторът следва да определи дали обхватът, времето за изпълнение и ръководството на одита трябва да бъдат преразгледани, ако:

(а) естеството на идентифицираните неправилни отчитания и обстоятелствата на тяхното възникване показват, че е възможно да съществуват и други неправилни отчитания, които в съвкупност с неправилните отчитания, натрупани по време на одита, биха могли да бъдат съществени; и

(б) съвкупността от неправилните отчитания, натрупани по време на одита, доближава нивото на същественост.

7.6. Специфични изисквания за комуникация

7.6.1. Одиторът следва своевременно да комуникира:

(а) до лицата, натоварени с общо управление, в писмен вид, идентифицираните по време на одита съществени недостатъци в системата на предприятието за вътрешен контрол.

(б) до ръководството:

(i) в писмен вид, въпросите, които са били комуникирани до лицата, натоварени с общо управление (освен ако при конкретните обстоятелства не би било целесъобразно да се комуникира директно с ръководството); и

(ii) други идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол, които не са били комуникирани, но са от достатъчна важност, за да заслужават вниманието на ръководството.

7.6.2. Във връзка с комуникирането на съществените недостатъци до лицата, натоварени с общо управление, одиторът следва да включи описание и обяснение на потенциалния ефект от недостатъците и достатъчна информация, за да се разбере контекстът на комуникацията.

При описване на контекста на одиторската комуникация одиторът може да поясни, че:

- *целта на одита е одиторът да изрази мнение относно финансовия отчет;*
- *одитът включва разглеждане на вътрешния контрол, имащ отношение към изготвянето на финансовия отчет, за да се разработят одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол; и*
- *въпросите, които се докладват са ограничени до тези недостатъци, които одиторът е идентифицирал по време на одита и за които одиторът е достигнал до заключение, че са от достатъчна важност, че да заслужават да бъдат докладвани до лицата, натоварени с общо управление.*

7.6.3. Когато комуникира с ръководството и съобразно случая, с лицата, натоварени с общо управление, одиторът следва да прецени дали има въпроси за комуникиране, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки. При това одиторът следва да вземе под внимание дали причините за рисковете от съществени неправилни отчитания са свързани с несигурността на приблизителното оценяване или ефекта от сложност, субективност, промяна или предубеденост на ръководството при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания.

7.7. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документирани.

7.7.1. Одиторът следва да включи следното в одиторската документация:

(а) Цялостните отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет;

(б) Връзката между изпълнените процедури и оценените рискове на ниво твърдение за вярност;

(в) Резултатите от одиторските процедури, включително заключенията, когато те не са очевидни на друго основание;

(г) Резултатите от одиторските процедури, разработени за адресиране на риска от пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството;

(д) Всички неправилни отчитания, натрупани по време на одита и дали те са били коригирани; и

(е) Ако одиторът планира да използва одиторски доказателства относно оперативната ефективност на контролите, получени при предходни одити, заключенията, до които е достигнато във връзка с разчитането на такива контроли, които са били тествани при предходен одит.

7.7.2. Когато оценениият риск от съществено неправилно отчитане се дължи на измама, документацията на одитора следва да включва конкретния отговор на измамата.

7.7.3. Когато одиторът е идентифицирал или подозира неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, одиторът следва да документира:

(а) резултатите от обсъжданията с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление и други лица, включително как е отговорено на съответния въпрос; и

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

7.7.4. По отношение на приблизителни счетоводни оценки, одиторът следва да документира съществените преценки, отнасящи се до определянето от страна на одитора дали приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане или са неправилно отчетени.

8. Достигане до заключения

Съдържание на настоящата част

Част 8 излага изискванията за:

- оценяване на коригираните и некоригирани неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита.
- оценяване на последващите събития.
- дейностите по достигане до заключения, включително свързаните с тях оценявания.
- достигане до заключение относно принципа-предположение за действащо предприятие и свързаните с него оповестявания.
- получаване на писмени изявления и изпълнение на заключителни аналитични процедури.

Обхват на настоящата част

Извършените оценявания и заключенията, до които е достигнато, ще формират базата за одиторското мнение в Част 9.

8.1. Цели

8.1.1. Целите на одитора са:

(а) да оцени ефекта от идентифицираните неправилни отчитания върху одита и ефекта от некоригираните неправилни отчитания върху финансовия отчет;

(б) да достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, дали е налице съществена несигурност, свързана със събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие; и

(в) да достигне до заключение дали са били получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да се базира одиторското мнение.

8.2. Оценяване на неправилните отчитания, идентифицирани по време на одита

8.2.1. Ако ръководството откаже да коригира някои или всички неправилни отчитания, комуникирани от одитора, одиторът следва да разбере причините, поради които ръководството не е извършило корекциите, и да вземе това разбиране предвид при оценката дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания.

8.2.2. Преди да оцени ефекта от некоригираните неправилни отчитания, одиторът следва да направи повторна оценка на нивото на същественост, за да потвърди дали то остава подходящо в контекста на действителните финансови резултати на предприятието.

8.2.3. Одиторът следва да определи дали некоригираните неправилни отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са съществени, като вземе под внимание:

(а) естеството и размера на неправилните отчитания, както във връзка с конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, така и по отношение на финансовия отчет като цяло, а също и конкретните обстоятелства при тяхното възникване; и

(б) ефекта от некоригираните неправилни отчитания, отнасящи се до предходни периоди, върху уместните класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и финансовия отчет като цяло.

8.3. Аналитични процедури, които подпомагат формирането на цялостно заключение

8.3.1. Одиторът следва да разработи и изпълни аналитични процедури към края на одита, които го подпомагат при формирането на цялостно заключение относно това дали финансовият отчет е в съответствие с разбирането на одитора за предприятието и при идентифицирането на индикации за преди това неидентифициран риск от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама.

8.3.2. Одиторът следва да проучи колебания или взаимовръзки, които не са в съответствие с друга уместна информация, получена в хода на одита, чрез отправяне на проучващо запитване до ръководството и изпълнение на други одиторски процедури, необходими при конкретните обстоятелства.

8.4. Последващи събития

Финансовият отчет може да бъде повлиян от определени събития, които възникват след датата на финансовия отчет. Много рамки за финансово отчитане изрично посочват такива събития. Обикновено тези рамки за финансово отчитане идентифицират два вида събития:

- *такива, които предоставят доказателства за условия, съществували към датата на финансовия отчет; и*
- *такива, които предоставят доказателства за условия, възникнали след датата на финансовия отчет.*

От одитора обаче не се очаква да изпълнява допълнителни процедури върху въпроси, за които преди това приложените одиторски процедури са осигурили удовлетворителни заключения.

Събития, възникнали между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад

8.4.1. Одиторът следва да изпълни одиторски процедури, разработени за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че всички събития, възникнали между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад, които изискват корекция или оповестяване във финансовия отчет, са били идентифицирани.

8.4.2. Одиторът следва да изпълни тези процедури в съответствие с параграф 8.4.1. за периода от датата на финансовия отчет до датата на одиторския доклад, или колкото е възможно по-близо до тази дата, включително:

(а) получаване на разбиране за всички процедури, които ръководството е установило, за да гарантира, че последващите събития биват идентифицирани.

(б) отправяне на проучващо запитване до ръководството и когато е уместно, до лицата, натоварени с общо управление, дали са настъпили последващи събития, които биха могли да окажат влияние върху финансовия отчет.

(в) запознаване с протоколите от заседанията на собствениците, ръководството и лицата, натоварени с общо управление, проведени след датата на баланса, и запитване за въпроси, обсъждани на такива заседания, за които все още не са налични протоколи.

(г) запознаване с месечната или тримесечна финансова информация на предприятието, ако такава е налице.

8.4.3. Ако одиторът е идентифицирал събития, които изискват корекция на финансовия отчет или оповестяване в него, за да бъдат спазени изискванията на приложимата за предприятието рамка за финансово отчитане при изпълнение на процедурите в параграфи 8.4.1. и 8.4.2, одиторът следва да определи дали всяко такова събитие е отразено по подходящ начин във финансовия отчет.

Факти, които стават известни на одитора след датата на одиторския доклад, но преди датата на издаване на финансовия отчет

8.4.4. Одиторът няма задължение да изпълнява одиторски процедури по отношение на финансовия отчет след датата на одиторския доклад. Ако обаче на одитора станат известни факти или събития, които ако бяха известни на одитора към датата на одиторския доклад, но преди финансовият отчет да бъде издаден, биха могли да станат причина одиторът да измени одиторския доклад, одиторът следва да обсъди с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо

управление, и да реши дали финансовият отчет се нуждае от изменение и ако това е така – да отправи запитване до ръководството как то възнамерява да адресира въпроса.

8.4.5. Ако ръководството измени финансовия отчет, одиторът следва да изпълни одиторските процедури, необходими при конкретните обстоятелства, върху изменението, включително разширяване на изпълнените одиторски процедури до датата на новия одиторски доклад и предоставяне на нов одиторски доклад върху изменения финансов отчет.

8.4.6. В юрисдикциите, в които закон, нормативна разпоредба или рамката за финансово отчитане не изискват от ръководството да издаде изменен финансов отчет, одиторът не е длъжен да предоставя изменен или нов одиторски доклад. Въпреки това, ако ръководството не измени финансовия отчет при обстоятелства, при които одиторът счита, че той трябва да бъде изменен, тогава одиторът следва:

(а) ако одиторският доклад още не е предоставен на предприятието, да модифицира мнението, след което да предостави одиторския доклад;[21] или

(б) ако одиторският доклад вече е предоставен на предприятието, да уведоми ръководството и лицата, натоварени с общо управление, да не издават финансовия отчет до трети страни, преди да бъдат направени необходимите изменения. Ако въпреки това финансовият отчет бъде издаден впоследствие без необходимите изменения, одиторът следва да предприеме подходящи действия, за да предотврати разчитането на одиторския доклад.

Факти, които стават известни на одитора след като финансовият отчет е издаден

8.4.7. След като финансовият отчет е издаден, одиторът няма задължение да изпълнява одиторски процедури по отношение на този финансов отчет. Ако обаче след издаването на финансовия отчет, на одитора стане известен факт, който ако беше известен на одитора към датата на одиторския доклад, би могъл да стане причина одиторът да измени одиторския доклад, одиторът следва:

(а) да обсъди въпроса с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление;

(б) да реши дали финансовият отчет се нуждае от изменение и ако това е така,

(в) да отправи запитване до ръководството как то възнамерява да адресира въпроса във финансовия отчет.

8.4.8. Ако ръководството измени финансовия отчет, одиторът следва:

(а) да изпълни одиторските процедури, необходими при конкретните обстоятелства, върху изменението, включително:

(i) разширяване на одиторските процедури, посочени в параграфи 8.4.1. и 8.4.2. до датата на новия одиторски доклад, и да датира новия одиторски доклад не по-рано от датата на одобрението на изменения финансов отчет; и

(ii) предоставяне на нов одиторски доклад[22] върху изменения финансов отчет; и

(б) да извърши преглед на стъпките, предприети от ръководството за гарантиране, че всеки, който е получил преди това издадения финансов отчет заедно с одиторския доклад върху него, е информиран за възникналата ситуация.

8.4.9. Ако ръководството не предприеме необходимите стъпки за гарантиране, че всеки, който е получил преди това издадения финансов отчет е информиран за възникналата ситуация и не измени финансовия отчет при обстоятелства, при които одиторът счита, че той трябва да бъде изменен, одиторът следва да предприеме подходящите действия да се опита да предотврати разчитането на одиторския доклад.

8.5. Оценяванията, направени от одитора и други дейности в подкрепа на заключението на одитора

[21] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.21.

[22] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.6.7.

Изисквани оценявания

8.5.1. На базата на изпълнените одиторски процедури и получените одиторски доказателства одиторът следва да оцени дали преценките за рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност остават подходящи.

Одитът на финансовия отчет е кумулативен процес, изискващ повторение на определени стъпки. В хода на изпълнение на планираните одиторски процедури получените одиторски доказателства могат да станат причина одиторът да модифицира естеството, времето на изпълнение или обхвата на планираните одиторски процедури. Възможно е вниманието на одитора да бъде привлечено от информация, която се различава съществено от информацията, на която се базира оценката на риска. При такива обстоятелства може да се наложи одиторът да преоцени планираните одиторски процедури на базата на преразгледаната преценка на оценените рискове за всички или за някои класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и свързаните с тях твърдения за вярност.

Одиторът може да разгледа също така въпроса дали тази информация променя решението на одитора относно уместността на използването на МОС за ПМСП по отношение на одита, което може да наложи модифициране на условията на ангажимента.

8.5.2. По отношение на приблизителните счетоводни оценки, одиторът следва да оцени, на базата на изпълнените одиторски процедури и получените одиторски доказателства, дали:

(а) оценките на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност остават подходящи, включително когато са били идентифицирани индикации за възможна предубеденост от страна на ръководството; и

(б) решенията на ръководството относно признаването, оценяването, представянето и оповестяването на приблизителните счетоводни оценки във финансовия отчет са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.

8.5.3. Одиторът следва да оцени дали двустранната комуникация на одитора с лицата, натоварени с общо управление, е била адекватна за целите на одита. Ако това не е било така, одиторът следва да оцени ефекта, ако има такъв, върху одита и да предприеме целесъобразните действия.

Така например, може да е необходимо първоначалните оценки на риска да бъдат преразгледани, одиторското мнение да бъде модифицирано на базата на ограничение в обхвата или да бъдат предприети други целесъобразни действия.

8.5.4. Одиторът следва да изпълни одиторски процедури, за да оцени дали цялостното представяне на финансовия отчет е в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. При извършването на това оценяване, одиторът следва да вземе под внимание дали финансовият отчет е представен по начин, който отразява:

(а) подходящата класификация и описание на финансовата информация и стоящите в основата сделки или операции, събития и условия; и

(б) подходящото представяне, структура и съдържание на финансовия отчет.

Достигане до заключения

8.5.5. Одиторът следва да достигне до заключение дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства. При формирането на мнение одиторът следва да вземе под внимание всички уместни одиторски доказателства, независимо дали изглежда те да са потвърждаващи или противоречащи.

8.5.6. Ако одиторът не е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства относно уместно твърдение за вярност, одиторът следва да се опита да получи допълнителни одиторски доказателства. Ако одиторът не е в състояние да получи

достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да изрази квалифицирано мнение или да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет.[23]

8.5.7. Одиторът следва да оцени дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвянето на финансовия отчет и да достигне до заключение в това отношение.[24]

8.5.8. Одиторът следва да достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, дали според професионалната преценка на одитора е налице съществена несигурност във връзка със събития или условия, които самостоятелно или като съвкупност биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.[25]

8.5.9. Ако одиторът достигне до заключение, че използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно при конкретните обстоятелства, но е налице съществена несигурност, одиторът следва да реши дали финансовият отчет:

(а) адекватно оповестява основните събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и плановете на ръководството за справяне с тези събития или условия; и

(б) ясно оповестява, че е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и поради тези причини предприятието може да не е в състояние да реализира активите си и уреди пасивите си в обичайния ход на стопанската си дейност.

В такива случаи одиторът следва да изрази немодифицирано мнение, а одиторският доклад да включва самостоятелен раздел, озаглавен „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие".

8.5.10. Ако бъдат идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, но на базата на получените одиторски доказателства одиторът достигне до заключение, че не е налице съществена несигурност, одиторът следва да оцени дали с оглед на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане финансовият отчет предоставя адекватни оповестявания относно тези събития или условия.

8.5.11. Ако одиторът потвърди, че финансовият отчет съдържа съществено неправилно отчитане в резултат на измама или не е в състояние да достигне до заключение дали финансовият отчет не съдържа съществено неправилно отчитане в резултат на измама, одиторът следва да оцени последствията за одита, включително за оценените рискове от съществени неправилни отчитания и одиторския доклад.

8.6. Писмени изявления

Писмените изявления представляват необходима информация, която одиторът изисква във връзка с одита на финансовия отчет на предприятието. Съответно, подобно на отговорите на проучващите запитвания, писмените изявления са одиторско доказателство. Въпреки че писмените изявления предоставят необходими одиторски доказателства, те сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства по нито един от въпросите, които разглеждат. Освен това фактът, че ръководството е предоставило надеждни писмени изявления, не оказва влияние върху естеството или обхвата на другите одиторски доказателства, които одиторът получава относно изпълнението на отговорностите на ръководството или относно конкретни твърдения за вярност.

[23] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.27.

[24] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.17.

[25] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.18.

8.6.1. Одиторът следва да получи писмени изявления от ръководството, което има подходящи познания по съответните въпроси и носи отговорност за финансовия отчет, и когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, относно следните въпроси:

(а) че те са изпълнили своите отговорности за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително когато е уместно, неговото достоверно представяне. Отговорностите следва да бъдат описани в писмото с изявленията по същия начин, по който са описани в условията на ангажимента;

(б) че те са предоставили на одитора цялата уместна информация и достъп съгласно договореното в условията на ангажимента за одит;

(в) че всички сделки и операции са документирани и отразени във финансовия отчет;

(г) че те потвърждават своята отговорност за разработването, внедряването и поддържането на контроли за предотвратяване и разкриване на измами;

(д) че те са оповестили пред одитора резултата от оценката си на риска от възможността финансовият отчет да съдържа съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама;

(е) че информацията, която имат за измама, подозрения за измама или твърдения за извършена или подозирана измама са били оповестени пред одитора;

(ж) че те са оповестили пред одитора самоличността на свързаните с предприятието лица и всички уместни взаимоотношения и сделки със свързани лица, които са им известни;

(з) че те са осчетоводили и оповестили по подходящ начин взаимоотношенията и сделките със свързани лица в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане;

(и) че всички известни случаи на неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, чиито ефект би следвало да бъде взет под внимание при изготвянето на финансовия отчет, са били оповестени пред одитора;

(й) че всички известни действителни или възможни съдебни дела и искове, чиито ефект би следвало да бъде взет под внимание при изготвянето на финансовия отчет, са били оповестени пред одитора, осчетоводени и оповестени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане;

(к) по отношение на приблизителните счетоводни оценки, дали методите, предположенията и данните, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са подходящи за постигането на признаване, оценяване и оповестяване, които са в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане;

(л) че всички събития, настъпили след датата на финансовия отчет, за които приложимата рамка за финансово отчитане изисква корекция или оповестяване, са били коригирани или оповестени;

(м) по отношение на принципа за действащо предприятие, ако е налице съществена несигурност, информация за техните планове за бъдещи действия и практическата осъществимост на тези планове;

(н) относно преизчисления, направени за коригиране на съществено неправилно отчитане във финансовите отчети за предходни периоди, които засягат сравнителната информация; и

(о) други изявления, които одиторът е решил, че са необходими, за да подкрепят други одиторски доказателства, имащи отношение към финансовия отчет или към едно или повече конкретни твърдения за вярност във финансовия отчет, включително когато е необходимо за подкрепа на устни изявления.

8.6.2. Одиторът следва да прецени необходимостта от получаване на изявления относно конкретни приблизителни счетоводни оценки.

8.6.3. Писмените изявления следва да бъдат във вид на писмо с изявления/представително писмо, адресирано до одитора.

В Приложение 7 е представен примерен образец на писмо с изявления.

Ако закон или нормативна разпоредба изисква ръководството на направи писмени публични изявления относно своите отговорности и одиторът реши, че тези изявления предоставят всички или част от изявленията, изисквани от настоящия стандарт, не е необходимо съответните въпроси, обхванатa от тези изявления, да бъдат включвани в писмото с изявленията.

8.6.4. Одиторът следва да изиска писмено изявление от ръководството и когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, дали те считат, че ефектът от некоригираните неправилни отчитания, самостоятелно или като съвкупност, е несъществен за финансовия отчет като цяло. Обобщение на тези позиции следва да бъде включено или приложено към писменото изявление.

8.6.5. Ако одиторът има опасения относно компетентността, почтеността, етичните ценности или старанието на ръководството или относно неговата ангажираност с тях или тяхното прилагане, или ако получените изявления не са в съответствие с други одиторски доказателства, одиторът следва да определи ефекта върху одиторските доказателства в по-общ план и да предприеме подходящи действия, включително да разгледа възможния ефект върху мнението в одиторския доклад,[26] държейки сметка за изискването в параграф 8.6.7.

В случай на идентифицирани несъответствия между едно или повече писмени изявления и одиторски доказателства, получени от друг източник, одиторът може да прецени дали оценката на риска остава подходяща и ако не е, да преразгледа оценката на риска и да определи естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури в отговор на оценените рискове.

Опасенията относно компетентността, почтеността, етичните ценности или старанието на ръководството или относно неговата ангажираност с тях или тяхното прилагане може да станат причина одиторът да достигне до заключение, че рискът от невярно или неправилно представяне на информация от страна на ръководството във финансовия отчет е такъв, че одитът не може да бъде извършен. В такъв случай одиторът може да обмисли оттегляне от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба, освен ако лицата, натоварени с общо управление, не приложат в действие подходящи коригиращи мерки. Такива мерки обаче може да не са достатъчни, за да позволят на одитора да изрази немодифицирано одиторско мнение.

8.6.6. Ако ръководството не предостави едно или повече от поисканите писмени изявления, одиторът следва:

(а) да обсъди въпроса с ръководството;

(б) да подложи на преоценка почтеността на ръководството и да оцени ефекта, който това може да окаже върху надеждността на устните и писмени изявления и одиторските доказателства в по-общ план; и

(в) да предприеме подходящи действия, включително определяне на възможния ефект върху мнението в одиторския доклад,[27] държейки сметка за изискването в параграф 8.6.7.

8.6.7. Ако одиторът достигне до заключение, че са налице достатъчно съмнения относно почтеността на ръководството, такива че писмените изявления, изисквани от параграфи 8.6.1.(а)–(в) не са надеждни[28] или ако ръководството не предостави писмените изявления, изисквани от параграфи 8.6.1.(а)–(в),[29] одиторът следва да откаже да изрази мнение относно финансовия отчет.

8.6.8. Датата на писмените изявления следва да бъде практически възможно най-близка до датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, но не и след нея. Писмените изявления следва да се отнасят за всички финансови отчети и период или периоди, посочени в одиторския доклад.

[26] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.22.

[27] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.23.

[28] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.24.

[29] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.25.

8.7. Поемане на цялостната отговорност за управление на качеството и за постигане на качество

8.7.1. Преди да датира одиторския доклад съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че е поел цялостната отговорност за управлението на качеството и за постигане на качество при ангажимента за одит. При това съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че:

(а) участието на съдружника, отговорен за ангажимента, е било достатъчно и подходящо по време на целия ангажимент за одит, така че съдружникът, отговорен за ангажимента, да има основанието да определи, че направените съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента; и

(б) естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, промените в тях и отнасящите се до тях политики или процедури на фирмата са били взети под внимание.

8.7.2. На или преди датата на одиторския доклад съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че са били получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да подкрепят заключенията, до които е достигнато и да позволят издаването на одиторския доклад.

8.7.3. Преди да датира одиторския доклад съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да извърши преглед на финансовия отчет и на одиторския доклад, за да определи, че докладът, който ще бъде издаден, е подходящ при конкретните обстоятелства.

8.8. Специфични изисквания за комуникация

8.8.1. Одиторът следва да комуникира своевременно всички неправилни отчитания, натрупани по време на одита, до подходящото ниво на ръководството, освен ако това не му е забранено от закон или нормативна разпоредба.

8.8.2. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление:

(а) некоригираните неправилни отчитания и ефекта, който те, самостоятелно или като съвкупност, биха могли да имат върху одиторското мнение, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба. Комуникацията от страна на одитора следва да идентифицира некоригираните съществени неправилни отчитания на индивидуална база.

(б) ефекта от некоригираните неправилни отчитания от предходни периоди върху финансовия отчет за текущата година.

(в) вижданията на одитора относно съществените качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително счетоводните политики, счетоводните приблизителни оценки и оповестяванията във финансовия отчет.

(г) съществените трудности, ако има такива, изпитани по време на одита.

(д) съществените въпроси, възникнали по време на одита, включително във връзка със свързаните с предприятието лица, които са били обсъдени, или са предмет на кореспонденция, с ръководството.

(е) съществените констатации от одита. Ако според професионалната преценка на одитора устната комуникация не би била подходяща, тази комуникация следва да е в писмен вид.

(ж) други, неотчетени вече въпроси, отнасящи се до измама, които може да имат отношение към отговорностите на лицата, натоварени с общо управление, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба.

(з) обстоятелства, които оказват влияние върху формата и съдържанието на одиторския доклад, ако има такива.

(и) писмените изявления, поискани от одитора.

(й) други съществени въпроси, възникнали по време на одита, които съгласно професионалната преценка на одитора имат отношение към надзора върху процеса на финансово отчитане.

(к) очакването и формулировката, ако одиторът очаква да включи параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в одиторския доклад.

8.8.3. Освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието, одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, включително:

(а) дали събитията или условията представляват съществена несигурност;

(б) дали използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно при изготвянето на финансовия отчет;

(в) адекватността на свързаните с това оповестявания във финансовия отчет; и

(г) когато е приложимо, последствията за одиторския доклад.

8.9. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документирани.

8.9.1. Одиторът следва да включи следното в одиторската документация:

(а) всички неправилни отчитания, натрупани по време на одита, дали те са били коригирани и заключението на одитора относно това дали некоригираните неправилни отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са съществени, както и основанието за това заключение; и

(б) естеството и обхвата, както и заключенията от консултациите, проведени по време на одита, включително как тези заключения са били изпълнени.

8.9.2. Одиторската документация следва да демонстрира, че информацията във финансовия отчет се съгласува или равнява със стоящите в основата счетоводни записвания, включително съгласуване или равнение на оповестяванията, независимо дали тази информация е получена от или извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки.

8.9.3. Одиторът следва да окомплектова документацията за одита в одиторско досие и да приключи административния процес по окомплектоване на окончателното одиторско досие своевременно след датата на одиторския доклад.

МСУК 1 (или национални изисквания, които са поне толкова високи) изискват системите на фирмата за управление на качеството да установят цел във връзка с качеството, която да адресира окомплектоването на документацията за ангажимента своевременно след датата на доклада за ангажимента.[30] Подходящият краен срок, в рамките на който да бъде завършено окомплектоването на окончателното одиторско досие, обикновено е не повече от 60 дни след датата на одиторския доклад.[31]

8.9.4. След като бъде завършено окомплектоването на окончателното одиторско досие, одиторът не следва да заличава или унищожава одиторска документация от каквото и да е естество преди изтичане на периода за нейното съхранение.

МСУК 1 (или национални изисквания, които са поне толкова високи) изискват системите на фирмата за управление на качеството да установят цел във връзка с качеството, която да адресира подходящото поддържане и съхранение на документацията за ангажимента, за да се отговори на потребностите на фирмата и да се изпълнят изискванията на закон, нормативна разпоредба, приложимите етични изисквания или професионалните стандарти.[32] Срокът за

[30] МСУК 1, параграф 31(е)

[31] МСУК 1, параграф А83

[32] МСУК 1, параграф 31(е)

МОС ЗА ПМСП

съхранение при ангажименти за одит обикновено е не по-кратък от пет години от датата на одиторския доклад или ако е на по-късна дата – датата на одиторския доклад върху финансовия отчет на групата, когато това е приложимо.[33]

8.9.5. Ако е приложимо, одиторът следва да документира неизпълнението на цел от която и да е част от настоящия МОС за ПМСП, както и произтичащото действие (като например, ефекта върху одиторското мнение или оттеглянето от ангажимента, ако общата цел на одитора не може да бъде изпълнена).

8.9.6. Ако одиторът счете за необходимо да модифицира съществуващата одиторска документация или да добави нова одиторска документация след приключване на окомплектоването на окончателното одиторско досие, одиторът следва, независимо от естеството на модификациите или добавянията, да документира:

(а) конкретните причини за извършването им; и
(б) кога и от кого те са били извършени и подложени на преглед.

[33] МСУК 1, параграф А85

9. Формиране на мнение и издаване на доклад

Съдържание на настоящата част

Част 9 излага изискванията за:

- формиране на мнение;
- видовете одиторско мнение; и
- съдържанието на одиторския доклад.
- друга информация и сравнителна информация.

Обхват на настоящата част

В тази част се обяснява съдържанието на одиторския доклад и се излага определянето от страна на одитора на модификации на мнението, както и кога са необходими други изменения на одиторския доклад. В нея се излагат и изискваните от одитора процедури във връзка със съответстващите данни, сравнителните финансови отчети и друга информация (ако е приложимо).

Примери за модифицирани мнения, съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси, както и съответни насоки относно одиторските доклади, могат да бъдат намерени в *Допълнително ръководство за одиторско докладване*.

9.1. Цели

9.1.1. Целите на одитора са:

(а) да формира мнение относно финансовия отчет на базата на оценката на заключенията, изведени от получените одиторски доказателства и да изрази ясно това мнение посредством писмен доклад; и

(б) да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация, ако има такава, и:

(i) финансовия отчет; и

(ii) познанията на одитора, придобити по време на одита.

9.2. Формиране на мнение относно финансовия отчет

9.2.1. Одиторът следва да формира мнение относно това дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

9.2.2. За да формира мнение, одиторът следва да достигне до заключение дали е получил разумна степен на сигурност, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка. Това заключение следва да вземе под внимание:

(а) дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства;

(б) дали некоригираните неправилни отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са съществени; и

(в) оценките, които се изискват от параграфи 9.2.3. до 9.2.6.

9.2.3. Одиторът следва да оцени дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане. Това оценяване следва да включва разглеждане на качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително индикации за възможна предубеденост в преценките на ръководството.

9.2.4. При извършване на оценяването съгласно параграф 9.2.3., одиторът следва да оцени дали, от гледна точка на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане:

(а) финансовият отчет оповестява по подходящ начин значимите счетоводни политики на предприятието и дали те са представени по разбираем начин;

(б) избраните и прилагани значими счетоводни политики на предприятието съответстват на приложимата рамка за финансово отчитане и са подходящи;

(в) приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството, са разумни;

(г) идентифицираните взаимоотношения и сделки със свързани лица са подходящо осчетоводени, представени и оповестени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане;

(д) информацията, представена във финансовия отчет, е уместна, надеждна, съпоставима и разбираема, включително дали:

(i) информацията, която следва да е била включена е включена;

(ii) тази информация е подходящо класифицирана, агрегирана или дезагрегирана, и характеризирана; и

(iii) цялостното представяне на финансовия отчет не е било повлияно негативно от включването на информация, която не е уместна или която замъглява правилното разбиране на оповестените въпроси;

(е) финансовият отчет осигурява подходящи оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат ефекта от съществени сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет; и

(ж) терминологията, използвана във финансовия отчет, включително наименованието на всеки компонент на финансовия отчет, е подходяща.

9.2.5. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, одиторът следва да оцени също така дали финансовият отчет постига достоверно представяне. Това оценяване следва да включва разглеждане на:

(а) цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет; и

(б) това дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.

Оценката на одитора относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне, както по отношение на представянето, така и на оповестяванията, необходими, за да се постигне достоверно представяне, е въпрос на професионална преценка.

9.2.6. Одиторът следва да оцени дали финансовият отчет прави подходящи препратки към, или описва, приложимата рамка за финансово отчитане.

9.3. Форма на мнението

9.3.1. Одиторът следва да изрази немодифицирано мнение, когато одиторът заключи, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Ако рамката за финансово отчитане е рамка за достоверно представяне, какъвто обикновено е случаят при финансовите отчети с общо предназначение, изискваното мнение е относно това дали финансовият отчет е представен достоверно, във всички съществени аспекти, или дали той дава вярна и честна представа. Ако рамката за финансово отчитане е рамка за съответствие, изискваното мнение е относно това дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с тази рамка.

9.3.2. Ако финансов отчет, изготвен в съответствие с изискванията на рамка за достоверно представяне, не постига достоверно представяне, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и в зависимост от изискванията на приложимата рамка

за финансово отчитане и начина, по който въпросът бъде разрешен, да определи дали е необходимо да модифицира мнението.[34]

9.3.3. Ако финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за съответствие, от одитора не се изисква да оценява дали финансовият отчет постига достоверно представяне. Ако обаче, в изключително редки случаи, одиторът достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че този финансов отчет е подвеждащ, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и в зависимост от начина, по който въпросът бъде разрешен, да определи дали и как да комуникира това в одиторския доклад.[35]

9.4. Одиторски доклад

9.4.1. Одиторът следва да докладва в съответствие с конкретно посочения по-долу формат и съдържание, с изключение на случаите, при които:

(а) изменение на одиторския доклад се налага за привеждане в съответствие със специфичен формат или формулировка на одиторския доклад, изисквани от закон или нормативна разпоредба на съответната юрисдикция. Когато форматът или формулировката на одиторския доклад са предписани от закон или нормативна разпоредба, одиторският доклад следва да прави препратка към настоящия МОС за ПМСП, само ако са включени елементите на конкретно посочения формат или формулировка, илюстрирани по-долу;

(б) от одитора се изисква да извърши одита в съответствие с одиторски стандарт на конкретна юрисдикция за по-малко сложни предприятия („национален одиторски стандарт за ПМСП"), който предписва формат или формулировка на одиторския доклад, различни от тези, които се изискват от МОС за ПМСП и одиторът допълнително е спазил изискванията на МОС за ПМСП при извършване на одита. Ако случаят е такъв, одиторският доклад може да прави препратка към МОС за ПМСП в допълнение към националния одиторски стандарт за ПМСП, само ако одиторският доклад включва елементите на конкретно посочения формат и съдържание, илюстрирани по-долу; или

(в) одиторският доклад включва модифицирано мнение, параграф за обръщане на внимание, параграф по други въпроси, съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, други отговорности за докладване или самостоятелен раздел, разглеждащ друга информация, в който случай одиторът следва да модифицира одиторското мнение (съгласно Част 9.5.) или да измени одиторския доклад (съгласно Част 9.8.).

[34] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.28.

[35] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.29.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До [акционерите на компания АВС или друг подходящ адресат][36]

Мнение

Ние извършихме одит [37] на финансовия отчет на [компания АВС („предприятието“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики (заменете тези наименования на отчети с подходящите заглавия)].[38]

По наше мнение, приложеният финансов отчет [„представя достоверно, във всички съществени аспекти“ или „дава вярна и честна представа за“][39] финансовото състояние на [предприятието] към [31 декември 20X1 г.] и [за] неговите финансовите резултати от дейността и паричните му потоци за годината, завършваща на тази дата в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане].[40]

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международния одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (МОС за ПМСП). Нашите отговорности съгласно МОС за ПМСП са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*.[41] Ние сме независими от [предприятието] в съответствие с етичните изисквания, които са приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [юрисдикция], като ние изпълнихме също така и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.[42]

Отговорности на [ръководството] за финансовия отчет[43]

[Ръководството] носи отговорност за изготвянето [и достоверното представяне] на финансовия отчет в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане][44] и за такъв вътрешен контрол, какъвто [*ръководството*] определи, че е необходим, за да даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които да не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на финансовия отчет [ръководството] носи отговорност за оценяване способността на [предприятието] да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако [ръководството] не възнамерява да ликвидира [предприятието] или да преустанови дейността му, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет [45] [46]

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС за ПМСП винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Като част от одита в съответствие с МОС за ПМСП, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.
- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на [предприятието].
- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на [предприятието] да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем

---

[36] Въпросите, представени в конкретно посочения формат и съдържание на одиторския доклад в квадратни скоби (т.е., [ ]) трябва да бъдат специално приспособени към конкретния случай.

[37] При отказ от изразяване на мнение изявлението, което посочва, че финансовият отчет е бил одитиран се изменя така, че да заявява, че одиторът е бил ангажиран да извърши одит на финансовия отчет.

[38] Идентифицирайте предприятието, чийто финансов отчет е бил одитиран; идентифицирайте всеки отделен финансов отчет и неговата дата и период; направете препратка към пояснителните приложения и значимите счетоводни политики или използвайте друго подходящо описание в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

[39] Виж също 9.4.2 по-долу. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за съответствие, мнението и описанието на отговорностите на одитора посочват вместо това дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

[40] Идентифицирайте юрисдикцията по произход на рамката за финансово отчитане, ако това не са Международните стандарти за финансово отчитане или Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор.

[41] Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, това изявление не се включва в одиторския доклад.

[42] Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение, изявлението относно това дали получените одиторски доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят база за одиторското мнение се изменя така, че да включи съобразно случая думата „квалифицирано“ или „отрицателно“. Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, това изявление не се включва в одиторския доклад.

[43] Или други термини, които са подходящи в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

[44] Когато отговорността на ръководството е да се изготви финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, този текст би могъл да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и честна представа в съответствие [приложимата рамка за финансово отчитане], и за такъв ...“

[45] Описанието на отговорностите на одитора може да бъде включено и в приложение или когато закон, нормативна разпоредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават – като описание на уебсайта на компетентен орган, когато описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, настоящия МОС за ПМСП. В такива случаи в одиторския доклад следва да бъде включена препратка към мястото на приложението или описанието. Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, описанието на отговорностите на одитора включва единствено въпросите, изисквани от параграф 9.5.33.

[46] Когато е приложима Част 10, опишете допълнително отговорностите на одитора при ангажимент за одит на група, като заявите, че;

(i) отговорностите на одитора са да планира и изпълни одита на групата, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно финансовата информация на предприятията или бизнес единиците в рамките на групата като база за формиране на мнение относно финансовия отчет на групата;

(ii) одиторът носи отговорност за ръководството, надзора и прегледа на одиторската работа, извършена за целите на одита на групата; и

(iii) одиторът продължава да носи изключителната отговорност за одиторското мнение.

внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина [предприятието] да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

- [Оценете цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.][47]

Ние комуникираме с [ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление] наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

[*Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция*]

[*Адрес на одитора: посочете мястото в юрисдикцията, в което одиторът практикува]*

[*Дата: не по-рано от датата, на която одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение относно финансовия отчет, включително доказателства, че: (i) всички компоненти (отделни отчети) и оповестявания, които съставляват финансовия отчет, са изготвени; и (ii) лицата с признати правомощия са потвърдили, че са поели отговорност за този финансов отчет.*]

9.4.2. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, в описанието в одиторския доклад на отговорностите за финансовия отчет одиторът следва да посочва „изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет" или „изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа," съобразно това, което е подходящо при конкретните обстоятелства.

9.4.3. Одиторът не следва да се позовава на работата на експерт на одитора в одиторски доклад, съдържащ немодифицирано мнение, освен ако това не се изисква от закон или нормативна разпоредба. Ако закон или нормативна разпоредба изисква такова позоваване, одиторът следва да посочи в одиторския доклад, че това позоваване не намалява отговорността на одитора за одиторското мнение.

9.5. Модификации на мнението

Таблици А до В по-долу излагат изискванията, при които модифицирано мнение трябва да бъде използвано в различни ситуации, като и формата и съдържанието на модифицираното мнение.

9.5.1. Одиторът следва да модифицира мнението в одиторския доклад съгласно Таблици А–В по-долу, когато:

(а) одиторът достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че финансовият отчет като цяло съдържа съществени неправилни отчитания; или

(б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да достигне до заключение, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания.

9.5.2. Когато одиторът модифицира одиторското мнение, одиторът следва:

(а) да измени заглавието „База за изразяване на мнение" на „База за изразяване на квалифицирано мнение", „База за изразяване на отрицателно мнение" или „База за отказ от изразяване на мнение", съгласно изложеното в Таблици А-В; и

(б) в раздела, посветен на базата за изразяване на мнение да включи описание на въпроса, предизвикващ модифицирането.

[47] Приложимо, когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне.

Таблица А по-долу посочва как професионалната преценка на одитора относно естеството на въпроса, предизвикващ модифицирането, както и относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект от този въпрос върху финансовия отчет, оказва влияние върху вида мнение, което да бъде изразено.

ТАБЛИЦА А	**Професионалната преценка на одитора относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект върху финансовия отчет**	
Естество на въпроса, предизвикващ модифицирането	*Съществен, но не всеобхватен*	*Съществен и всеобхватен*
Финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания	Квалифицирано мнение	Отрицателно мнение
Невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства	Квалифицирано мнение	Отказ от изразяване на мнение

Таблица Б по-долу посочва модификацията, която трябва да бъде направена в мнението за всеки вид мнение в Таблица А.

ТАБЛИЦА Б **Форма на мнението**	**Рамка за достоверно представяне**	**Рамка за съответствие**
9.5.3. Квалифицирано мнение Одиторски доклад – Заглавие за мнението: „Квалифицирано мнение“ Одиторски доклад – Заглавие за базата за изразяване на мнение: „База за изразяване на квалифицирано мнение“	„По наше мнение, с изключение на [ефекта или възможния ефект][48] от въпроса или въпросите, описани в раздела „База за изразяване на квалифицирано мнение“, приложеният финансов отчет [представя достоверно, във всички съществени аспекти / [дава вярна и честна представа за] […] в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]”	„…с изключение на [ефекта или възможния ефект] от въпроса или въпросите, описани в раздела „База за изразяване на квалифицирано мнение“, приложеният финансов отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]”
9.5.4. Отрицателно мнение Одиторски доклад – Заглавие за мнението: „Отрицателно мнение“ Одиторски доклад – Заглавие за базата за изразяване на мнение: „База за изразяване на отрицателно мнение”	“…приложеният финансов отчет не [представя достоверно /дава вярна и честна представа за] […] в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]”	“…приложеният финансов отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]”
9.5.5. Отказ от изразяване на мнение Одиторски доклад – Заглавие за мнението: „Отказ от изразяване на мнение“ Одиторски доклад – Заглавие за базата за изразяване на мнение: „База за отказ от изразяване на мнение“	„Ние бяхме ангажирани да извършим одит на финансовия отчет на…” „Ние не изразяваме мнение относно приложения финансов отчет. Поради значимостта на въпроса/въпросите, описани в раздела „База за отказ от изразяване на мнение“, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за изразяване на одиторско мнение относно този финансов отчет.”	

Таблица В по-долу излага специфични обстоятелства, при които одиторското мнение трябва да бъде модифицирано и видовете мнения, изразявани при такива обстоятелства, на базата на естеството на въпроса, предизвикващ модифицирането (виж Таблица А). Таблица В не представлява изчерпателен списък на всички обстоятелства, при които одиторското мнение трябва да бъде модифицирано.

[48] Въпросите, представени в квадратни скоби (т.е., [ ]) трябва да бъдат специално приспособени към конкретния случай

ТАБЛИЦА В **Специфични обстоятелства, при които одиторското мнение трябва да бъде модифицирано**	**Реф. параграф**	**Квалифицирано**	**Отрицателно**	**Отказ**
Начални салда				
9.5.6. Одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда	4.5.4.	✓		✓
9.5.7. Одиторът достига до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че началните салда съдържат неправилно отчитане, което оказва съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период и ефектът от неправилното отчитане не е осчетоводен по подходящ начин или не е адекватно представен и оповестен	4.5.5.	✓	✓	
9.5.8. Одиторът достига до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че счетоводните политики през текущия период не са приложени по последователен начин по отношение на началните салда в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане или промяна в счетоводните политики не е осчетоводена по подходящ начин или не е адекватно представена или оповестена в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.	4.5.6.	✓	✓	
9.5.9. Мнението на предходния одитор относно финансовия отчет за предходния период включва модификация, която остава уместна и съществена за финансовия отчет за текущия период	4.5.3.	✓	✓	✓
Неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби				
9.5.10. Не може да бъде получена достатъчна информация относно подозирано неспазване на изискванията	7.4.26.	✓		✓

ТАБЛИЦА В **Специфични обстоятелства, при които одиторското мнение трябва да бъде модифицирано**	**Реф. параграф**	**Квалифицирано**	**Отрицателно**	**Отказ**
9.5.11. Одиторът достига до заключение, че идентифицираното или подозирано неспазване на изискванията има съществен ефект върху финансовия отчет и то не е било адекватно отразено във финансовия отчет.	7.4.27	✓	✓	
9.5.12. Одиторът е възпрепятстван от ръководството или лицата, натоварени с общо управление, да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да оцени дали е възникнал или е вероятно да е възникнал случай на неспазване на изискванията, който може да е съществен за финансовия отчет.	7.4.27.	✓		✓
9.5.13. Одиторът не е в състояние да определи дали е възникнал случай на неспазване на изискванията поради ограничения, наложени по-скоро от обстоятелствата, а не толкова от ръководството или лицата, натоварени с общо управление	7.4.27.	✓		✓
Потвърждения от външни източници				
9.5.14. Одиторът достига до заключение, че отказът на ръководството да позволи на одитора да изпрати искане за потвърждение не е разумен или одиторът не е в състояние да получи уместни и надеждни одиторски доказателства от алтернативни одиторски процедури	7.3.24.	✓		✓
Материални запаси				
9.5.15. Одиторът не може да изпълни алтернативни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно	7.4.21.	✓		✓

ТАБЛИЦА В **Специфични обстоятелства, при които одиторското мнение трябва да бъде модифицирано**	**Реф. параграф**	**Квалифицирано**	**Отрицателно**	**Отказ**
наличието и състоянието на материалните запаси.				
Съдебни дела и искове				
9.5.16. Ръководството отказва да даде на одитора разрешение да комуникира или се срещне с външния юридически съветник на предприятието или външният юридически съветник на предприятието отказва да отговори по подходящ начин или му е забранено да отговори на писмото с искането; и одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, като изпълни алтернативни одиторски процедури	7.4.25	✓		✓
Действащо предприятие				
9.5.17. Финансовият отчет е изготвен на счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие, но според професионалната преценка на одитора използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвянето на финансовия отчет е неподходящо	7.4.1. 8.5.7.		✓	
9.5.18. Не са направени адекватни оповестявания относно съществена несигурност във финансовия отчет. 9.5.19. В такъв случай, разделът, посветен на базата за изразяване на квалифицирано (или отрицателно) мнение следва да посочва „налице е съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и финансовият	7.4.4 8.5.8	✓	✓	

ТАБЛИЦА В **Специфични обстоятелства, при които одиторското мнение трябва да бъде модифицирано**	**Реф. параграф**	**Квалифицирано**	**Отрицателно**	**Отказ**
отчет не оповестява адекватно този въпрос.”				
9.5.20. Когато се преценява оценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, периодът е по-малко от дванадесет месеца от датата на финансовия отчет и ръководството не извършва или разширява оценяването си, което води до това, одиторът да не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства	7.4.2.	✓		✓
Последващи събития				
9.5.21. Факти стават известни на одитора след датата на одиторския доклад, но преди датата, на която се издава финансовият отчет, и ръководството не изменя финансовия отчет при обстоятелства, при които одиторът счита, че той трябва да бъде изменен	8.4.6.	✓	✓	✓
Писмени изявления				
9.5.22. Одиторът достига до заключение, че изискваните от настоящия стандарт писмени изявления не са надеждни	8.6.5.	✓		✓
9.5.23. Ръководството не предоставя едно или повече от поисканите писмени изявления	8.6.6.	✓		✓
9.5.24. Одиторът достига до заключение, че са налице достатъчно съмнения относно почтеността на ръководството, такива че писмените изявления, изисквани от параграфи 8.6.1.(а)–(в) не са надеждни	8.6.7.			✓

ТАБЛИЦА В **Специфични обстоятелства, при които одиторското мнение трябва да бъде модифицирано**	**Реф. параграф**	**Квалифицирано**	**Отрицателно**	**Отказ**
9.5.25. Когато ръководството не предостави писмените изявления, изисквани от параграфи 8.6.1.(а)–(в).	8.6.7.			✓
Съответстващи данни				
9.5.26. Съответстващи данни са представени, одиторският доклад за предходния период, издаден преди това, включва квалифицирано мнение, отказ от изразяване на мнение или отрицателно мнение и въпросът, пораждащ модифицирането не е разрешен. Параграфът, посветен на базата за изразяване на модифицирано мнение следва или: (а) да направи препратка както към данните за текущия период, така и към съответстващите данни в описанието на въпроса, пораждащ модифицирането, когато ефектът или възможният ефект от този въпрос върху данните за текущия период е съществен; или (б) в останалите случаи, да поясни, че одиторското мнение е модифицирано поради ефекта или възможния ефект от неразрешения въпрос върху съпоставимостта на данните от текущия период и съответстващите данни.	9.7.6	✓	✓	✓
Други позиции				
9.5.27. Одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства	8.5.6.	✓		✓
9.5.28. Финансовият отчет, изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, не постига достоверно представяне	9.3.2.		✓	

ТАБЛИЦА В **Специфични обстоятелства, при които одиторското мнение трябва да бъде модифицирано**	**Реф. параграф**	**Квалифицирано**	**Отрицателно**	**Отказ**
9.5.29. Финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за съответствие и, в изключително редки случаи, одиторът достига до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че този финансов отчет е подвеждащ	9.3.3	✓	✓	✓

Други въпроси, свързани с модификациите

9.5.30. Ако одиторът прави препратка в одиторския доклад към работата на експерт на одитора, тъй като такава препратка е уместна за разбирането на модификация на одиторското мнение, одиторът следва да посочи в одиторския доклад, че тази препратка не намалява отговорността на одитора за изразеното мнение.

9.5.31. Ако във финансовия отчет е налице съществено неправилно отчитане, отнасящо се до:

(а) конкретни суми във финансовия отчет (включително количествени оповестявания), одиторът следва да включи в раздела „База за изразяване на мнение“ описание и количествено изразяване на финансовия ефект от неправилното отчитане, освен ако това не е практически неосъществимо. Ако не е практически възможно финансовият ефект да се изрази количествено, одиторът следва да заяви това в този раздел.

(б) качествени оповестявания, одиторът следва да включи в раздела „База за изразяване на мнение“ обяснение за начина, по който оповестяванията съдържат неправилно отчитане.

(в) липсващо оповестяване във финансовия отчет на информация, която се изисква да бъде оповестена, одиторът следва:

(i) да обсъди липсващото оповестяване с лицата, натоварени с общо управление;

(ii) да опише в раздела „База за изразяване на мнение“ естеството на пропуснатата информация; и

(iii) освен ако не е забранено от закон или нормативна уредба, да включи пропуснатите оповестявания, при условие, че това е практически осъществимо и одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства относно пропуснатата информация.

9.5.32. В случай че модифицирането произтича от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да включи в раздела „База за изразяване на мнение” причините за тази невъзможност.

9.5.33. Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет поради невъзможност да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да измени раздела от доклада „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет“ съгласно 9.4.1, така че да включи само следното:

(а) изявление, че отговорността на одитора е да извърши одит на финансовия отчет на предприятието в съответствие с МОС за ПМСП и да издаде одиторски доклад;

(б) изявление, че поради въпроса(ите), описан(и) в раздела „База за отказ от изразяване на мнение”, одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за изразяване на одиторско мнение относно финансовия отчет; и

(в) изявление, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с приложимите етични изисквания, отнасящи се до одита и че е изпълнил другите етични отговорности на одитора в съответствие с тези изисквания.

9.5.34. Ако одиторът е изразил отрицателно мнение или е отказал да изрази мнение относно финансовия отчет, одиторът следва да опише в раздела „База за изразяване на мнение“ причините за други въпроси, известни на одитора, които биха изисквали модифициране на мнението и ефекта от тях.

9.6. Други параграфи в одиторския доклад

Параграфите за обръщане на внимание и параграфите по други въпроси в одиторския доклад се използват, когато одиторът счете за необходимо:

- *да привлече вниманието на потребителите към въпрос или въпроси, представени или оповестени във финансовия отчет, които са от такова значение, че са фундаментални за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите (обръщане на внимание);или*
- *да привлече вниманието на потребителите към въпрос или въпроси, различни от представените или оповестените във финансовия отчет, които имат отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад (други въпроси).*

Параграфи за обръщане на внимание

9.6.1. Ако одиторът счита за необходимо да привлече вниманието на потребителите към въпрос, представен или оповестен във финансовия отчет, който според професионалната преценка на одитора е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите, и от одитора не се изисква да модифицира мнението си в резултат на този въпрос, одиторът следва да включи в одиторския доклад параграф за обръщане на внимание, посочвайки, че одиторският доклад не е модифициран по отношение на въпроса, на който се обръща внимание.

Примерите за случаи, при които може да са необходими параграфи за обръщане на внимание включват:

- *Когато рамката за финансово отчитане, предписана от закон или нормативна разпоредба, би била неприемлива, ако не беше фактът, че е предписана от закон или нормативна разпоредба.*
- *Когато факти стават известни на одитора след датата на одиторския доклад и одиторът предоставя нови или изменен одиторски доклад (т.е., последващи събития).*

Включването на параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад не се отразява на одиторското мнение. Параграфът за обръщане на внимание не е заместител на:

- *модифицираното мнение, когато това се изисква от обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент за одит;*
- *оповестяванията във финансовия отчет, които приложимата рамка за финансово отчитане изисква ръководството да направи или които са необходими на друго основание за постигане на достоверно представяне; или*
- *докладването, когато е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.*

Параграфи по други въпроси

Съдържанието на параграфа по други въпроси ясно отразява факта, че не се изисква този друг въпрос да бъде представен и оповестен във финансовия отчет. Параграфът по други въпроси не включва информация, която на одитора се забранява да предоставя съгласно закон, нормативна разпоредба или други професионални стандарти,

например, етични стандарти за конфиденциалност на информацията. Параграфът по други въпроси не включва също така информация, която се изисква да бъде предоставена от ръководството.

9.6.2. Ако одиторът счита за необходимо да комуникира въпрос, различен от тези, които са представени или оповестени във финансовия отчет, и който според професионалната преценка на одитора е уместен за разбирането от страна на потребителите на одита, одиторските отговорности или одиторския доклад, одиторът следва да включи параграф по други въпроси в одиторския доклад, при условие, че това не е забранено от закон или нормативна разпоредба.

Съдържание на други параграфи в одиторския доклад

9.6.3. Когато одиторът включва в одиторския доклад параграф за обръщане на внимание, параграф по други въпроси или параграф за съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, одиторът следва да включи параграфа или раздела съгласно Таблица Г по-долу:

ТАБЛИЦА Г **Параграф или раздел**	**Място**	**Заглавието следва да включва**	**Съдържанието следва да включва**
9.6.4. Параграф за обръщане на внимание	Самостоятелен раздел в одиторския доклад	Подходящо заглавие, което включва „обръщане на внимание“	Ясна препратка към въпроса, който е предмет на обръщането на внимание и къде във финансовия отчет могат да се намерят съответните оповестявания, които напълно описват този въпрос. Препратка единствено към информация, която е представена или оповестена във финансовия отчет. Посочване, че одиторското мнение не е модифицирано по отношение на въпроса, на който се обръща внимание.
9.6.5. Параграф по други въпроси	Самостоятелен раздел в одиторския доклад	Подходящо заглавие, което включва „други въпроси“	Съобразно това, което е подходящо при конкретните обстоятелства.
9.6.6. Параграф за съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие	Самостоятелен раздел в одиторския доклад	„Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие”	Привличане на вниманието към пояснителното приложение във финансовия отчет, което оповестява въпросите, свързани със съществената несигурност. Посочване, че тези събития или условия сочат за наличието на съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения в способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и че одиторското мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

9.6.7. Когато на одитора станат известни факти след като финансовият отчет е издаден и ако ръководството измени финансовия отчет, одиторът следва да включи в новия или изменен одиторски доклад параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси, привличайки вниманието на потребителите към причината за изменението и препратка към предходния доклад, предоставен от одитора.

9.7. Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети

9.7.1. Одиторът следва да определи дали финансовият отчет включва сравнителната информация, която се изисква от приложимата рамка за финансово отчитане, и дали тази информация е класифицирана по подходящ начин. За целта, одиторът следва да оцени дали:

(а) сумите и оповестяванията в предходния период съответстват на сравнителната информация или са били преизчислени; и

(б) счетоводните политики, отразени в сравнителната информация са в съответствие с тези, приложени в текущия период или когато са настъпили промени те са били осчетоводени по подходящ начин и са били адекватно представени или оповестени.

9.7.2. Ако при извършването на одит за текущия период одиторът разбере за възможно съществено неправилно отчитане в сравнителната информация, одиторът следва да изпълни такива допълнителни одиторски процедури, каквито са необходими при конкретните обстоятелства, с цел да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да определи дали е налице съществено неправилно отчитане. Ако финансовият отчет за предходния период е изменен, одиторът следва да определи дали сравнителната информация съответства на изменения финансов отчет.

9.7.3. Ако финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор и на одитора не е забранено от закон или нормативна разпоредба да се позове на доклада на предходния одитор относно съответстващите данни и одиторът реши да постъпи така, одиторът следва да посочи в параграфа по други въпроси в одиторския доклад:

(а) че финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор;

(б) вида мнение, изразено от предходния одитор и ако мнението е било модифицирано, причините за това; и

(в) датата на този доклад.

9.7.4. Ако финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор и е представен като сравнителен финансов отчет, в допълнение към изразяването на мнение относно финансовия отчет за текущия период, одиторът следва да посочи в параграфа по други въпроси:

(а) че финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор;

(б) вида мнение, изразено от предходния одитор и ако мнението е било модифицирано, причините за това; и

(в) датата на този доклад, освен ако одиторският доклад върху финансовия отчет за предходния период не е преиздаден с финансовия отчет.

9.7.5. Ако финансовият отчет за предходния период не е одитиран, одиторът следва да посочи в параграфа по други въпроси в одиторския доклад, че съответстващите данни или сравнителният финансов отчет не са одитирани. Това изявление обаче не освобождава одитора от изискването да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, че началните салда не съдържат неправилни отчитания, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период.

Съответстващи данни

9.7.6. Когато се представят съответстващи данни, одиторското мнение не следва да се отнася до тях, освен в съответствие с параграф 9.7.5 или при следните обстоятелства:

(а) Ако одиторският доклад за предходния период, както е издаден преди това, съдържа квалифицирано мнение, отказ от изразяване на мнение или отрицателно мнение и въпросът, който е довел до модификацията не е разрешен, одиторът следва да модифицира одиторското мнение относно финансовия отчет за текущия период.[49]

(б) Ако одиторът получи одиторски доказателства, че е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет за предходния период, относно който преди това е било издадено немодифицирано мнение, и съответстващите данни не са били надлежно преизчислени, нито са направени подходящи оповестявания,

[49] Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.26.

одиторът следва да изрази квалифицирано мнение или отрицателно мнение в одиторския доклад относно финансовия отчет за текущия период, модифицирано във връзка със съответстващите данни, включени в него.

Сравнителни финансови отчети

9.7.7. Когато се представя сравнителен финансов отчет, одиторското мнение следва да посочва всеки период, за който се представя финансов отчет и относно който се изразява одиторско мнение.

9.7.8. Когато се докладва относно финансов отчет за предходен период във връзка с одита за текущия период, ако одиторското мнение върху финансовия отчет за този предходен период се различава от мнението, което одиторът е изразил преди това, одиторът следва да оповести съществените причини за различното мнение в параграф по други въпроси.

9.8. Друга информация

„Друга информация" е финансова или нефинансова информация (различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него), включена в годишния доклад на предприятието.

9.8.1. Одиторът следва да определи, посредством дискусия с ръководството, кой документ или кои документи съставляват годишния доклад, както и планирания от предприятието начин и срокове за публикуването на този документ или документи.

9.8.2. Одиторът следва да прочете другата информация, като при това следва:

(а) да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и финансовия отчет; и

(б) да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита.

9.8.3. Като база за съображенията в параграф 9.8.2.(а), одиторът следва, с цел да оцени тяхното съответствие, да сравни избрани суми или други елементи в другата информация (които са замислени да бъдат същите, да обобщават или да предоставят по-големи подробности относно суми или други елементи във финансовия отчет) със съответните суми или други елементи във финансовия отчет.

При оценяване на съответствието на избрани суми или други елементи от одитора не се изисква да сравни всички суми или други елементи в другата информация, които са замислени да бъдат същите, да обобщават или да предоставят по-големи подробности относно суми или други елементи във финансовия отчет, със съответните суми или други елементи във финансовия отчет.

9.8.4. Когато се запознава с другата информация одиторът следва да запази повишено внимание за индикации, че другата информация, която не е свързана с финансовия отчет или познанията на одитора, придобити по време на одита, изглежда да съдържа съществени неправилни докладвания.

9.8.5. Ако одиторът идентифицира, че изглежда е налице съществено несъответствие (или когато на одитора по друг начин стане известно, че другата информация изглежда да съдържа съществено неправилно докладване), одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и ако е необходимо да изпълни други процедури, за да достигне до заключение:

(а) дали е налице съществено неправилно докладване в другата информация;

(б) дали е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет; или

(в) дали е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, да бъде актуализирано.

9.8.6. Ако одиторът достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че е налице съществено неправилно докладване в другата информация, одиторът следва да изиска ръководството да коригира тази друга информация. В случай че ръководството:

(а) се съгласи да извърши корекцията, одиторът следва да установи, че корекцията е извършена; или

(б) откаже да извърши корекцията, одиторът следва да комуникира въпроса с лицата, натоварени с общо управление и да изиска корекцията да бъде извършена. Ако корекцията продължава да не бъде извършвана, одиторът следва да прецени последствията за одиторския доклад в съответствие с Таблица Д по-долу или да се оттегли от ангажимента, когато това е възможно.

9.8.7. Ако одиторът получи част или цялата друга информация към датата на одиторския доклад, одиторът следва да включи в одиторския доклад раздел „Друга информация“ в съответствие с Таблица Д.

ТАБЛИЦА Д **Параграф или раздел**	**Място**	**Заглавието следва да включва**	**Съдържанието следва да включва**
9.8.8. Раздел „Друга информация“	Самостоятелен раздел в одиторския доклад	„Друга информация“ или друго подходящо заглавие	(а) изявление, че ръководството носи отговорност за другата информация; (б) идентифициране на другата информация, ако има такава, получена от одитора преди датата на одиторския доклад; (в) изявление, че одиторското мнение не обхваща другата информация и съответно че одиторът не изразява одиторско мнение или каквато и да е форма на заключение за изразяване на сигурност относно тази друга информация; (г) описание на отговорностите на одитора, отнасящи се до прочитането, преценяването и докладването върху другата информация съгласно изискванията на настоящия МОС за ПМСП; и (д) когато другата информация е получена преди датата на одиторския доклад: (i) изявление, че одиторът няма нищо за докладване; или (ii) ако одиторът е достигнал до заключение, че е налице некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация, изявление, описващо това некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация.

9.8.9. Освен ако не се изисква от закон или нормативна разпоредба, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, одиторският доклад не следва да включва раздел „Друга информация“.

9.9. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документирани.

9.9.1. Одиторът следва да документира процедурите, изпълнени във връзка с другата информация и окончателния вариант на другата информация.

10. Одити на финансови отчети на група

Съдържание на настоящата част

Част 10 излага специалните съображения, приложими по отношение на одита на група. В текста на цялата част „одиторът“ би следвало да бъде схващан като „одиторът на групата“.

Обхват на настоящата част

Всички части на МОС за ПМСП са приложими по отношение на одита на група. Изискванията и насоките в настоящата част се позовават и разширяват прилагането на останалите части от МОС за ПМСП по отношение на одита на група.

10.1. Цел

10.1.1. Целта на одитора е да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да планира и изпълни допълнителни одиторски процедури, за да отговори по подходящ начин на така оценените рискове.

10.2. Дейности по планиране

10.2.1. При прилагането на Част 5 одиторът следва да установи и актуализира при необходимост обхвата, времето на изпълнение и ръководството на одита на групата. В тази връзка одиторът следва да определи:

(а) компонентите, в които ще бъде извършвана одиторска работа; и

(б) ресурсите, необходими за изпълнение на ангажимента за одит на групата.

Компоненти

Определянето на компонентите, в които да се извърши одиторска работа, е въпрос на професионална преценка. Въпросите, които могат да окажат влияние върху решението на одитора, включват например:

- *Естеството на събитията или условията, които биха могли да породят рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност във финансовия отчет на групата, които са свързани с компонент, например новосъздадени или придобити предприятия или бизнес единици или предприятия или бизнес единици, в които са настъпили значителни промени.*
- *Дезагрегирането на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания във финансовия отчет на групата по компоненти, като се вземат предвид размерът и естеството на активите, пасивите и сделките на мястото или бизнес единицата спрямо финансовия отчет на групата.*
- *Дали от планираната одиторска работа върху финансовата информация на идентифицираните компоненти се очаква да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства за всички значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания във финансовия отчет на групата.*
- *Естеството и обхвата на неправилните отчитания или недостатъците на контрола, идентифицирани в компонента при одити за предходни периоди.*
- *Естеството и степента на унифициране на контролите в групата и дали и ако да, как, групата централизира дейностите, свързани с финансовото отчитане.*

Въз основа на разбирането за организационната структура и информационната система на групата одиторът може да определи, че финансовата информация на определени предприятия или бизнес единици може да се разглежда заедно за целите на планирането и изпълнението на одиторските процедури. Например групата може да има три юридически лица със сходни бизнес характеристики, които работят в едно и също географско местоположение, под едно и също

ръководство и използват обща система за вътрешен контрол, включително информационна система. При тези обстоятелства одиторът може да реши да третира тези три юридически лица като един компонент.

Ресурси

Част 3 изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да определи, че достатъчни и подходящи ресурси своевременно са насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента. Решението на одитора за ресурсите, необходими за изпълнение на ангажимента за одит на групата, е въпрос на професионална преценка и може да включва разбиране за:

- *групата;*
- *компонентите в рамките на групата, в които ще се извършва одиторска работа, местоположението на тези компоненти, както и свързаните с това фактори в съответната юрисдикция, като например, език, култура и нормативна уредба; и*
- *това дали работата да бъде извършена централизирано, в компонентите или като комбинация от двете.*

10.2.2. Ако след приемането или продължаването на ангажимента за одит на групата, съдружникът, отговорен за ангажимента, достигне до заключение, че достатъчни и уместни одиторски доказателства не могат да бъдат получени, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да прецени възможния ефект върху одита на групата.

10.3. Ниво на същественост

10.3.1. При прилагането на Част 5, когато класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания във финансовия отчет на групата се дезагрегират по компоненти, за целите на планиране и изпълнение на одиторски процедури, одиторът следва да определи нивото на същественост на изпълнението за компонента. За да се адресира рискът при обединяване на финансовата информация, тази сума следва да е по-малка отколкото нивото на същественост на изпълнението за групата.

Размерът на нивото на същественост на изпълнението за компонента може да е различен за всеки компонент. Освен това, не е необходимо размерът на нивото на същественост на изпълнението за отделния компонент да представлява аритметичен дял от нивото на същественост на изпълнението за групата и следователно сборът от сумите на нивата на същественост на изпълнението за компонентите може да надвишава нивото на същественост на изпълнението за групата.

МОС за ПМСП не изисква ниво на същественост на изпълнението за компонент да се определя за всеки клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания по отношение на компонентите, в които ще се изпълняват одиторски процедури. Ако при конкретните обстоятелства на групата обаче, има един или повече конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, за които би могло разумно да се очаква, че неправилни отчитания в по-малък размер отколкото нивото на същественост за финансовия отчет на групата като цяло ще повлияят на икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет на групата, Част 5 изисква определянето на нивото или нивата на същественост да бъде приложено по отношение на тези конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. При такива обстоятелства одиторът може да трябва да прецени дали ниво на същественост на изпълнението за компонента в по-малък размер може да е целесъобразно по отношение на тези конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.

Определянето на ниво на същественост на изпълнението за компонент не е просто механично изчисление и предполага използването на професионална преценка. Факторите, които одиторът може да вземе под внимание при определяне на нивото на същественост на изпълнението за компонента, включват следното:

- *степента на дезагрегиране на финансовата информация сред компонентите (например, с увеличаване степента на дезагрегиране сред компонентите, за адресиране на риска при обединяване на финансовата информация обикновено би било подходящо по-ниско ниво на същественост на изпълнението за компонента). Относителната*

значимост на компонента за групата може да окаже влияние върху степента на дезагрегиране (например, ако един компонент представлява голяма част от групата, вероятно е възможно да е налице по-малка степен на дезагрегация сред компонентите).

- *очакванията относно естеството, честотата и величината на неправилните отчитания във финансовата информация на компонента, например, естеството и обхвата на неправилните отчитания, идентифицирани в компонента при предходни одити.*

С цел адресиране на риска при обединяване на финансовата информация, параграф 10.3.1. изисква нивото на същественост на изпълнението за компонента да е по-ниско от нивото на същественост на изпълнението за групата. При някои обстоятелства обаче нивото на същественост на изпълнението за компонента може да бъде определено в размер, близък до нивото на същественост на изпълнението за групата, тъй като е налице по-малък риск при обединяване на финансовата информация, като например случаят, при който финансовата информация за даден компонент представлява съществена част от финансовия отчет на групата.

10.4. Разбиране за групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на групата

10.4.1. При прилагането на Част 6 одиторът следва да получи разбиране за:

(а) организационната структура на групата и нейния бизнес модел, включително:

(i) местоположенията, в които групата осъществява своите операции или дейност;

(ii) естеството на операциите или дейността на групата и степента, в която те са сходни в рамките на цялата група; и

(iii) степента, в която бизнес моделът на групата включва използването на информационни технологии (ИТ).

(б) приложимата рамка за финансово отчитане и последователността на счетоводните политики и практики в рамките на цялата група.

(в) системата за вътрешен контрол на групата, включително:

(i) използвания от групата процес на консолидация и консолидационните корекции;

(ii) естеството и степента на унифициране на контролите;

(iii) как групата централизира дейностите, имащи отношение към финансовото отчитане; и

(iv) как ръководството на групата комуникира съществените въпроси, които подкрепят изготвянето на финансовия отчет на групата, до ръководството на предприятията или бизнес единиците.

10.5. Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания

10.5.1. При прилагането на Част 6, на базата на разбирането, получено съгласно параграф 10.4.1., одиторът следва да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, включително по отношение процеса на консолидация.

При прилагането на Част 6 от одитора се изисква да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, дължащи се на измама, както и да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност. Информацията, използвана за идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, дължащи се на измама, може да включва следното:

- *дали съществуват конкретни компоненти, които са по-податливи на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.*

- *дали в процеса на консолидация са налице фактори за риск от измама или индикации за предубеденост на ръководството.*
- *как лицата, натоварени с общо управление на групата, осъществяват текущо наблюдение над процесите на ръководството на групата за идентифициране и отговор на рисковете от измама в групата, както и контролите, които ръководството на групата е установило с цел смекчаване на тези рискове.*
- *отговорите на лицата, натоварени с общо управление на групата, и ръководството на групата на проучващите запитвания на одитора относно това дали са им известни действителни случаи на измама, подозрения или твърдения за измама, засягащи компонент или групата.*

10.6. Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания

10.6.1. При прилагането на Част 7 одиторът следва да определи компонентите, в които да изпълни допълнителни одиторски процедури, както и естеството, времето на изпълнение и обхвата на работата, която ще бъде извършена в тези компоненти.

Допълнителни одиторски процедури може да бъдат разработени и изпълнени централизирано, ако одиторските доказателства, които трябва да бъдат получени от изпълнението на допълнителните одиторски процедури за един или повече значими класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания в съвкупност ще отговорят на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, например, ако счетоводните записи за приходните операции на цялата група се водят централизирано.

Одиторът може да определи, че финансовата информация на няколко компонента може да се разглежда като една популация за целите на изпълнението на допълнителните одиторски процедури, например, когато сделките или операциите се считат за хомогенни, тъй като имат едни и същи характеристики, съответните рискове от съществени неправилни отчитания са едни и същи и контролите са разработени и функционират по последователен начин. В такива случаи, нивото на същественост на изпълнението за групата често се използва за целите на изпълнението на тези процедури.

При други обстоятелства процедурите за отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, които са свързани с финансовата информация на даден компонент, може да бъдат изпълнени по-ефективно на ниво компонент. В отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, одиторът може да определи, че е подходящ следният обхват на работата, която да бъде извършена в даден компонент:

- *разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури върху цялата финансова информация на компонента;*
- *разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури върху един или повече класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания; или*
- *изпълнение на специфични допълнителни одиторски процедури.*

Процес на консолидация

10.6.2. Одиторът следва да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, за да отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, произтичащи от процеса на консолидация. Това следва да включва:

(а) оценяване дали всички предприятия и бизнес единици са били включени във финансовия отчет на групата съгласно изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане;

(б) оценяване на уместността, пълнотата и точността на корекциите и прекласификациите при консолидацията;

(в) оценяване дали преценките на ръководството, направени в процеса на консолидация, пораждат индикации за възможна предубеденост на ръководството; и

(г) отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, произтичащи от процеса на консолидация.

Процесът на консолидация може да изисква корекции и прекласификации на сумите, отчетени във финансовия отчет на групата, които не преминават през обичайните ИТ приложения и може да не подлежат на същите контроли, на които подлежи другата финансова информация. Оценката на одитора за уместността, пълнотата и точността на корекциите и прекласификациите може да включва:

- *оценяване дали съществените корекции отразяват правилно събитията и сделките, стоящи в основата им;*
- *определяне дали тези предприятия или бизнес единици, чиято финансова информация е включена във финансовия отчет на групата, са включени по правилен начин;*
- *определяне дали съществените корекции са правилно изчислени, обработени и разрешени от ръководството на групата, а когато е приложимо – от ръководството на компонентите;*
- *определяне дали съществените корекции са правилно подкрепени и достатъчно документирани; и*
- *оценяване на равнението и елиминирането на вътрешногруповите сделки и операции, нереализираните печалби и вътрешногруповите салда по сметки.*

10.7. Специфични изисквания за комуникация

10.7.1. Одиторът следва да комуникира следните въпроси с лицата, натоварени с общо управление:

(а) общ преглед на работата, която ще бъде извършена в компонентите на групата;

(б) измама или подозирана измама с участието на ръководството на групата, ръководството на компонент, служители, които играят съществена роля в системата за вътрешен контрол на групата или други лица, когато измамата е довела до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет на групата.

10.8. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документирани.

10.8.1. Одиторът следва да включи в одиторската документация:

(а) базата за определянето от страна на одитора на компонентите за целите на планиране и изпълнение на одита на групата;

(б) базата за определяне на нивото на същественост на изпълнението за компонент; и

(в) ключови елементи на разбирането на системата за вътрешен контрол на групата.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Речник на термините

Този речник съдържа термините, които са дефинирани за целите на МОС за ПМСП. Дефинициите подпомагат последователното прилагане и тълкуване на настоящия стандарт, като не е предвидено те да са с по-голяма правна сила от дефиниции, които е възможно да са установени за други цели, независимо дали в закон, нормативна разпоредба или по друг начин. Ако друго не е посочено, дефинициите имат едно и също значение в целия текст на настоящия стандарт. В допълнение, настоящият речник включва описания на други термини, срещащи се в МОС за ПМСП, за да се подпомогне общото и последователно тълкуване и превод (тези други термини са обозначени със звездичка „*").

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

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

Риск при обединяване на финансова информация (Aggregation risk)— Вероятността съвкупността на некоригираните и неразкрити неправилни отчитания да надвишава нивото на същественост за финансовия отчет като цяло.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Твърдения за вярност (Assertions)— Изявления, изрични или от друго естество, във връзка с признаването, оценяването, представянето или оповестяването на информация във финансовия отчет, които са залегнали в уверенията на ръководството, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Твърденията за вярност се използват от одитора при разглеждане на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат, при идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания.

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

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

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

Одиторско досие (Audit file) — Една или повече папки или други носители на информация, с материална форма или в електронен формат, съдържащи документи, които представляват одиторската документация за конкретен ангажимент.

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

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

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

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

Одитор (Auditor)—Терминът "одитор" се използва за реферирane към лицето или лицата, провеждащи одита, обикновено съдружник, отговорен за ангажимента, или други членове на екипа за ангажимента или където е приложимо, към одиторска фирма. Когато МОС за ПМСП изрично предвижда, че дадено изискване или отговорност следва да се изпълнява от съдружника, отговорен за ангажимента, се използва по-скоро терминът „съдружник, отговорен за ангажимента", отколкото

„одитор". Термините „съдружник, отговорен за ангажимента" и „одиторска фирма" следва да се разглеждат като правещи препратка към техните еквиваленти в публичния сектор, където това е уместно.

Експерт на одитора (Auditor's expert)— Физическо лице или организация, притежаващи експертни умения в област, различна от счетоводство или одит, чиято работа в тази област се използва от одитора в помощ на получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Експертът на одитора може да бъде или вътрешен експерт на одитора (който е съдружник[50] или служител, включително временно нает служител, на одиторската фирма или фирма, част от мрежа от фирми), или външен експерт на одитора.

Точкова или интервална приблизителна оценка на одитора (Auditor's point estimate or auditor's range)— Сума или респективно границите на вариране на сумите, разработени от одитора при оценяване на точковата приблизителна оценка на ръководството.

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

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

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

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

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

Компонент (Component) — Предприятие, бизнес единица, функция/звено, стопанска дейност или някаква комбинация от тях, определена от одитора за целите на планирането и изпълнението на одиторски процедури при одит на група.

Одитор на компонент (Component auditor)— Одитор, който изпълнява одиторска работа, отнасяща се до компонент за целите на одита на група. Одиторът на компонент е част от екипа по ангажимента при одит на група.

Ръководство на компонент (Component management) — Ръководството, отговорно за компонента.

Ниво на съществености на изпълнението за компонент (Component performance materiality)— Сума, определена от одитора с цел намаляване на риска при обединяване на финансова информация до подходящо ниско ниво за целите на планирането и изпълнението на одиторски процедури по отношение на компонент.

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

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

Риск на контрола (Control risk)— *(*виж *Риск от съществени неправилни отчитания)*

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

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

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

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

Контроли (Controls)— Политики или процедури, които предприятието установява, за да постигне целите на ръководството или лицата, натоварени с общо управление във връзка с контрола. В този контекст:

(а) Политиките са изявления за това какво следва или не следва да се направи в предприятието, за да се осъществи контролът. Такива изявления може да са документирани, изрично заявени в комуникации или подразбиращи се чрез действия или решения.

(б) Процедурите са действия за прилагане на политиките.

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

Дата на одиторски доклад (Date of the auditor's report)— Датата, която одиторът поставя на доклада върху финансовия отчет.

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

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

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

(а) даден контрол е разработен, приложен или функционира по такъв начин, че не е в състояние да предотврати или своевременно да разкрие и коригира неправилни отчитания във финансовия отчет; или

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

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

Параграф за обръщане на внимание (Emphasis of Matter paragraph) — Параграф, включен в одиторския доклад, който прави препратка към въпрос, който е подходящо представен или оповестен във финансовия отчет, който по преценка на одитора е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите.

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

Съдружник, отговорен за ангажимента (Engagement partner) [51] —Съдружник или друго лице, назначено от фирмата, което носи отговорност за ангажимента и неговото изпълнение и за одиторския доклад, който се издава от името на фирмата и което, когато това се изисква, разполага със подходящите правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган.

Преглед за качеството на ангажимент (Engagement quality review) — Обективно оценяване на съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията във връзка с тях, до които е достигнал, извършено от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и завършено на или преди датата на доклада за ангажимента.

[51] „Съдружник, отговорен за ангажимента", „съдружник" и „фирма" следва да се разбират като реферирящи към техните еквиваленти в публичния сектор, когато е уместно.

Лице, извършващо прегледа за качеството на ангажимент (Engagement quality reviewer) — Съдружник, друго лице във фирмата или външно лице, назначено от фирмата да извърши преглед за качеството на ангажимента.

Екип по ангажимента (Engagement team)— Всички съдружници и служители, изпълняващи ангажимента, както и други лица, изпълняващи одиторски процедури по ангажимента, изключвайки външен експерт на одитора и вътрешни одитори, които оказват пряко съдействие при ангажимента.

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

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

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

Изключение (Exception) – Отговор, който посочва разликата между информацията, която се изисква да бъде потвърдена или която се съдържа в документите на предприятието, и информацията, предоставена от потвърждаващата страна.

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

(а) одиторските процеси;

(б) МОС за ПМСП и приложимите законови и регулаторни изисквания;

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

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

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

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

Потвърждение от външни източници (External confirmation)—Одиторски доказателства, получени като пряк писмен отговор от трета страна (потвърждаваща страна) до одитора, на хартиен носител или по електронен или друг начин.

Външен информационен източник (External information source) – Външно лице или организация, предоставящо информация, която е била използвана от предприятието при изготвянето на финансовия отчет или която е била получена от одитора като одиторско доказателство, когато такава информация е подходяща да бъде използвана от широк кръг потребители—. Когато информацията е предоставена от лице или организация, действаща в качеството на експерт на ръководството, обслужваща организация, или експерт на одитора, лицето или организацията не се счита за външен информационен източник по отношение на тази конкретна информация.

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

Финансов отчет (Financial statements) — Структурирано представяне на историческа финансова информация, включително оповестявания, чието предназначение е да бъдат представени икономическите ресурси или задължения на предприятието към определен момент, или промените в тях за период от време, в съответствие с дадена рамка за финансово отчитане. Терминът "финансов отчет" обикновено се отнася за пълен финансов отчет, както е определен от изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, но може да се отнася и до отделен финансов отчет. Оповестяванията включват пояснителна или описателна информация, изложена според съответните изисквания, изрично разрешена или позволена по друг начин от приложимата рамка за финансово отчитане, на лицевата страна на финансовия отчет, или в пояснителните приложения, или включена в тях посредством съответни препратки.

Фирма (Firm) — Самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество, капиталово търговско дружество или друго предприятие на професионални счетоводители или съответно техен еквивалент в публичния сектор.

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

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

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

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

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

Общи контроли на информационните технологии (ИТ) (General information technology (IT) controls) — Контроли над ИТ процесите на предприятието, които подкрепят непрекъснатото и правилно функциониране на ИТ средата, включително непрекъснатото ефективно функциониране на контролите върху обработката на информацията и интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията) в информационната система на предприятието. Вижте също дефиницията на *ИТ среда*.

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

Терминът „рамка за достоверно представяне" се използва, за да обозначи рамка за финансово отчитане, която изисква съответствие с изискванията на рамката, и:

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

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

Терминът „рамка за съответствие" се използва, за да обозначи рамка за финансово отчитане, която изисква съответствие с изискванията на рамката, но не съдържа потвържденията в (а) или (б) по-горе.

Финансов отчет на група (Group financial statements) - Финансов отчет, който включва финансовата информация на повече от едно предприятие или бизнес единица посредством процес на консолидация. За целите на МОС за ПМСП, процесът на консолидация включва:

(а) консолидация, пропорционална консолидация или счетоводно отчитане по метода на собствения капитал;

(б) представянето в комбиниран финансов отчет на финансовата информация на предприятия или бизнес единици, който нямат предприятие майка, но са под общ контрол или общо ръководство; или

(в) обединяване/обобщаване на финансовата информация на предприятия или бизнес единици, като клонове или подразделения.

**** Запитване (Inquiry) —*** Запитването представлява търсене на информация от осведомени и знаещи лица, както финансова, така и нефинансова, в или извън предприятието.

Функция „Вътрешен одит" (Internal audit function) **–** Функция на предприятието и изпълняващите функцията лица, които извършват дейности по изразяване на сигурност и консултиране, разработени с цел оценяване и повишаване ефективността на процесите на предприятието за общо управление, управление на риска и вътрешен контрол.

**** Вътрешни одитори (Internal auditors)*** **—** Тези лица, които изпълняват дейностите на функция вътрешен одит. Вътрешните одитори може да са част от отдел за вътрешен одит или от друга сходна функция.

**** Вътрешен контрол (Internal control)*** **—** Процес, проектиран, въведен и поддържан от лицата, натоварени с общо управление, ръководството и останалия персонал с цел предоставяне на разумна степен на сигурност относно постигането на целите на предприятието по отношение на надеждността на финансовото отчитане, ефективността и ефикасността на операциите и дейността и спазването на приложимото законодателство и нормативни разпоредби. Терминът „контроли" се отнася за всички аспекти на един или повече компоненти на вътрешния контрол.

Международни стандарти за финансово отчитане (International Financial Reporting Standards)— Международните стандарти за финансово отчитане, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти.

Неспазване на изискванията (в контекста на закони и нормативни разпоредби)(Non-compliance)(in the context of laws and regulations)— Действия или бездействия на предприятието, преднамерени или непреднамерени, които противоречат на действащите закони или нормативни разпоредби. Такива деяния включват сделки и операции, осъществявани от предприятието или от негово име от лицата, натоварени с общо управление, ръководството или служителите. Неспазването на изискванията не включва личното неправомерно поведение (несвързано със стопанската дейност на предприятието) от страна на лицата, натоварени с общо управление, ръководството или служителите на предприятието.

Липса на отговор (Non-response) **–** Пропускът на потвърждаващата страна да отговори или да отговори пълно на искане за положително потвърждение, или искане за потвърждение, върнато, без да е било доставено.

**** Наблюдение (Observation)—*** Включва внимателно наблюдаване на процес или процедура, изпълнявани от други лица, например, наблюдение от одитора на преброяването на материалните запаси, извършвано от персонала на предприятието, или на изпълнението на контролните дейности.

Начални салда (Opening balances) **—** Салда по сметките, които съществуват към началото на периода. Началните салда се основават на крайните салда от предходния период и отразяват ефектите от сделките и събитията, извършени или възникнали през предходните периоди, както и в резултат на счетоводните политики, прилагани през предходния период. Началните салда включват и въпроси, които са съществували в началото на периода, налагащи оповестяване, като например условни активи и пасиви и неотменими ангажименти.

Друга информация (Other information) **—** Финансова или нефинансова информация (различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него), включена в годишния доклад на предприятието.

Параграф „Други въпроси" (Other Matter paragraph) **–** Параграф, включен в одиторския доклад, който прави препратка към въпрос, различен от тези, представени или оповестени във финансовия отчет и който, по преценка на одитора, е свързан с разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад.

Резултат на приблизителна счетоводна оценка (Outcome of an accounting estimate)—Реалната парична сума, която е резултат от осъществяването на сделката(ките), събитието(ята) или условието(ята), разгледани в приблизителната счетоводна оценка.

Съдружник (Partner) **—** Всяко лице с правомощия да обвързва фирмата във връзка с изпълнението на ангажимент за предоставяне на професионални услуги.

Ниво на същественост за изпълнението (Performance materiality) **–** Сумата или сумите, определени от одитора на по-нисък размер от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло с цел намаляване до подходящо ниско ниво на вероятността общата сума на некоригираните и неразкритите неправилни отчитания да надвишава нивото на същественост за финансовия отчет като цяло. Ако е приложимо, нивото на същественост на изпълнението също се отнася и за сумата или сумите,

определени от одитора на по-нисък размер от нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.

Персонал (Personnel) — Съдружниците и служителите във фирмата.

Всеобхватен (Pervasive) – Термин, който се използва, в контекста на неправилните отчитания, за да опише ефекта на неправилните отчитания върху финансовия отчет, или възможния ефект на неправилните отчитания върху финансовия отчет, ако има такъв, които не са били разкрити поради невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства. Всеобхватни ефекти върху финансовия отчет са тези, които по преценка на одитора:

(а) не са свързани с конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет;

(б) ако са свързани, представляват, или биха представлявали, съществена част от финансовия отчет; или

(в) във връзка с оповестяванията, са от фундаментално значение за разбирането от страна на потребителите на финансовия отчет.

Популация (Population) — Пълният комплект от данни, от които е направена извадка и за който одиторът желае да направи заключения.

Искане за положително потвърждение (Positive confirmation request) – Искане към потвърждаващата страна да отговори директно на одитора като посочи дали потвърждава или не информацията, съдържаща се в искането, или като предостави поискана информация.

**** Практикуващ професионален счетоводител (Practitioner) –*** Професионален счетоводител на публична практика.

Предпоставки за извършване на одит (Preconditions for an audit) – Използването от ръководството на приемлива рамка за финансово отчитане при изготвянето на финансовия отчет и съгласието на ръководството и когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление, относно предварителното условие, на базата на което се извършва одитът.

Предходен одитор (Predecessor auditor) – Одитор от друга одиторска фирма, който е одитирал финансовия отчет на предприятието през предходния период и който е заменен от настоящия одитор.

Предварително условие, свързано с отговорностите на ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, на базата на което се извършва одита (Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted)— Ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление признават и разбират, че имат следните отговорности, които са от изключителна важност за провеждането на одит в съответствие с МОС за ПМСП. А именно, отговорността за:

(а) изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително достоверното представяне, когато е уместно;

(б) за такъв вътрешен контрол, който ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление считат, че е необходим, за да позволи изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или на грешка; и

(в) предоставяне на одитора на:

(i) достъп до цялата информация, за която ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление знаят и която е свързана с изготвянето на финансовия отчет, като например регистри и документация и други въпроси;

(ii) допълнителна информация, която одиторът може да поиска от ръководството и, където е уместно, от лицата, натоварени с общо управление за целите на одита; и

(iii) неограничен достъп до лицата в предприятието, от които одиторът определи, че е необходимо да получи одиторски доказателства.

В случая на рамка за достоверно представяне, (а) по-горе може да бъде формулирано както следва „за изготвянето и *достоверното* представяне на финансовия отчет в съответствие с рамката за финансово отчитане" или „за изготвяне на финансов отчет, който *дава вярна и честна представа,* в съответствие с рамката за финансово отчитане."

„Предварителното условие, свързано с отговорностите на ръководството и, когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление, при което се провежда одита" може също да бъде наричано „предварително условие".

**** Професионален счетоводител (Professional accountant)***[52]— Лице, което е член на организация-членка на МФС.

**** Професионален счетоводител на публична практика (Professional accountant in public practice)***[53]— Професионален счетоводител независимо от функционалната класификация (например одит, данъци или консултиране) във фирма, която предоставя професионални услуги. Този термин се отнася също и за фирма на професионални счетоводители на публична практика.

Професионална преценка (Professional judgment) **–** Прилагане на съответното обучение, познания и опит, в рамките на контекста, предвиден в одиторските, счетоводните и етичните стандарти, при вземането на информирани решения за насоката на действията, които са подходящи при съществуващите обстоятелства на ангажимента за одит.

Професионален скептицизъм (Professional skepticism) —Нагласа или отношение, което включва подход на критическо мислене, запазване на повишено внимание спрямо условия, които биха могли да са индикация за възможно неправилно отчитане, дължащо се на грешка или на измама, както и критична оценка на одиторските доказателства.

Професионални стандарти (Professional standards) —Международен одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (МОС за ПМСП) и приложимите етични изисквания.

**** Публичен сектор (Public sector)* —** Национални правителства, регионални (например - щатски, провинциални, териториални) органи на управление, местни (например - град, селище) органи на управление и свързаните с тях държавни органи (например - агенции, съвети, комисии и предприятия).

Разумна степен на сигурност (в контекста на одиторски ангажименти) (in the context of audit engagements)— Висока, но не абсолютна степен на сигурност.

**** Преизчисляване (Recalculation) —*** Състои се в проверка на математическата точност на изчисленията в документите или в счетоводните записвания и данни.

Свързано лице (Related party) — Лице, което е или:

(а) свързано лице, така както е дефинирано в приложимата рамка за финансово отчитане; или

(б) когато приложимата рамка за финансово отчитане установява минимални или не установява никакви изисквания по отношение на свързаните лица:

(i) лице или друго предприятие, което притежава контрола или упражнява значително влияние, пряко или косвено чрез един или повече посредника, върху отчетното предприятие;

(ii) друго предприятие, върху което отчетното предприятие упражнява контрол или значително влияние, пряко или косвено чрез един или повече посредника; или

(iii) друго предприятие, което е под общ контрол с отчетното предприятието, тъй като:

а. е обща собственост с контролно участие;

б. има собственици, които са близки членове на семейството; или

в. Има общо ключово ръководство.

[52] Както е дефинирано в Кодекса на СМСЕС

[53] Както е дефинирано в Кодекса на СМСЕС

Предприятията, обаче, които са под общ контрол на държавата (т.е., на национален, регионален или местен орган за управление), не се считат за свързани лица, освен ако не са ангажирани в съществени сделки или ако не споделят ресурси в значителна степен едно с друго.

Уместни твърдения за вярност (Relevant assertions) – Твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е уместно, когато то съдържа идентифициран риск от съществени неправилни отчитания. Определянето на това дали дадено твърдение за вярност е уместно се извършва преди да бъдат взети под внимание свързаните с него контроли (т.е., вътрешноприсъщ риск).

Приложими етични изисквания (Relevant ethical requirements) — Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими по отношение на професионалните счетоводители, когато осъществяват ангажимент за одит. Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на издавания от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМСЕС“), отнасящи се до одит на финансови отчети, заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни.

**** Повторно изпълнение (Reperformance) -*** Независимото изпълнение от страна на одитора на процедури или контроли, които са били изпълнени първоначално като част от системата за вътрешен контрол на предприятието.

Рискове, произтичащи от използването на ИТ (Risks arising from the use of IT) – Податливостта на контролите върху обработката на информацията на неефективно проектиране или функциониране или рискове за интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията за сделките и операциите и друга информация) в информационната система на предприятието поради неефективно проектиране или функциониране на контролите в ИТ процесите на предприятието (вж. ИТ среда).

Риск от съществено неправилно отчитане (Risk of material misstatement) — Рискът, че финансовият отчет може да съдържа съществено неправилно отчитане преди одита. Това включва два компонента, описани както следва на ниво твърдение за вярност:

(а) Вътрешноприсъщ риск — податливостта към неправилно отчитане на дадено твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, което може да бъде съществено, индивидуално или като обща сума, заедно с други неправилни отчитания, преди да се вземат предвид каквито и да било свързани с него контроли.

(б) Риск на контрола —рискът, че може да съществуват неправилни отчитания в твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които биха могли да бъдат съществени, индивидуално или в съвкупност с други неправилни отчитания, които няма да бъдат предотвратени, или открити и коригирани своевременно от контролите на предприятието.

Извадка (Sampling) – *(*виж *Одиторска извадка)*

Риск на извадката (Sampling risk) – Рискът одиторското заключение, базирано на извадка, да бъде различно от заключение, до което би се достигнало, ако цялата популация е била предмет на същата одиторска процедура. Рискът на извадката може да доведе до два вида погрешни заключения:

(а) В случай на тест на контролите, че контролите са по-ефективни, отколкото са в действителност, или, в случай на тест на детайлите, че съществено неправилно отчитане не съществува, когато в действителност такова е налице. Одиторът по начало е чувствителен към този вид погрешни заключения, тъй като те оказват влияние върху одиторската ефективност и е по-вероятно да доведат до неподходящо одиторско мнение.

(б) В случай на тест на контролите, че контролите са по-малко ефективни, отколкото са в действителност, или, в случай на тест на детайлите, че е налице съществено неправилно отчитане, когато на практика такова не съществува. Този тип погрешно заключение оказва влияние върху одиторската ефективност, тъй като обикновено води до допълнителна работа за установяване, че първоначалните заключения не са били точни.

Извадкова единица (Sampling unit) – Отделните позиции, съставляващи популацията.

Одитор на обслужваща организация (Service auditor) **–** Одитор, който, по искане на обслужващата организация, предоставя доклад за изразяване на сигурност относно контролите на обслужващата организация.

Обслужваща организация (Service organization) **–** Организация – трето лице (или сегмент от организация – трето лице), която предоставя услуги на предприятията-потребители, които имат отношение към процеса на предприятието-потребител по изготвяне на финансовия му отчет.

**** Значимост (Significance)*** **—** Относителната важност на въпрос, взет в неговия контекст. Значимостта на един въпрос се преценява от практикуващия професионален счетоводител в контекста, в който той е разглеждан. Това би могло да включва, например, разумната перспектива той да доведе до промяна или да повлияе върху решенията на предвидените потребители на доклада на практикуващия професионален счетоводител. Друг пример е, когато контекстът е преценка за това, дали да се докладва въпросът на лицата, натоварени с общо управление и дали те биха счели въпроса от значение за тях във връзка със задълженията им. Значимостта може да се разглежда в контекста на количествени и качествени фактори, като например, относителна важност, характер и ефект върху предмета и изразените интереси на предвидените потребители или получател.

Значим клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване (Significant class of transactions, account balance or disclosure) **–** Клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, за които е налице едно или повече уместни твърдения за вярност.

Съществен недостатък във вътрешния контрол (Significant deficiency in internal control) **–** Недостатък или комбинация от недостатъци във вътрешния контрол, които, съгласно професионалната преценка на одитора, са от такава важност, че се налага да се обърне вниманието на лицата, натоварени с общото управление, към тях.

Съществен риск (Significant risk) **—** Идентифициран риск от съществени неправилни отчитания:

(а) по отношение на който оценката на вътрешноприсъщия риск е близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск поради степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху комбинацията от вероятността от възникване на неправилно отчитане и величината на потенциалното неправилно отчитане в случай че такова възникне; или

(б) който трябва да бъде третиран като съществен риск в съответствие с изискванията на МОС за ПМСП.

Финансов отчет със специално предназначение (Special purpose financial statements) **–** Финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение**.**

Рамка със специално предназначение (Special purpose framework) **–** Рамка за финансово отчитане, разработена с цел удовлетворяване на потребностите от финансова информация на конкретни потребители. Рамката за финансово отчитане може да бъде рамка за достоверно представяне или рамка за съответствие.

Статистическа извадка (Statistical sampling)**–** Подход към формирането на извадките, който притежава следните характеристики:

(а) произволен избор на обектите в извадката; и

(б) използване на теорията на вероятностите за оценка на резултатите от извадката, включително за оценка на риска от извадката.

Подходът към формиране на извадки, който не притежава характеристиките, описани в (а) и (б), се приема за нестатистически подход към формиране на извадки.

Стратификация (Stratification) **–** Процес на разпределяне на популацията на части, всяка от които представлява група от единици на извадката, които имат подобни характеристики (често парична стойност).

Последващи събития (Subsequent events) **—** Събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад, и факти, които са станали известни на одитора след датата на одиторския доклад.

Процедура по същество (Substantive procedure) **—** Одиторска процедура, изпълнявана с цел установяване на съществени неправилни отчитания на ниво твърдения за вярност. Процедурите по същество включват:

(а) тестове на детайлите (на групи сделки, салда по сметки и оповестявания); и

(б) аналитични процедури по същество.

Достатъчност (на одиторските доказателства) (Sufficiency (of audit evidence) — Мярка за количеството на одиторските доказателства. Количеството на необходимите одиторски доказателства зависи от оценката на одитора за риска от съществени неправилни отчитания, както и от качеството на такива одиторски доказателства).

Система за вътрешен контрол (System of internal control) – Системата, разработена, внедрена и поддържана от лицата, натоварени с общо управление, ръководството и друг персонал, за да осигури разумна степен на сигурност относно постигането на целите на предприятието по отношение надеждността на финансовото отчитане, ефикасността и ефективността на операциите и спазване изискванията на приложимите закони и нормативни разпоредби.

**** Тест (Test) —*** Прилагане на процедури по отношение на някои или на всички обекти в популацията.

Тест на контролите (Test of controls) — Одиторска процедура, планирана с цел оценяването на оперативната ефективност на контролите при предотвратяването или разкриването и коригирането на съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Лица, натоварени с общо управление (Those charged with governance) –Лице(а) или организация(и) (например, корпоративен попечител), натоварено с отговорност за упражняването на надзор върху стратегическата посока на развитие на предприятието и със задължения, свързани с отговорността за отчитане на предприятието. Това включва надзор върху процеса на финансово отчитане. За някои предприятия в някои юрисдикции, лицата, натоварени с общо управление, могат да включват ръководния персонал, например, изпълнителните членове на управителния съвет на предприятие от частния или публичния сектор или собственика – управител.

Допустимо неправилно отчитане (Tolerable misstatement) – Парична сума, определена от одитора, във връзка с която одиторът се опитва да получи подходящо ниво на сигурност, че паричната сума, определена от одитора не е била превишена от действителното неправилно отчитане в популацията.

Допустим процент на отклонения (Tolerable rate of deviation)– Процент на отклонения от установените вътрешни контролни процедури, определен от одитора, във връзка с който одиторът се опитва да получи подходящо ниво на сигурност, че процентът на отклоненията, определен от одитора, не е бил превишен от действителния процент на отклонения в популацията.

Некоригирани неправилни отчитания (Uncorrected misstatements) – Неправилни отчитания, които одиторът е натрупал по време на одита и които не са били коригирани.

Немодифицирано мнение (Unmodified opinion) - Мнението, изразено от одитора, когато одиторът заключи, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Предприятие-потребител (User entity) – Предприятие, което използва обслужваща организация и чийто финансов отчет се одитира.

Проследяващ тест (или проследяване/обхождане) (Walk-through test) (or Walk-through)—Проследяване на няколко сделки или операции през системата за финансово отчитане.

Писмени изявления (Written representations) – Писмена декларация от ръководството, предоставена на одитора, в потвърждение на определени въпроси или в подкрепа на други одиторски доказателства. Писмените изявления в този смисъл не включват финансовия отчет, твърденията за вярност в него или поддържащите книжа и документи.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Примерно писмо за ангажимент

По-долу е представен пример на писмо за ангажимент за одит на финансов отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]. Писмото не е със задължителен характер и има за цел да служи единствено като ориентир, който би могъл да бъде използван заедно със съображенията, очертани в МОС за ПМСП. Ще бъде необходимо то да се изменя съобразно конкретните изисквания и обстоятелства. Писмото е съставено така, че да се отнася до одита на финансов отчет за един отчетен период и ще се нуждае от адаптиране, в случай че намерението или очакването е то да е приложимо по отношение на повтарящи се одити (виж параграф 4.4.2).

***

До съответния представител на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление, на компания ABC:[54]

[*Цел и обхват на одита*]

Вие[55] поискахте да извършим одит на финансовия отчет на компания ABC, състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителни приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики. С настоящото писмо имаме удоволствието да потвърдим, че приемаме този ангажимент за одит и да изложим разбирането си за него.

Целите на извършвания от нас одит са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с Международния одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (МОС за ПМСП) винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

[*Отговорностите на одитора*]

Ние ще извършим нашия одит в съответствие с МОС за ПМСП. МОС за ПМСП изисква ние да спазваме етични изисквания. Като част от одита в съответствие с МОС за ПМСП, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.
- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния

[54] Адресатите и препратките в писмото ще бъдат тези, които са подходящи при конкретните обстоятелства, отнасящи се до ангажимента, включително съответната юрисдикция.

[55] В настоящото писмо препратките към „Вие", „ние" „нас", „ръководството", „лицата, натоварени с общо управление" и "одитора" ще да бъдат използвани или променяни съобразно обстоятелствата.

контрол на предприятието. Ние обаче ще комуникираме до Вас в писмен вид съществените недостатъци във вътрешния контрол, имащи отношение към одита на финансовия отчет, които сме идентифицирали по време на одита.

- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.
- оценяваме цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.

Поради вътрешноприсъщите ограничения на одита, наред с вътрешноприсъщите ограничения на вътрешния контрол, налице е неизбежният риск, че някои съществени неправилни отчитания могат да останат неразкрити, въпреки че одитът е надлежно планиран и изпълнен в съответствие с МОС за ПМСП.

[*Отговорностите на ръководството и идентифициране на приложимата рамка за финансово отчитане]*[56]

Нашият одит ще бъде извършен на базата на това, че [ръководството и когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление][57] потвърждават и разбират, че носят отговорност:

(а) за изготвянето [и достоверното представяне] на финансовия отчет в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане];[58]

(б) за такъв вътрешен контрол, какъвто [ръководството] прецени, че е необходим, за да се даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и

(в) да ни предоставят:

(i) достъп до цялата известна на [ръководството] информация, имаща отношение към изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет, като например, регистри, документация и други факти;

(ii) допълнителната информация, която бихме могли да изискаме от [ръководството] за целите на настоящия одит; и

(iii) неограничен достъп до лицата в рамките на предприятието, от които счетем за необходимо да получим одиторски доказателства.

Като част от нашия одиторски процес, ние ще изискаме от [ръководството и когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление] писмено потвърждение относно изявленията, направени пред нас във връзка с одита.

Очакваме пълно съдействие от Вашия персонал по време на извършвания от нас одит.

---

[56] За целите на настоящото примерно писмо за ангажимент се допуска, че одиторът не е определил, че закон или нормативна разпоредба предписва тези отговорности по подходящ начин и поради това се използват описанията в параграф 4.2.1(б) от настоящия стандарт.

[57] Използвайте терминология, подходяща за конкретните обстоятелства.

[58] Или ако е уместно, „за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]"

[*Друга уместна информация*]

[*Добавете друга информация, например, споразумения за възнагражденията, фактуриране и други специфични условия в зависимост от конкретния случай*.]

[Издаване на доклад]

[*Включете подходяща препратка към очакваната форма и съдържание на одиторския доклад, включително ако е приложимо, докладване относно друга информация.*]

Може да е необходимо формата и съдържанието на нашия доклад да бъдат изменени в светлината на нашите одиторски констатации.

Молим Ви да подпишете и върнете приложения екземпляр от настоящото писмо, като потвърждение и съгласие с договореностите във връзка с нашия одит на финансовия отчет, включително и нашите съответни отговорности.

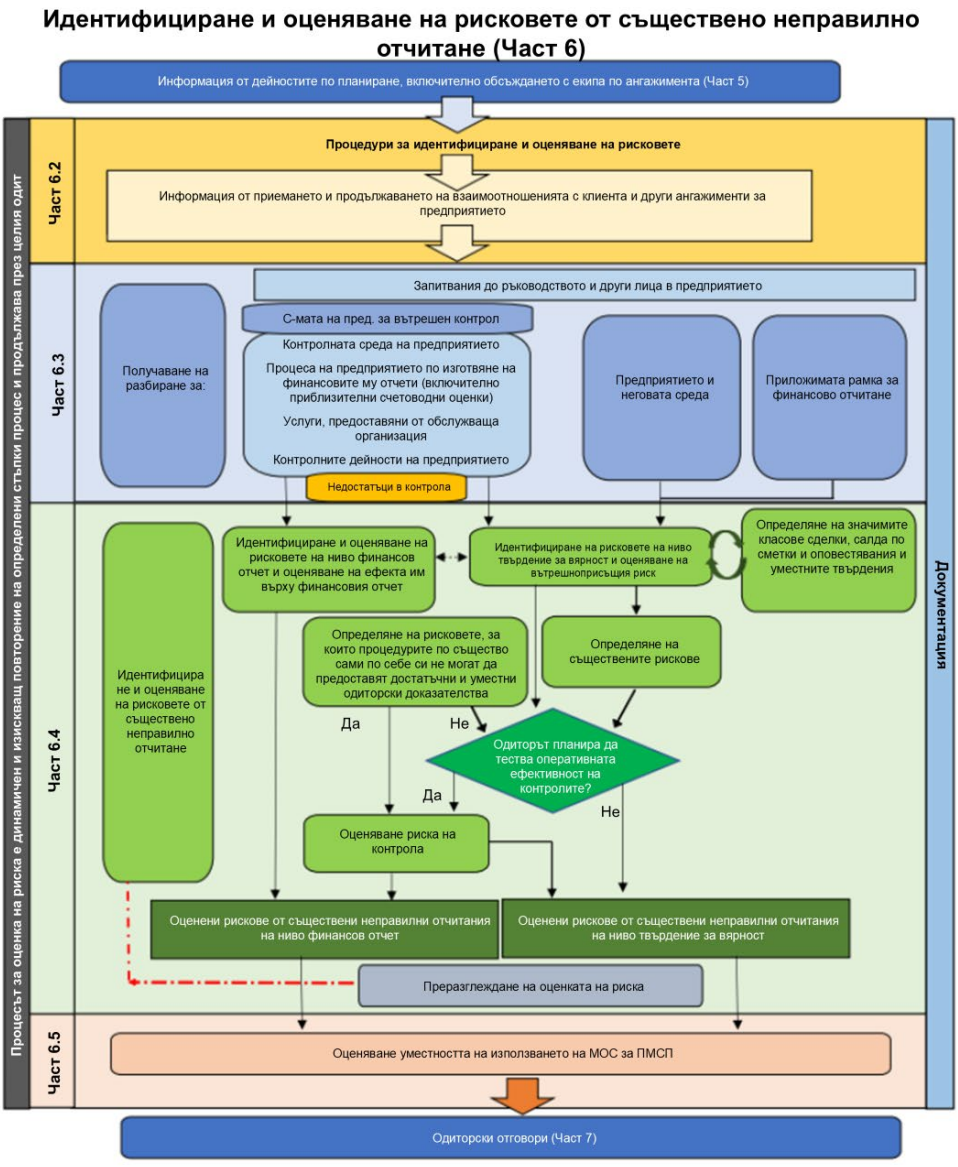
XYZ & Co.

Потвърдено и прието от името на компания ABC от

(подпис)
.....
Име и длъжност

Дата

ПРИЛОЖЕНИЕ 3



ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Фактори за риск от измама

Изложените по-долу фактори за риск от измама са примери за фактори, пред които могат да бъдат изправени одиторите по време на одит на по-малко сложни предприятия. Отделно са представени примерите за два вида измама – финансово отчитане с цел измама и неправомерно присвояване на активи.

Факторите за риск допълнително са класифицирани на базата на трите условия, които обикновено присъстват, когато възникнат съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама: (а) стимули/натиск, (б) възможности и (в) нагласи/рационални обяснения. Въпреки че факторите за риск обхващат широка гама ситуации, те са само примери и съответно одиторът може да идентифицира допълнителни или различни фактори за риск. Не всички тези примери са уместни при всички обстоятелства, като някои може да са от по-голямо или по-малко значение в предприятия с различен размер или с различни характеристики на структурата на собствеността или при различни обстоятелства. Също така поредността на приведените примери за факторите за риск няма за цел да отразява относителната им важност или честота на възникване

Фактори за риск, свързани с неправилни отчитания, произтичащи от финансово отчитане с цел измама

По-долу са представени примери за фактори за риск, свързани с неправилни отчитания, произтичащи от финансово отчитане с цел измама.

Стимули / натиск

Финансовата стабилност или рентабилност е застрашена от икономически условия, условия в отрасъла или от оперативните условия в предприятието, като например (или както е посочено по-долу):

- съществен спад в търсенето от страна на клиентите или увеличаване на фалитите в отрасъла или в икономиката като цяло.
- силна конкуренция или насищане на пазара, придружени от спадащи маржове на печалбата.
- оперативни загуби, водещи до заплаха от фалит или отнемане на собственост.
- повтарящи се отрицателни парични потоци от оперативна дейност или невъзможност за генериране на парични потоци от оперативна дейност.

Съществува натиск върху ръководството да изпълни изискванията или очакванията на трети страни поради:

- натиск за подновяване или получаване на допълнително финансиране или за изпълнение на изискванията за погасяване на дълг или на клаузи от кредитни споразумения и следователно за надценяване на резултатите от дейността или на финансовото състояние с цел демонстриране на рентабилност и дългосрочна жизнеспособност.
- натиск за подценяване на приходите с цел намаляване на данъчните задължения.

Възможности

Възможности за участие във финансово отчитане с цел измама, които биха могли да възникнат в резултат на следното:

- сделки или операции със свързани лица, които не са в обичайния ход на стопанската дейност или сделки и операции със свързани предприятия, които не са одитирани или са одитирани от друга фирма.
- доминиране на ръководството от едно лице или малка група лица (в бизнес, който не е управляван от собственика), без компенсиращи контроли.
- системата за вътрешен контрол има недостатъци в резултат на следното:
    - ограничено разделяне на отговорностите или ограничени контроли за борба с измамите (например, гореща линия за докладване на случаи на измама)

- неподходящо участие на ръководството в оперативни и други дейности, което би могло да помогне на ръководството да предотврати или открие неправилни отчитания в счетоводната информация или да идентифицира контроли, които не функционират така, както са замислени.
- счетоводни и информационни системи, които не са ефективни, включително ситуации със съществени недостатъци във вътрешния контрол.

Нагласи / рационални обяснения

- лоша комуникация, прилагане, подкрепа или осигуряване на спазването на ценностите или етичните стандарти на предприятието от страна на ръководството или комуникация на неподходящи ценности или етични стандарти.
- собственикът-управител не прави разлика между лични и бизнес сделки.
- спорове между акционерите в непублично дружество от затворен тип.
- повтарящи се опити от страна на ръководството или собствениците да оправдаят крайно недостатъчно или неподходящо счетоводно отчитане въз основа на същественост или за да помогнат на дружеството да оцелее.
- взаимоотношенията между ръководството и настоящия или предходния одитор са обтегнати поради спорове, необосновани изисквания към одитора, ограничения на достъпа до хора или информация или доминиращо поведение на ръководството.

Фактори за риск, свързани с неправилни отчитания, произтичащи от неправомерно присвояване на активи

Някои от факторите за риск, свързани с неправилни отчитания, произтичащи от финансово отчитане с цел измама, може да са налице и в случаите, когато възникват неправилни отчитания, произтичащи от неправомерно присвояване на активи, което е често срещана измама в по-малко сложните предприятия. Така например, недостатъци във вътрешния контрол може да са налице, когато съществуват неправилни отчитания в резултат, както на финансово отчитане с цел измама, така и на неправомерно присвояване на активи. По-долу са представени примери за фактори за риск, свързани с неправилни отчитания, произтичащи от неправомерно присвояване на активи.

Стимули / натиск

- Лични финансови задължения биха могли да окажат натиск върху ръководството или служителите с достъп до парични средства или други активи, които могат да бъдат обект на кражба, да присвоят неправомерно тези активи.
- Лоши взаимоотношения между предприятието и служители с достъп до парични средства или други активи, които могат да бъдат обект на кражба, биха могли да мотивират служителите да присвоят неправомерно тези активи. Така например:
- Обявени или очаквани бъдещи съкращения на служители.
- Неотдавнашни или очаквани промени в плановете за възнаграждения или обезщетения на служителите.
- Повишения, компенсации или други възнаграждения, които не съответстват на очакванията.

Възможности

Определени характеристики или обстоятелства могат да увеличат податливостта на активите на неправомерно присвояване:

- Наличност или обработване на големи суми пари в брой.
- Обекти от материалните запаси, които са малки по размер, с висока стойност или с голямо търсене.
- Дълготрайни активи, които са малки по размер, търгуеми или за които идентифицирането на собственика не е очевидно.

Неадекватният вътрешен контрол върху активите може да увеличи податливостта на неправомерно присвояване на тези активи. Например, неправомерно присвояване на активи може да възникне поради наличието на следното:

- Неадекватно разделяне на отговорностите или неподходящи независими проверки.

- Неподходяща система за оторизация и одобрение на сделките и операциите (например при закупуване).
- Неадекватно водене на документация или физическа защита на паричните средства, материалните запаси или дълготрайните активи.
- Липса на задължителни отпуски за служителите, изпълняващи ключови контролни функции.
- Недостатъчно разбиране на информационните технологии от страна на ръководството.

Нагласи / рационални обяснения

- Пренебрегване на необходимостта от текущо наблюдение или намаляване на рисковете, свързани с неправомерното присвояване на активи.
- Пренебрегване на вътрешния контрол чрез пренебрегване или заобикаляне на съществуващите контроли или непредприемане на подходящи действия за отстраняване на недостатъците при известни неправомерни присвоявания, включително дребни кражби.
- Поведение, показващо недоволство или неудовлетвореност от предприятието или неговото отношение към служителите.

ПРИЛОЖЕНИЕ 5

Твърдения за вярност

При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания одиторът на по-малко сложни предприятия (ПМСП) може да използва категориите твърдения за вярност, описани по-долу, или да ги изрази по различен начин, стига да са обхванати всички посочени по-долу аспекти. Одиторът може да избере да комбинира твърдения за вярност относно класове сделки и събития и свързаните с тях оповестявания с твърденията за вярност относно салда по сметки и свързаните с тях оповестявания.

Одиторът на ПМСП може да използва следните твърдения за вярност при разглеждане на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат. Твърденията за вярност могат да попадат в следните категории:

Твърдения за вярност относно класове сделки и операции и събития и свързаните с тях оповестявания за одитирания период

- възникване — сделките или операциите и събитията, които са отразени или оповестени, са възникнали и тези сделки, операции и събития са свързани с предприятието.
- пълнота— всички сделки или операции и събития, които би трябвало да бъдат отразени, са отразени и всички свързани с тях оповестявания, които би трябвало да бъдат включени във финансовия отчет, са включени.
- точност— сумите и другите данни, свързани с отразените сделки или операции и събития, са отразени по подходящ начин, а свързаните с тях оповестявания са подходящо оценени и описани.
- отграничаване — сделките или операциите и събитията са отразени в правилния счетоводен период.
- класификация— сделките или операциите и събитията са отразени в подходящите сметки.
- представяне—сделките и събитията са подходящо агрегирани или дезагрегирани и са описани ясно, а свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.

Твърдения за вярност относно салда по сметки и свързаните с тях оповестявания в края на периода

- съществуване — активите, пасивите и участията в собствения капитал съществуват.
- права и задължения — предприятието притежава или контролира правата върху активите, а пасивите са негови задължения.
- пълнота — всички активи, пасиви и участия в собствения капитал, които би трябвало да бъдат отразени, са отразени и всички свързани с тях оповестявания, които е следвало да бъдат включени във финансовия отчет, са били включени.
- точност, оценка и разпределение — активите, пасивите и участията в собствения капитал са включени във финансовия отчет с подходящи суми и каквито и да било възникващи корекции от оценки или разпределения са отразени по подходящ начин, а свързаните с тях оповестявания са подходящо оценени и описани.
- класификация — активите, пасивите и участията в собствения капитал са отразени в подходящите сметки.
- представяне — активите, пасивите и участията в собствения капитал са подходящо агрегирани или дезагрегирани и са описани ясно, а свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.

Твърденията за вярност, описани по-горе, адаптирани съобразно случая, може да бъдат използвани от одитора и при разглеждане на различните видове неправилни отчитания, които биха могли да възникнат, в оповестяванията, които не са пряко свързани с отразените класове сделки и операции, събития или салда по сметки.

ПРИЛОЖЕНИЕ 6

Примери за фактори, оказващи влияние върху размера на извадката при тестове на контролите и тестове на детайлите

По-долу са описани факторите, които одиторът може да вземе под внимание при определяне размера на извадката за тестове на контролите. Тези фактори, които трябва да бъдат разглеждани заедно, допускат, че одиторът не модифицира естеството или времето на провеждане на тестовете на контролите и не модифицира по друг начин подхода към процедурите по същество в отговор на оценените рискове.

Фактор, оказващ влияние върху размера на извадката при тестове на контролите	**Ефект върху размера на извадката**
Нарастване на степента, до която оценката на риска от одитора взема под внимание плановете за тестване на оперативната ефективност на контролите	Увеличение
Увеличение на допустимия процент на отклонение	Намаление
Увеличение на очаквания процент на отклонение на тестваната популация	Увеличение
Повишаване на желаното ниво на сигурност на одитора, че допустимият процент на отклонение не е бил превишен от действителния процент на отклонение в популацията	Увеличение
Увеличение на броя на единиците на извадката в популацията	Несъществен ефект

По-долу са описани фактори, които одиторът може да вземе под внимание при определяне размера на извадката за тестове на детайлите. Тези фактори, които трябва да бъдат разглеждани заедно, допускат, че одиторът не модифицира естеството или времето на провеждане на тестовете на контролите и не модифицира по друг начин подхода към процедурите по същество в отговор на оценените рискове.

Фактор, оказващ влияние върху размера на извадката при тестове на детайлите	**Ефект върху размера на извадката**
Повишаване на оценката на одитора за риска от съществени неправилни отчитания	Увеличение
Увеличение на използването на други процедури по същество, насочени към същото твърдение за вярност	Намаление
Повишаване на желаното ниво на сигурност на одитора, че допустимото неправилно отчитане не е било превишено от действителното неправилно отчитане в популацията	Увеличение
Увеличение на допустимото неправилно отчитане	Намаление
Увеличение в размера на неправилното отчитане, което одиторът очаква да открие в популацията	Увеличение
Стратификация на популацията, където е уместно	Намаление
Брой на единиците на извадката в популацията	Несъществен ефект

ПРИЛОЖЕНИЕ 7

Примерен образец на писмо с изявления

Примерният образец на писмото по-долу съдържа писмените изявления, които се изискват от Част 8.6 от МОС за ПМСП. В примера се приема, че изискването за получаване на писмено изявление, отнасящо се до предположението за действащо предприятие, не е приложимо; както и че няма изключения от поисканите писмени изявления. Ако има изключения, изявленията би трябвало да бъдат модифицирани, за да се отразят изключенията.

(Фирмена бланка на предприятието)

(До одитора)

(Дата)

Настоящото писмо с изявления се предоставя във връзка с извършвания от Вас одит на финансовия отчет на компания ABC за годината, завършваща на 31 декември 20XX г., с цел изразяване на мнение относно това дали финансовият отчет е представен достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа*) в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане].

Ние потвърждаваме, че:

Финансов отчет

- Ние сме изпълнили нашите отговорности, както са посочени в условията на одиторския ангажимент от [добавете дата], за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]; в частност, финансовият отчет е представен достоверно (или дава вярна и честна представа) в съответствие с тази рамка.
- Методите, данните и съществените предположения, използвани при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са подходящи за постигането на признаване, оценяване или оповестяване, които са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.
- Взаимоотношенията и сделките със свързани лица са осчетоводени и оповестени по подходящ начин в съответствие с изискванията на [приложимата рамка за финансово отчитане].
- Всички събития след датата на финансовия отчет, за които [приложимата рамка за финансово отчитане] изисква корекция или оповестяване, са били коригирани или оповестени.
- Ефектът от некоригираните неправилни отчитания, както поотделно, така и като съвкупност, е несъществен за финансовия отчет като цяло. Списък с некоригираните неправилни отчитания е приложен към писмото с изявленията.
- Действителните или възможни съдебни дела и искове, чиито ефект трябва да бъде взет под внимание при изготвянето на финансовия отчет, са осчетоводени и оповестени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.
- [Всякакви други въпроси, които одиторът може да счете за уместни.]

Предоставена информация

- Ние Ви предоставихме:
    - достъп до цялата информация, която ни е известна и която има отношение към изготвянето на финансовия отчет, като например, записи, документация и други;
    - допълнителната информация, която поискахте от нас за целите на одита; и
    - неограничен достъп до лицата в предприятието, от които Вие решихте, че е необходимо да получите одиторски доказателства.

- Всички сделки и операции са вписани в счетоводните регистри и отразени във финансовия отчет.
- Ние оповестихме пред Вас резултатите от нашата оценка на риска, че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама.
- Ние оповестихме пред Вас цялата информация по отношение на измами или подозрения за измами, която ни е известна и която касае предприятието, и включва:
  - ръководството;
  - служители, които изпълняват съществена роля във вътрешния контрол; или
  - други лица, когато измамата би могла да окаже съществено влияние върху финансовия отчет.
- Ние оповестихме пред Вас цялата информация, отнасяща се до твърдения за измама или подозрения за измама, засягаща финансовия отчет на предприятието, съобщена от служители, бивши служители, анализатори, регулаторни органи или други лица.
- Ние оповестихме пред Вас всички известни случаи на неспазване или подозрения за неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, чиито ефект трябва да бъде взет под внимание при изготвянето на финансовия отчет.
- Ние оповестихме пред Вас всички известни действителни или възможни съдебни дела и искове, чиито ефект трябва да бъде взет под внимание при изготвянето на финансовия отчет.
- Ние оповестихме пред Вас самоличността на свързаните лица на предприятието и всички взаимоотношения и сделки със свързани лица, които са ни известни.
- [Всякакви други въпроси, които одиторът може да счете за необходими.]

Ръководство

Ръководство

СЪОТВЕТНИ ИЗМЕНЕНИЯ, ПРОИЗТИЧАЩИ ОТ МОС ЗА ПМСП

Забележка: По-долу са изложени съответните изменения в други международни стандарти в резултат на одобрението на МОС за ПМСП. Тези изменения ще влязат в сила едновременно с влизането в сила на МОС за ПМСП и са представени с маркирани промени в сравнение с последно одобрените версии на международните стандарти, които се изменят. Номерацията на бележките под линия в рамките на тези изменения не съответства на международните стандарти, които се изменят, като препратките следва да се правят към тези международни стандарти.

ПРЕДГОВОР КЪМ МЕЖДУНАРОДНИТЕ СТАНДАРТИ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА КАЧЕСТВОТО, ОДИТ, ПРЕГЛЕД, ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

…

Задължителен характер, вменен на международните стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност

5. Международните стандарти, които трябва да бъдат прилагани при одита на историческа финансова информация са:

   (а) Международни одиторски стандарти (МОС); или

   (б) Международен одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (МОС за ПМСП), който може да бъде прилаган единствено в съответствие с предговора и обхвата на действие, изложени в МОС за ПМСП.

…

9. Взети заедно, МОС, МОС за ПМСП, МСАП, МСАИС и МСССУ се наричат стандарти за ангажименти на СМОССИС.

…

Международен одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия

11А. МОС за ПМСП е изготвен в контекста на одит на финансов отчет на по-малко сложно предприятие, извършван от независим одитор. Обхватът на действие на МОС за ПМСП е изложен в Предговора и Част А на стандарта.

…

Материали с незадължителен характер

…

Указания за международна одиторска практика

21. Указанията за международна одиторска практика (УМОП) не налагат допълнителни изисквания на одиторите, извън тези, съдържащи се в МОС или МОС за ПМСП, нито променят отговорността на одитора да спазва всички МОС или МОС за ПМСП, имащи отношение към одита. УМОП предоставят практическа помощ на одиторите. Те са предназначени да бъдат разпространявани от лицата, носещи отговорност за националните стандарти или да бъдат използвани за разработване на съответни национални материали. Те осигуряват също така материал, който фирмите могат да използват при разработване на собствени програми за обучение и вътрешни насоки.

…

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

…

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МСУК (Вж. параграфи 3–4)

A1. Други стандарти на СМОССИС, включително Международен одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (МОС за ПМСП), МСАП 2400 (преработен)[59] и МСАИС 3000 (преработен),[60] също установяват изисквания по отношение на съдружника, отговорен за ангажимента, за управление на качеството на ниво ангажимент.

…

Задължителен характер на настоящия МСУК (Вж. параграф 12)

…

A8. Когато е необходимо, материалите за приложение и другите пояснителни материали предоставят допълнителни обяснения за изискванията и насоки за тяхното изпълнение. В частност, те може:

- да обясняват по-прецизно какво дадено изискване означава или има за цел да обхване; и
- да включват примери, илюстриращи как даденото изискване може да бъде приложено.

Макар такива насоки да не налагат сами по себе си изискване, те имат отношение към правилното прилагане на изискванията. Материалите за приложение и другите пояснителни материали може да предоставят също така основна информация по въпроси, разгледани в настоящия МСУК. В определени случаи са включени препратки към отделни МОС. Ако ангажиментът за одит се извършва в съответствие с МОС за ПМСП, МОС за ПМСП може също така да адресира съответните въпроси в контекста на одит на финансови отчети на по-малко сложно предприятие, но към тях не се правят препратки в настоящия МСУК. Когато е целесъобразно, в материалите за приложение и другите пояснителни материали са включени допълнителни съображения, специфични за одиторските организации в публичния сектор. Тези допълнителни съображения подпомагат прилагането на изискванията на настоящия МСУК. Те обаче не ограничават или намаляват отговорността на фирмата да прилага и съблюдава изискванията в настоящия МСУК.

…

Изпълнение на ангажимента

…

Документация за ангажимента (Вж. параграф 31(е))

A83. Закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти може да предписват крайните срокове, в рамките на които окомплектоването на окончателните досиета по ангажимента при специфични видове ангажименти трябва да бъде завършено. Когато такива крайни срокове не са предписани в закон или нормативна разпоредба, крайният срок може да бъде определен от фирмата. В случая на ангажименти, извършвани съгласно МОС, МОС за ПМСП или МСАИС, подходящият краен срок, в

[59] Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен), *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*

[60] Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 (преработен), *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация*

рамките на който да бъде завършено окомплектоването на окончателното досие по ангажимента, обикновено е не повече от 60 дни след датата на доклада по ангажимента.

…

A85. Закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти може да предписват сроковете за съхранение по отношение на документацията за ангажимента. Ако сроковете за съхранение не са предписани, фирмата може да вземе под внимание естеството на изпълняваните от нея ангажименти и обстоятелствата на фирмата, включително дали документацията за ангажимента е необходима, за да осигури документирането на въпроси с продължаваща значимост за бъдещи ангажименти. В случая на ангажименти, извършвани съгласно МОС, МОС за ПМСП или МСАИС, срокът за съхранение обикновено е не по-кратък от пет години от датата на доклада по ангажимента, или ако е на по-късна дата – датата на одиторския доклад върху финансовия отчет на групата, когато това е приложимо.

…

МСУК 2, ПРЕГЛЕДИ ЗА КАЧЕСТВОТО НА АНГАЖИМЕНТА

Въведение

…

Задължителен характер на настоящия МСУК

10. Настоящият МСУК съдържа целта на фирмата при съблюдаване на този МСУК, както и изисквания, разработени, за да позволят на фирмата и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да изпълнят така заявената цел. Наред с това, настоящият МСУК съдържа съответните насоки във вид на материали за приложение и други пояснителни материали и встъпителен материал, който предоставя контекст, уместен за подходящото разбиране на настоящия МСУК, както и дефиниции. МСУК 1 обяснява термините цел, изисквания, материали за приложение и други пояснителни материали, встъпителен материал и дефиниции. (Вж. параграф A0A)

…

Материали за приложение и други пояснителни материали

Задължителен характер на настоящия МСУК (Вж. параграф 10)

A0A. Материалите за приложение и другите пояснителни материали може да предоставят също така основна информация по въпроси, разгледани в настоящия МСУК. В определени случаи са включени препратки към отделни МОС. Ако ангажиментът за одит се извършва в съответствие с МОС за ПМСП, МОС за ПМСП може също така да адресира съответните въпроси в контекста на одит на финансови отчети на по-малко сложно предприятие, но към тях не се правят препратки в настоящия МСУК.

…

Извършване на прегледа за качеството на ангажимента (Вж. параграфи 24–27)

Отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с прегледа за качеството на ангажимента (Вж. параграф 24(б))

A25. МОС 220 (преработен) [61] установява изисквания по отношение на съдружника, отговорен за ангажимента, при ангажименти за одит, за които се изисква преглед за качеството на ангажимента, включително:

- да определи, че е назначено лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента;

[61] ~~Международен одиторски стандарт (~~МОС~~)~~ 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, параграф 36

- да сътрудничи с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и да информира останалите членове на екипа по ангажимента за тяхната отговорност да сътрудничат;
- да обсъди съществените въпроси и съществените преценки, възникващи по време на ангажимента за одит, включително тези, идентифицирани при прегледа за качеството на ангажимента, с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента; и
- да не поставя дата на одиторския доклад преди приключване на прегледа за качеството на ангажимента.

…

МСАИС 3000 (ПРЕРАБОТЕН), АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ, РАЗЛИЧНИ ОТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ИСТОРИЧЕСКА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ

Въведение

1. Настоящият Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) разглежда ангажиментите за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация. ~~които~~ Одитите на историческа финансова информация са обект на разглеждане ~~съответно~~ в Международните одиторски стандарти (МОС) и Международния одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (МОС за ПМСП), а прегледите на историческа финансова информация са обект на разглеждане в Международните стандарти за ангажименти за преглед (МСАП) (Вж. параграфи А21–А22)

…

МСАП 2400 (ПРЕРАБОТЕН), АНГАЖИМЕНТИ ЗА ПРЕГЛЕД НА ИСТОРИЧЕСКИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

…

Изисквания

…

Доклад на практикуващия професионален счетоводител

86. Докладът на практикуващия професионален счетоводител от ангажимента за преглед следва да е в писмен вид и да съдържа следните елементи: (вж. параграфи А124–А127, А148, А150)

…

(ж) описание на прегледа на финансови отчети и неговите ограничения, както и следните изявления: (вж. параграф А134)

(i) ангажиментът за преглед съгласно настоящия МСАП представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност;

(ii) практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно в отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценяване на получените доказателства; и

(iii) процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с одиторските стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност ~~Международните одиторски стандарти (МОС)~~ и съответно практикуващият професионален счетоводител не изразява одиторско мнение относно финансовия отчет;

…

Приложение 2

…

Пример 1

…

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с одиторските стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност ~~Международните одиторски стандарти~~. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

…

Пример 2

…

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с одиторските стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност ~~Международните одиторски стандарти~~. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

…

Пример 3

…

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с одиторските стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност ~~Международните одиторски стандарти~~. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

…

Пример 4

…

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения консолидиран финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че консолидираният финансов отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на консолидирани финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с одиторските стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност ~~Международните одиторски стандарти~~. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този консолидиран финансов отчет.

…

Пример 6

…

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с одиторските стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност ~~Международните одиторски стандарти~~. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

…

Пример 7

…

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с одиторските стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност ~~Международните одиторски стандарти~~. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

…

МЕЖДУНАРОДНА РАМКА ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ

Въведение

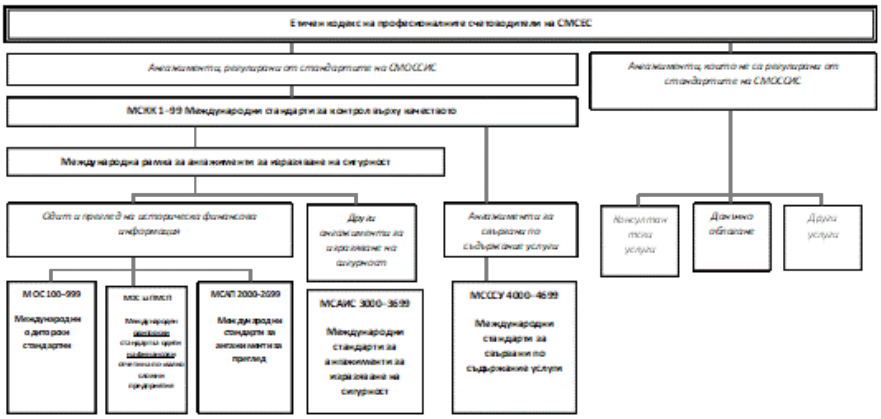
1. Настоящата Рамка се издава единствено с цел да улесни разбирането на елементите и целите на ангажиментите за изразяване на сигурност и ангажиментите, спрямо които са приложими Международните одиторски стандарти (МОС), Международният одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (МОС за ПМСП), 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).

…

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)*.



…

УКАЗАНИЕ ЗА МЕЖДУНАРОДНА ОДИТОРСКА ПРАКТИКА 1000, КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ

Указание за международна одиторска практика (УМОП) 1000 *Конкретни съображения при одита на финансови инструменти* следва да бъде разглеждано заедно с *Предговора към международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*. УМОП не налагат допълнителни изисквания на одиторите, надхвърлящи тези, включени в одиторските стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност ~~Международните одиторски стандарти (МОС),~~ нито променят отговорността на одиторите да спазват всички Международни одиторски стандарти (МОС), имащи отношение към одита или Международния одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (МОС за ПМСП). УМОП предоставят практическо съдействие на одиторите. Замисълът е те да бъдат разпространявани от организациите, отговорни за националните стандарти или да бъдат използвани за разработване на съответни национални материали. УМОП предоставят също така материал, който фирмите могат да използват за разработване на програмите си за обучение и вътрешните си указания.

Въведение

…

7. Одитът в съответствие с МОС или МОС за ПМСП се осъществява при предварителното условие, че ръководството и когато това е уместно, лицата, натоварени с общото управление, са потвърдили определени свои отговорности. Тези отговорности включват в себе си изготвянето на оценки по справедлива стойност. Настоящото УМОП не налага отговорности на ръководството или лицата, натоварени с общото управление, нито е с по-голяма правна сила от законодателството и нормативните разпоредби, които регулират тези отговорности.

СТРАНИЦАТА УМИШЛЕНО Е ОСТАВЕНА БЕЗ СЪДЪРЖАНИЕ

International Auditing and Assurance Standards Board®

Ръководство по Международни стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги

ИЗДАНИЕ 2023–2024
ЧАСТ III

ISAE™ ISRE™ ISRS™

Международната фондация за етика и одит - The International Foundation for Ethics and Audit ™ (IFEA™), 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 ‘IFEA’ 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™ (IFEA™).

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

РЪКОВОДСТВО ПО МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА КАЧЕСТВОТО, ОДИТ, ПРЕГЛЕД, ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

ЧАСТ III

СЪДЪРЖАНИЕ

ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ИСТОРИЧЕСКА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ

2000–2699 Международни стандарти за ангажименти за преглед (МСАП)

2400 (преработен) Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети

2410 Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието .....

АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ, РАЗЛИЧНИ ОТ ОДИТИ ИЛИ ПРЕГЛЕДИ НА ИСТОРИЧЕСКА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ

3000–3699 Международни стандарти за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС)

3000–3399 ПРИЛОЖИМИ ЗА ВСИЧКИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ

3000 (преработен) Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити или прегледи на историческа финансова информация .....

3400–3699 СТАНДАРТИ ЗА КОНКРЕТНИ ПРЕДМЕТИ

3400 Проверка на прогнозна финансова информация (предишен МОС 810) .....

3402 Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация .....

3410 Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове.....

3420 Ангажименти за изразяване на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект.....

СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

4000–4699 Международни стандарти за свързани по съдържание услуги (МССЧУ)

4400 (преработен) Ангажименти за договорени процедури .....

4410 (преработен) Ангажименти за компилиране .....

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ПРЕГЛЕД 2400 (ПРЕРАБОТЕН)

АНГАЖИМЕНТИ ЗА ПРЕГЛЕД НА ИСТОРИЧЕСКИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

(В сила за прегледи на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 31 декември 2013 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

параграф

Въведение

Обхват на настоящия МСАП 1–4

Ангажимент за преглед на исторически финансови отчети 5–8

Правна сила на настоящия МСАП 9–12

Дата на влизане в сила 13

Цели 14–15

Дефиниции 16–17

Изисквания

Изпълнение на ангажимент за преглед в съответствие с настоящия МСАП 18–20

Етични изисквания 21

Професионален скептицизъм и професионална преценка 22–23

Управление на качеството на ниво ангажимент 24–28

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед 29–41

Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общо управление 42

Изпълнение на ангажимента 43–57

Последващи събития 58–60

Писмени изявления 61–65

Оценяване на доказателствата, получени от изпълнените процедури 66–68

Формиране на заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет 69–85

Доклад на практикуващия професионален счетоводител 86–92

Документация 93–96

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МСАП A1–A4

Ангажимент за преглед на исторически финансови отчети A5–A6

Цели A78–A9

Дефиниции A10–A12

Изпълнение на ангажимент за преглед в съответствие с настоящия МСАП A13

Етични изисквания A14–A15

Професионален скептицизъм и професионална преценка A16–A24

Управление на качеството на ниво ангажимент A25–A32

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед A33–A60

Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общо управление A61–A67

Изпълнение на ангажимента A68–A103

Писмени изявления A104–A106

Оценяване на доказателствата, получени от изпълнените процедури A107–A109

Формиране на заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет A110–A121

Доклад на практикуващия професионален счетоводител A122–A148

Документация A149

Приложение 1: Примерно писмо за ангажимент за преглед на исторически финансов отчет

Приложение 2: Примерни доклади на практикуващия професионален счетоводител

Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети* следва да бъде разглеждан заедно с *Предговора към международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*.

Въведение

Обхват на настоящия МСАП

1. Настоящият Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) разглежда: (вж: параграф. А1)

   (а) отговорностите на практикуващия професионален счетоводител, когато е ангажиран да извърши преглед на исторически финансови отчети в случаите, в които този практикуващ професионален счетоводител не е одитор на финансовия отчет на предприятието; и

   (б) формата и съдържанието на доклада на практикуващия професионален счетоводител върху финансовия отчет.

2. Настоящият МСАП не разглежда прегледа на финансовия отчет или на междинна финансова информация на предприятието, извършен от практикуващ професионален счетоводител, който е независимият одитор на финансовия отчет на това предприятие.

3. Настоящият МСАП трябва да бъде прилаган, при необходимост подходящо адаптиран, по отношение на друга историческа финансова информация. Ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност, различни от преглед на историческа финансова информация, се изпълняват съгласно МСАИС 3000 (преработен).[1]

Взаимовръзка с МСУК 1[2]

4. Отговорност за системите за управление на качеството, за политиките или процедурите носи фирмата. МСУК 1 е приложим спрямо фирмите във връзка с ангажиментите на фирмата за преглед на финансови отчети.[3] Разпоредбите на настоящия МСАП по отношение управлението на качеството на нивото на отделните ангажименти за преглед се основават на предположението, че фирмата е обект на МСУК 1 или на изисквания, които като минимум са също толкова взискателни. (Вж: параграфи А2–А4)

Ангажимент за преглед на исторически финансови отчети

---

[1] Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 (преработен) *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити или прегледи на историческа финансова информация*

[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*

[3] МСУК 1, параграф 5

5. Прегледът на исторически финансови отчети представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, съгласно изложеното в *Международната рамка за ангажименти за изразяване на сигурност* (Рамката за изразяване на сигурност).[4] (Вж: параграфи А5–А6)

6. При прегледа на финансови отчети практикуващият професионален счетоводител изразява заключение, чиято цел е да повиши степента на доверие у предвидените потребители относно изготвянето на финансовите отчети на предприятието в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Заключението на практикуващия професионален счетоводител се основава на получаването от негова страна на ограничена степен на сигурност. Докладът на практикуващия професионален счетоводител съдържа описание на естеството на ангажимента за преглед като контекст, в който запознаващите се с доклада лица да са в състояние да разберат това заключение.

7. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява основно проучващи запитвания и аналитични процедури с цел получаване на достатъчни и уместни доказателства, служещи в качеството на база за заключение относно финансовия отчет като цяло, изразено в съответствие с изискванията на настоящия МСАП.

8. В случай че на практикуващия професионален счетоводител стане известен въпрос, който да го накара да счита, че финансовият отчет може да съдържа съществено неправилно отчитане, практикуващият професионален счетоводител разработва и изпълнява допълнителни процедури, които смята за необходими при конкретните обстоятелства, за да може да достигне до заключение относно финансовия отчет в съответствие с настоящия МСАП.

Правна сила на настоящия МСАП

9. Настоящият МСАП съдържа целите на практикуващия професионален счетоводител при съблюдаване на МСАП, които осигуряват контекста, в който са изложени изискванията на настоящия МСАП и са предназначени да подпомогнат практикуващия професионален счетоводител в разбирането му какво трябва да бъде постигнато в един ангажимент за преглед.

10. МСАП съдържа изисквания, изразени с помощта на думата „следва", които са разработени така, че да позволят на практикуващия професионален счетоводител да изпълни заявените цели.

11. В допълнение, настоящият МСАП съдържа встъпителен материал, дефиниции, както и материали за приложение и други пояснителни

ПРЕГЛЕД

[4] Рамка за изразяване на сигурност, параграфи 15 и 16

материали, осигуряващи контекст, необходим за правилното разбиране на настоящия МСАП.

12. Материалите за приложение и другите пояснителни материали предоставят допълнително обяснение на изискванията и насоки за тяхното изпълнение. Въпреки че тези насоки не налагат сами по себе си определено изискване, те са важни за правилното прилагане на изискванията. Материалите за приложение и другите пояснителни материали е възможно да предоставят и сведения от общ характер по въпроси, разгледани в настоящия МСАП, които подпомагат прилагането на изискванията.

Дата на влизане в сила

13. Настоящият МСАП е в сила по отношение на прегледи на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 31 декември 2013 г.

Цели

14. Целите на практикуващия професионален счетоводител при преглед на финансови отчети съгласно настоящия МСАП са:

    (а) да получи ограничена степен на сигурност, основно чрез отправяне на проучващи запитвания и изпълнение на аналитични процедури, относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, които да му дадат възможност да изрази заключение относно това дали му е станало известно нещо, което да го накара да счита, че финансовият отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане; и

    (б) да издаде доклад върху финансовия отчет като цяло и съответно да комуникира съгласно изискванията на настоящия МСАП.

15. Във всички случаи, в които не може да бъде получена ограничена степен на сигурност и квалифицираното заключение в доклада на практикуващия професионален счетоводител няма да е достатъчно при конкретните обстоятелства, настоящият МСАП изисква практикуващият професионален счетоводител или да откаже изразяване на заключение в доклада, издаван във връзка с ангажимента или когато това е подходящо, да се оттегли от ангажимента, в случай че оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна уредба. (Вж. параграфи А7–А9, А119–А120)

Дефиниции

16. Речникът на термините в Ръководството [5] (Речникът) включва термините, дефинирани в настоящия МСАП, както и описание на други термини, използвани в този МСАП, с цел подпомагане на последователното прилагане и тълкуване. Така например, повсеместно използваните термини „ръководство" и „лицата, натоварени с общо управление" имат смисъла, съответстващ на дефиницията в Речника. (Вж: параграфи А10–А11)

17. За целите на настоящия МСАП, следните термини имат значението, посочено по-долу:

    (а) *Аналитични процедури*—Оценки на финансова информация чрез анализ на правдоподобни взаимовръзки между финансовите и нефинансови данни. Аналитичните процедури обхващат и необходимото проучване на идентифицираните колебания или взаимовръзките, които са несъвместими с другата съответстваща информация или се отклоняват съществено от очакваните стойности.

    (б) *Риск на ангажимента*— Рискът практикуващият професионален счетоводител да изрази неподходящо заключение, когато финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания.

    (в) *Финансов отчет с общо предназначение* — Финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка с общо предназначение.

    (г) *Рамка с общо предназначение* —Рамка за финансово отчитане, разработена, за да отговори на общите потребности от финансова информация на широк кръг от потребители. Рамката за финансово отчитане може да бъде рамка за достоверно представяне или рамка за съответствие.

    (д) *Проучващо запитване*— Проучващото запитване представлява търсене на информация от осведомени лица във или извън предприятието.

    (е) *Ограничена степен на сигурност*— Получената степен на сигурност, когато рискът при ангажимента е намален до степен, която е приемлива при конкретните обстоятелства, свързани с ангажимента, но е по-висок от този при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, като база за изразяване на заключение в съответствие с настоящия МСАП. Комбинацията от

[5] Речник на термините, отнасящи се до Международните стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС) в *Ръководство по Международни стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги* (Ръководството), публикувано от Международната федерация на счетоводителите (МФС).

естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите за събиране на доказателства е като минимум достатъчна, за да може практикуващият професионален счетоводител да получи пълноценна и съдържателна степен на сигурност. За да бъде пълноценна и съдържателна, степента на сигурност, получена от практикуващия професионален счетоводител, трябва да е вероятно, че тя ще повиши доверието на предвидените потребители по отношение на финансовия отчет. (Вж: параграф А12)

(ж) *Практикуващ професионален счетоводител* —Професионален счетоводител на публична практика. Този термин включва съдружника, отговорен за ангажимента, други членове на екипа за ангажимента и когато това е приложимо – самата фирма. Когато настоящият МСАП изрично предвижда дадено изискване или отговорност да бъдат изпълнявани от съдружника, отговорен за ангажимента, се използва по-скоро терминът „съдружник, отговорен за ангажимента", а не „практикуващ професионален счетоводител". Когато това е уместно, термините „съдружник, отговорен за ангажимента" и „фирма" трябва да бъдат схващани като отнасящи се и до техните еквиваленти в публичния сектор.

(з) *Професионална преценка*—Приложение на съответното обучение, познания и опит, в рамките на контекста, предвиден в стандартите за изразяване на сигурност, счетоводните и етичните стандарти, при вземането на информирани решения за насоката на действията, които са подходящи при съществуващите обстоятелства на ангажимента за изразяване на сигурност.

(и) *Приложими етични изисквания*— Принципи на професионалната етика и етични изисквания, които са приложими спрямо професионалните счетоводители, когато изпълняват прегледи на финансови отчети. Приложимите етични изисквания обикновено включват разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост),* издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), отнасящи се до прегледи на финансови отчети, заедно с национални изисквания, които са по-рестриктивни.

(к) *Финансов отчет със специално предназначение*— Финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение.

(л) *Рамка със специално предназначение*—Рамка за финансово отчитане, разработена с цел удовлетворяване на потребностите от финансова информация на конкретни потребители. Рамката за

финансово отчитане може да бъде рамка за достоверно представяне или рамка за съответствие.

Изисквания

Изпълнение на ангажимент за преглед в съответствие с настоящия МСАП

18. Практикуващият професионален счетоводител следва да разбира цялостния текст на настоящия МСАП, включително съдържащите се в него материали за приложение и други пояснителни материали, за да разбере целите на стандарта и да прилага правилно изискванията му. (Вж: параграф А13)

Изпълнение на приложимите изисквания

19. Практикуващият професионален счетоводител следва да изпълнява всички изисквания на настоящия МСАП, освен тези, които не са приложими по отношение на конкретния ангажимент за преглед. Дадено изискване е приложимо по отношение на ангажимента за преглед, когато са налице обстоятелствата, разглеждани от това изискване.

20. Практикуващият професионален счетоводител не следва да заявява в доклада си съответствие с настоящия МСАП, ако не е изпълнил всички изисквания на този МСАП, приложими по отношение на ангажимента за преглед.

Етични изисквания

21. Практикуващият професионален счетоводител следва да изпълнява приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта. (Вж: параграфи А14–А15)

Професионален скептицизъм и професионална преценка

22. Практикуващият професионален счетоводител следва да планира и изпълни ангажимента с професионален скептицизъм, отчитайки че може да са налице обстоятелства, които да доведат до това, финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания. (Вж: параграфи А16–А19)

23. Практикуващият професионален счетоводител следва да използва професионална преценка при изпълнение на ангажимента за преглед. (Вж: параграфи А20–А24)

Управление на качеството на ниво ангажимент

24. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва да притежава компетентност в уменията и техниките, свързани с изразяването на сигурност, както и във финансовото отчитане и способности,

включително да му е предоставено достатъчно време, подходящи за условията на конкретния ангажимент. (Вж: параграф А25)

25. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва да поеме цялостната отговорност за: (вж: параграфи А26–А29)

(а) управляването на качеството и постигане на качество на всеки ангажимент за преглед, възложен на този съдружник както и участие в достатъчна степен и по подходящ начин през целия ангажимент;

(б) ръководството, надзора, планирането и изпълнението на ангажимента за преглед в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; (вж: параграф А30)

(в) това, докладът на практикуващия професионален счетоводител да е подходящ при конкретните обстоятелства; и

(г) това, ангажиментът да се изпълнява в съответствие с фирмените политики или процедури за управление на качеството, включително:

(i) да е удовлетворен, че са следвани фирмените политики или процедури по отношение приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиента и ангажиментите за преглед, както и че заключенията, до които е достигнато са подходящи, включително да разгледа въпроса дали е налице информация, която би накарала съдружника, отговорен за ангажимента, да достигне до заключение, че на ръководството липсва почтеност; (вж: параграфи А31–А32)

(ii) да определи, че достатъчни и уместни ресурси за изпълнението на ангажимента са своевременно насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, вземайки под внимание естеството и обстоятелствата на ангажимента, политиките или процедурите на фирмата, както и промените, които биха могли да възникнат по време на ангажимента;

(iii) да е удовлетворен, че екипът за ангажимента, взет като цяло, разполага с подходящата компетентност и способности, включително да разполага с достатъчно време, както и умения и техники, свързани с изразяването на сигурност и експертни знания в областта на финансовото отчитане, за да:

(а) изпълни ангажимента за преглед в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

(б) даде възможност да бъде издаден доклад, който е подходящ при конкретните обстоятелства;

(iv) да поеме отговорност за воденето на подходяща документация за ангажимента; и

(v) когато в съответствие с МСУК 1 или политиките или процедурите на фирмата се изисква преглед за качеството на ангажимента, да не поставя дата на доклада преди приключване на прегледа за качеството на ангажимента[6].

Уместни съображения след приемане на ангажимента

26. В случай че съдружникът, отговорен за ангажимента, получи информация, която би накарала фирмата да откаже ангажимента, ако тази информация би била известна по-рано, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва своевременно да комуникира тази информация с фирмата, така че фирмата и съдружникът, отговорен за ангажимента, да могат да вземат необходимите мерки.

Изпълнение на приложимите етични изисквания

27. По време на ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да запази повишено внимание, чрез наблюдение и отправяне при необходимост на проучващи запитвания, по отношение на доказателства за нарушения на приложимите етични изисквания от страна на членове на екипа за ангажимента. В случай че на съдружника, отговорен за ангажимента, станат известни, посредством фирмената система за управление на качеството или по друг начин, факти, сочещи, че членове на екипа за ангажимента са нарушили приложимите етични изисквания, съдружникът, отговорен за ангажимента, консултирайки се и с други лица във фирмата, следва да определи подходящите мерки.

Текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците

28. Системата на фирмата за управление на качеството включва установяване на процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, за да:

(а) се предостави на фирмата уместна, надеждна и своевременна информация относно разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството;

(б) предприеме фирмата подходящи действия, за да отговори на идентифицираните недостатъци, така че недостатъците да бъдат отстранени своевременно от фирмата.

Съдружникът, отговорен за ангажимента следва да вземе под внимание информацията от процеса на фирмата за текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, комуникирана от фирмата и в случай че е приложимо, от други

[6] МСУК 2, *Прегледи за качеството на ангажимента*

фирми от мрежата, и дали тази информация би могла да окаже влияние върху ангажимента за преглед.

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед

Фактори, оказващи влияние върху приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед

29. Освен ако това не се изисква от законодателството или нормативните разпоредби, практикуващият професионален счетоводител не следва да приема ангажимент за преглед, ако: (вж: параграфи А33–А34)

    (а) практикуващият професионален счетоводител не е удовлетворен, че:

        (i) е налице рационална цел на ангажимента; или (вж: параграф А35)

        (ii) ангажиментът за преглед би бил подходящ при конкретните обстоятелства; (вж: параграф А36)

    (б) практикуващият професионален счетоводител има причина да смята, че приложимите етични изисквания, включително тези, свързани с независимостта, няма да бъдат изпълнени;

    (в) предварителното разбиране на практикуващия професионален счетоводител относно свързаните с ангажимента обстоятелства сочи, че вероятно информацията, необходима за изпълнение на ангажимента за преглед, няма да бъде достъпна или няма да бъде надеждна; (вж: параграф А37)

    (г) практикуващият професионален счетоводител има причина да се съмнява в почтеността на ръководството до степен, при която е вероятно това да окаже влияние върху правилното извършване на прегледа; или (вж: параграф А32)

    (д) ръководството или лицата, натоварени с общо управление, налагат в условията на предлагания ангажимент за преглед ограничение върху обхвата на работата на практикуващия професионален счетоводител, такова, че практикуващият професионален счетоводител счита, че ограничението ще доведе до това той да откаже заключение относно финансовия отчет.

Предварителни условия за приемане на ангажимент за преглед

30. Преди да приеме ангажимент за преглед, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж: параграф А38)

    (а) да реши дали рамката за финансово отчитане, използвана при изготвяне на финансовия отчет, е приемлива, включително, в

случаите, в които става въпрос за финансов отчет със специално предназначение, да придобие разбиране за целта, с която се изготвя финансовият отчет и за предвидените потребители; и (вж: параграфи А39–А45)

(б) да получи съгласието на ръководството, че то потвърждава и разбира отговорностите си за: (вж: параграфи А46–А49)

(i) изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително, когато това е уместно, за достоверното му представяне;

(ii) такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството прецени, че е необходим, за да се даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и

(iii) предоставяне на практикуващия професионален счетоводител на:

(а) достъп до цялата известна на ръководството информация, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет, като например, регистри, документация и други факти;

(б) допълнителна информация, която практикуващият професионален счетоводител би могъл да поиска от ръководството за целите на прегледа; и

(в) неограничен достъп до лицата в рамките на предприятието, от които практикуващият професионален счетоводител реши че е необходимо да получи доказателства.

31. В случай че практикуващият професионален счетоводител не е удовлетворен от някои от изложените по-горе въпроси като предварителни условия за приемане на ангажимент за преглед, практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди този въпрос с ръководството или лицата, натоварени с общо управление. В случай че не могат да бъдат направени промени, които да удовлетворят практикуващия професионален счетоводител по отношение на тези въпроси, практикуващият професионален счетоводител не следва да приема предлагания ангажимент, освен ако това не се изисква от законодателството или нормативна разпоредба. Ангажимент, изпълняван при такива обстоятелства обаче не съответства на настоящия МСАП. Поради тази причина, практикуващият професионален счетоводител не следва да включва изявление в доклада си, че прегледът е извършен в съответствие с настоящия МСАП.

32. Ако след приемане на ангажимента се установи, че практикуващият професионален счетоводител не е удовлетворен по отношение на някое от посочените по-горе предварителни условия, практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди въпроса с ръководството или с лицата, натоварени с общо управление и да реши:

    (а) дали въпросът може да бъде разрешен;

    (б) дали е уместно да продължава изпълнението на ангажимента; и

    (в) дали и как да комуникира въпроса в доклада си.

Допълнителни съображения, когато формулировките в доклада на практикуващия професионален счетоводител са предписани от законодателството или нормативни разпоредби

33. Издаваният по отношение на ангажимента за преглед доклад на практикуващия професионален счетоводител следва да се позовава на настоящия МСАП само ако докладът съответства на изискванията на параграф 86.

34. В някои случаи, когато прегледът се изпълнява по силата на приложимото законодателство или нормативни разпоредби в дадена юрисдикция, съответният закон или нормативна разпоредба може да предписва структурата или формулировките в доклада на практикуващия професионален счетоводител във форма или с изрази, които значително се отличават от изискванията на настоящия МСАП. При такива обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали потребителите биха могли да разберат погрешно степента на сигурност, получена от прегледа на финансовия отчет и ако това е така, дали допълнителни обяснения в доклада на практикуващия професионален счетоводител могат да смекчат евентуалното погрешно разбиране. (Вж: параграфи А50, А146)

35. В случай че практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че допълнителните обяснения в доклада му не могат да смекчат евентуалното погрешно разбиране, практикуващият професионален счетоводител не следва да приема ангажимента за преглед, освен ако това не се изисква от законодателството или нормативните разпоредби. Прегледът, изпълнен в съответствие с това законодателство или нормативни разпоредби, не съответства на изискванията на настоящия МСАП. Поради тази причина, практикуващият професионален счетоводител не следва да включва в доклада си изявление, че прегледът е извършен в съответствие с настоящия МСАП. (Вж: параграфи А50, А146)

Договаряне на условията на ангажимента

36. Практикуващият професионален счетоводител следва да договори условията на ангажимента с ръководството или съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление, преди да изпълни ангажимента.

37. Договорените условия на ангажимента следва да бъдат документирани в писмо за ангажимент или в друга подходяща форма на писмено споразумение, като следва да включват: (вж: параграфи А51–А52, А54)

    (а) предвиденото използване и разпространение на финансовия отчет, както и ограничения върху използването или разпространението му, когато това е приложимо;

    (б) идентифициране на приложимата рамка за финансово отчитане;

    (в) целта и обхвата на ангажимента за преглед;

    (г) отговорностите на практикуващия професионален счетоводител;

    (д) отговорностите на ръководството, включително тези по параграф 30(б); (вж: параграфи А46–А49, А53)

    (е) изявление, че ангажиментът не представлява одит и че практикуващият професионален счетоводител няма да изразява одиторско мнение относно финансовия отчет; и

    (ж) препратка към очакваната форма и съдържание на доклада, който ще бъде издаден от практикуващия професионален счетоводител и изявление, че може да са налице обстоятелства, при които е възможно докладът да се различава от очакваната форма и съдържание.

Повтарящи се ангажименти

38. При повтарящи се ангажименти за преглед, практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали обстоятелства, включително промени в съображенията, свързани с приемането на ангажимента, изискват условията на ангажимента да бъдат преразгледани и дали е налице необходимост да се напомни на ръководството или съобразно случая на лицата, натоварени с общо управление, за съществуващите условия на ангажимента. (Вж: параграф А55)

Приемане на промяна в условията на ангажимента за преглед

39. Практикуващият професионален счетоводител не следва да се съгласява с промяна в условията на ангажимента, когато за това няма разумно основание. (Вж: параграфи А56–А58)

40. В случай че преди да бъде приключен ангажиментът за преглед, от практикуващия професионален счетоводител бъде поискано ангажиментът да бъде променен на ангажимент, при който не се получава никаква степен на сигурност, практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали за това има разумно основание. (Вж: параграфи А59–А60)

41. В случай че условията на ангажимента бъдат променени в хода на изпълнение на ангажимента, практикуващият професионален счетоводител и ръководството или съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, следва да договарят и документират новите условия на ангажимента в писмо за ангажимент или в друга подходяща форма на писмено споразумение.

Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

42. Практикуващият професионален счетоводител следва да комуникира своевременно в хода на ангажимента за преглед с ръководството или съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление, всички въпроси, отнасящи се до ангажимента за преглед, които според професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител са достатъчно важни, за да заслужават вниманието на ръководството или съобразно случая на лицата, натоварени с общо управление. (Вж: параграфи А61–А67)

Изпълнение на ангажимента

Ниво на същественост при прегледа на финансови отчети

43. Практикуващият професионален счетоводител следва да определи нивото на същественост за финансовия отчет като цяло и да го прилага при разработване на процедурите и при оценяване на резултатите, получени от тези процедури. (Вж: параграфи А68–А71)

44. Практикуващият професионален счетоводител следва да преразгледа нивото на същественост за финансовия отчет като цяло, в случай че по време на прегледа му стане известна информация, която би накарала практикуващия професионален счетоводител да определи първоначално различен размер. (Вж. параграф А72)

Разбирането на практикуващия професионален счетоводител

45. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, както и за приложимата рамка за финансово отчитане, за да идентифицира областите във финансовия отчет, в които е вероятно да възникнат съществени неправилни отчитания и по този начин да осигури база за

разработване на процедури за адресиране на тези области. (Вж: параграфи А73–А75)

46. Разбирането на практикуващия професионален счетоводител следва да включва следното: (вж: параграфи А76, А85, А88)

(а) съответния отрасъл, регулаторни и други външни фактори, включително приложимата рамка за финансово отчитане;

(б) естеството на предприятието, включително:

(i) дейността му;

(ii) структурата на собственост и системата на общо управление;

(iii) видовете инвестиции, които предприятието прави и планира да направи;

(iv) начина, по който е структурирано предприятието и начина, по който се финансира; и

(v) целите и стратегията на предприятието;

(в) счетоводните системи и счетоводната документация на предприятието; и

(г) избора и прилагането на счетоводни политики от страна на предприятието.

Разработване и изпълнение на процедури

47. При получаването на достатъчни и уместни доказателства като база за заключение относно финансовия отчет като цяло, практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни проучващи запитвания и аналитични процедури: (вж: параграфи А77–А81, А85, А88)

(а) за да адресира всички съществени позиции във финансовия отчет, включително оповестяванията; и

(б) за да съсредоточи вниманието си върху областите във финансовия отчет, в които е вероятно да възникнат съществени неправилни отчитания.

48. Проучващите запитвания на практикуващия професионален счетоводител до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието следва да включват следното: (вж: параграфи А82–А86)

(а) как ръководството прави значимите счетоводни приблизителни оценки, изисквани съгласно приложимата рамка за финансово отчитане;

(б) идентифициране на свързаните лица и сделките със свързани лица, включително целта на тези сделки;

(в) дали съществуват значими, необичайни или сложни сделки, събития или въпроси, които са оказали влияние или биха могли да окажат влияние върху финансовия отчет, включително:

(i) съществени промени в стопанската дейност или операции на предприятието;

(ii) съществени промени в условията на договорите, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет на предприятието, включително условия на финансиране и заемни споразумения или договорни клаузи;

(iii) съществени счетоводни записи или други корекции във финансовия отчет;

(iv) значими сделки, възникващи или признати в близост до края на отчетния период;

(v) състоянието на некоригирани неправилни отчитания, идентифицирани по време на предходни ангажименти; и

(vi) ефекта или възможните последици за предприятието от сделки или взаимоотношения със свързани лица;

(г) наличие на:

(i) действителна или подозирана измама или незаконни действия, оказващи влияние върху предприятието, или на твърдения за измама или незаконни действия; и

(ii) действително или подозирано неспазване на разпоредбите на законодателството или нормативната уредба, за които по принцип се счита, че имат пряк ефект върху определянето на съществени суми и оповестявания във финансовия отчет, като например закони и нормативни разпоредби, свързани с данъчното облагане и пенсионното осигуряване или на твърдения за такива случаи;

(д) дали ръководството е идентифицирало и адресирало събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител, които изискват коригиране или оповестяване във финансовия отчет;

(е) основанието за оценката на ръководството, че предприятието е в състояние да продължи да функционира като действащо предприятие; (вж: параграф А87)

(ж) дали са налице събития или условия, които изглежда че пораждат съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие;

(з) съществени неотменими ангажименти, договорни задължения или условни активи и пасиви, които са оказали влияние или биха могли да окажат влияние върху финансовия отчет на предприятието, включително оповестяванията; и

(и) съществени немонетарни сделки или сделки без насрещна престация в разглеждания финансово-отчетен период.

49. При разработване на аналитичните процедури практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали данните от счетоводната система и счетоводната документация на предприятието са подходящи за целите на изпълнение на аналитичните процедури. (Вж: параграфи А88–А90)

Процедури за адресиране на специфични обстоятелства

Свързани лица

50. По време на прегледа практикуващият професионален счетоводител следва да запази повишено внимание по отношение на споразумения или информация, които биха могли да са индикация за съществуването на взаимоотношения или сделки със свързани лица, които ръководството преди това не е идентифицирало или оповестило пред практикуващия професионален счетоводител.

51. В случай че практикуващият професионален счетоводител в хода на извършване на прегледа идентифицира значими сделки, излизащи извън рамките на обичайната стопанска дейност на предприятието, практикуващият професионален счетоводител следва да отправи проучващо запитване до ръководството относно:

(а) естеството на тези сделки;

(б) дали е възможно в тях да участват свързани лица; и

(в) стопанската обосновка на тези сделки (или съответно липсата на такава).

Измама и неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби

52. Когато са налице индикации, че в предприятието са възникнали случаи на измама или неспазване на законодателството и нормативните разпоредби или съществуват подозрения за измама или неспазване на

законодателството и нормативните разпоредби, практикуващият професионален счетоводител следва:

(а) да комуникира въпроса, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, с подходящото ниво от ръководството или съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление (Вж: параграф А91);

(б) да поиска ръководството да оцени евентуалния(те) ефект(и) върху финансовия отчет;

(в) да разгледа евентуалното въздействие от направената от ръководството и съобщена на практикуващия професионален счетоводител оценка на последиците от случаите на идентифицирана или подозирана измама или неспазване на законодателството и нормативните разпоредби върху заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет и върху доклада на практикуващия професионален счетоводител; и

(г) да реши дали закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания: (Вж. параграфи А92-А96)

(i) изискват практикуващият професионален счетоводител да докладва до компетентен орган извън предприятието.

(ii) установяват отговорности, съгласно които докладването до компетентен орган извън предприятието би могло да е целесъобразно при конкретните обстоятелства.

Действащо предприятие

53. Прегледът на финансовия отчет включва разглеждане на въпроса за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Когато разглежда направената от ръководството оценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, практикуващият професионален счетоводител следва да обхване същия период, както този, използван от ръководството при оценяването, съгласно изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане или на законодателството или нормативна разпоредба, когато е определен по-дълъг период.

54. В случай че по време на извършване на прегледа, на практикуващия професионален счетоводител станат известни събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграф А97)

(а) да отправи проучващо запитване до ръководството относно плановете за бъдещи действия, засягащи способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и относно практическата приложимост на тези планове, а също и дали ръководството счита, че резултатите от тези планове ще подобрят положението от гледна точка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие;

(б) да оцени резултатите от тези проучващи запитвания, за да прецени дали отговорите на ръководството предоставят достатъчно основание, за:

(i) продължаване представянето на финансовия отчет на базата на принципа за действащо предприятие, в случай че приложимата рамка за финансово отчитане съдържа предположението, че предприятието продължава да функционира като действащо предприятие; или

(ii) достигане до заключение относно това дали финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания или е по друг начин подвеждащ по отношение способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие; и

(в) да разгледа отговорите на ръководството в светлината на цялата имаща отношение към въпроса информация, станала известна на практикуващия професионален счетоводител в резултат на прегледа.

Използване на работа, извършена от други лица

55. При извършване на прегледа може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да използва работа, извършена от други практикуващи професионални счетоводители, или работата на лице или организация, притежаващи експертни знания и умения в сфера, различна от счетоводното отчитане и изразяването на сигурност. В случай че в хода на извършване на прегледа практикуващият професионален счетоводител използва работа, извършена от друг практикуващ професионален счетоводител или от експерт, практикуващият професионален счетоводител следва да предприеме уместните стъпки, за да бъде удовлетворен, че извършената работа е подходяща за целите на практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграф А78)

Равняване на финансовия отчет със стоящите в основата му счетоводни записи

56. Практикуващият професионален счетоводител следва да получи доказателства, че финансовият отчет отговаря или се равнява със стоящите в основата му счетоводни записи на предприятието. (Вж. параграф А98)

Допълнителни процедури, когато на практикуващия професионален счетоводител стане известно, че е възможно финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания

57. В случай че на практикуващия професионален счетоводител стане(ат) известен(ни) въпрос(и), който (които) да го накара(т) да счита, че е възможно финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни допълнителни процедури, достатъчни за да позволят на практикуващия професионален счетоводител: (вж. параграфи А99–А103)

(г) да достигне до заключение, че е малко вероятно въпросът(ите) да е(са) причина финансовият отчет като цяло да съдържа съществени неправилни отчитания; или

(д) да реши, че въпросът(ите) е(са) причина финансовият отчет като цяло да съдържа съществени неправилни отчитания.

Последващи събития

58. В случай че на практикуващия професионален счетоводител станат известни събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител, които изискват корекция или оповестяване във финансовия отчет, практикуващият професионален счетоводител следва да поиска ръководството да коригира тези неправилни отчитания.

59. Практикуващият професионален счетоводител няма задължение за изпълнение на процедури по отношение на финансовия отчет след датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител. В случай, обаче, че след датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител, но преди датата на издаване на финансовия отчет, на практикуващия професионален счетоводител стане известен факт, който, ако беше известен на практикуващия професионален счетоводител към датата на доклада му би могъл да го накара да измени този доклад, практикуващият професионален счетоводител следва:

(а) да обсъди въпроса с ръководството или съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление;

(б) да реши дали финансовият отчет се нуждае от промяна; и

(в) в случай че финансовият отчет се нуждае от промяна, да отправи проучващо запитване относно начина, по който ръководството възнамерява да адресира този въпрос във финансовия отчет.

60. В случай че ръководството не промени финансовия отчет при обстоятелства, при които практикуващият професионален счетоводител счита, че той трябва да бъде изменен и докладът на практикуващия професионален счетоводител вече е предоставен на предприятието, практикуващият професионален счетоводител следва да уведоми ръководството и лицата, натоварени с общо управление, да не издават финансовия отчет до трети страни преди да са направени необходимите промени. Ако въпреки това, впоследствие финансовият отчет бъде издаден без необходимите промени, практикуващият професионален счетоводител следва да предприеме подходящите мерки с цел да се опита да предотврати уповаване от страна на потребителите в доклада на практикуващия професионален счетоводител.

Писмени изявления

61. Практикуващият професионален счетоводител следва да изиска ръководството да представи писмени изявления, че е изпълнило отговорностите си, описани в договорените условия на ангажимента. Писмените изявления следва да съдържат декларация, че: (вж. параграфи А104–А106)

(а) ръководството е изпълнило отговорността си за изготвяне на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително, когато е уместно, за достоверното му представяне, предоставило е на практикуващия професионален счетоводител цялата имаща отношение към въпроса информация и е осигурило достъп до информация, съгласно договореното в условията на ангажимента; и

(б) всички сделки и операции са документирани и отразени във финансовия отчет.

В случай че законодателството или нормативна разпоредба изисква ръководството писмено и публично да заяви своите отговорности и практикуващият професионален счетоводител реши, че тези декларации осигуряват изцяло или частично изявленията, изисквани по алинеи (а)–(б), не е необходимо съответните въпроси, обхванати от тези декларации, да бъдат включвани в писмените изявления.

62. Практикуващият професионален счетоводител следва също така да изиска писмените изявления на ръководството, че то е оповестило пред практикуващия професионален счетоводител: (вж. параграф А105)

(а) самоличността на свързаните с предприятието лица, както и всички взаимоотношения и сделки със свързани лица, известни на ръководството;

(б) известните на ръководството съществени факти, отнасящи се до случаи на измама или подозрения за измама, които е възможно да са засегнали предприятието;

(в) известните случаи на действително или възможно неспазване на законодателството и нормативните разпоредби, при които ефектът от неспазването засяга финансовия отчет на предприятието;

(г) цялата информация, имаща отношение към използването на предположението за действащо предприятие във финансовия отчет;

(д) обстоятелството, че всички събития, настъпили след датата на финансовия отчет, по отношение на които приложимата рамка за финансово отчитане изисква корекция или оповестяване, са били съответно коригирани или оповестени;

(е) съществените неотменими ангажименти, договорни задължения или условни активи и пасиви, които са оказали влияние или биха могли да окажат влияние върху финансовия отчет на предприятието, включително оповестяванията; и

(ж) съществените немонетарни сделки или сделки без насрещна престация, осъществени от предприятието в разглеждания финансово-отчетен период.

63. В случай че ръководството не предостави едно или повече от изисканите писмени изявления, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграф А104)

(а) да обсъди въпроса с ръководството или съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление;

(б) да подложи на повторна преценка почтеността на ръководството, както и да оцени ефекта, който това би могло да има върху надеждността на изявленията (устни или писмени) и доказателствата по принцип; и

(в) да предприеме подходящите действия, включително определяне на евентуалния ефект върху заключението в доклада на практикуващия професионален счетоводител в съответствие с настоящия МСАП.

64. Практикуващият професионален счетоводител следва да откаже изразяване на заключение относно финансовия отчет или да се оттегли от ангажимента, в случай че оттеглянето е възможно съгласно

приложимото законодателство или съответните нормативни разпоредби, ако:

(а) практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че съществуват такива съмнения относно почтеността на ръководството, че те са достатъчни писмените изявления да не бъдат надеждни; или

(б) ръководството не предостави изисканите изявления, чието предоставяне е необходимо съгласно параграф 61.

Дата на писмените изявления и период(и), обхванат(и) от тях

65. Датата на писмените изявления следва да е практически възможно най-близката дата, предшестваща датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител. Писмените изявления следва да се отнасят до всички финансови отчети и периода(ите), посочен(и) в доклада на практикуващия професионален счетоводител.

Оценяване на доказателствата, получени от изпълнените процедури

66. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали от изпълнените процедури са получени достатъчни и уместни доказателства и в случай че не са получени практикуващият професионален счетоводител следва да изпълни други процедури, които той прецени за необходими при конкретните обстоятелства, за да е в състояние да формира заключение относно финансовия отчет. (Вж. параграф А107)

67. В случай че практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, за да формира заключение, практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди с ръководството и съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление, ефекта, който тези ограничения имат върху обхвата на прегледа. (Вж. параграфи А108–А109)

Оценяване на ефекта върху доклада на практикуващия професионален счетоводител

68. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени доказателствата, получени от изпълнените процедури, за да определи ефекта върху доклада на практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграф А107)

Формиране на заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет

Разглеждане на приложимата рамка за финансово отчитане от гледна точка на връзката ѝ с финансовия отчет

69. При формиране на заключение относно финансовия отчет практикуващият професионален счетоводител следва:

(а) да оцени дали във финансовия отчет се съдържа подходяща препратка към, или описание на, приложимата рамка за финансово отчитане; (вж. параграфи А110–А111)

(б) да прецени дали в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане и резултатите от изпълнените процедури:

(i) използваната във финансовия отчет терминология, включително наименованието на всеки финансов отчет, е подходяща;

(ii) финансовият отчет адекватно оповестява избраните и прилагани значими счетоводни политики;

(iii) избраните и прилагани счетоводни политики са в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане и са подходящи;

(iv) направените от ръководството счетоводни приблизителни оценки изглеждат разумни;

(v) представената във финансовия отчет информация изглежда уместна, надеждна, съпоставима и разбираема; и

(vi) финансовият отчет предоставя адекватни оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат ефекта от съществените сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет. (Вж. параграфи А112–А114)

70. Практикуващият професионален счетоводител следва да вземе под внимание ефекта от:

(а) некоригираните неправилни отчитания, идентифицирани по време на този преглед и по време на прегледа на финансовия отчет на предприятието през предходната година, върху финансовия отчет като цяло; и

(б) качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително признаците за евентуална предубеденост в преценките на ръководството. (Вж. параграфи А115–А116)

71. В случай че финансовият отчет е изготвен, като е използвана рамка за достоверно представяне, съображенията на практикуващия

професионален счетоводител следва да включват също: (вж. параграф А113)

(а) цялостното представяне, структурата и съдържанието на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка; и

(б) съображение относно това дали финансовият отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, изглежда, че представя стоящите в основата му сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне или съответно дава вярна и честна представа в контекста на финансовия отчет като цяло.

Форма на заключението

72. Заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет, независимо дали модифицирано или не, следва да бъде изразено в подходяща форма в контекста на рамката за финансово отчитане, използвана във финансовия отчет.

Немодифицирано заключение

73. Практикуващият професионален счетоводител следва да изрази немодифицирано заключение в доклада си относно финансовия отчет като цяло, когато практикуващият професионален счетоводител е получил ограничена степен на сигурност, за да е в състояние да достигне до заключение, че на практикуващия професионален счетоводител не е станало известно нищо, което да го накара да счита, че финансовият отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

74. Когато практикуващият професионален счетоводител изразява немодифицирано заключение, практикуващият професионален счетоводител следва да използва съобразно случая един от следните изрази, освен ако законодателството или нормативна разпоредба не изисква друго: (вж. параграфи А117–А118)

(а) „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти (или не дава вярна и честна представа) ...в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане" (по отношение на финансови отчети, изготвени, като е използвана рамка за достоверно представяне); или

(б) „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане" (по

отношение на финансови отчети, изготвени, като е използвана рамка за съответствие).

Модифицирано заключение

75. Практикуващият професионален счетоводител следва да изрази модифицирано заключение в доклада си относно финансовия отчет като цяло, когато:

(а) практикуващият професионален счетоводител реши, въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства, че финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания; или

(б) практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства във връзка с една или повече позиции във финансовия отчет, които са съществени, съотнесени към финансовия отчет като цяло.

76. Когато практикуващият професионален счетоводител модифицира изразеното относно финансовия отчет заключение, практикуващия професионален счетоводител следва:

(а) да използва съобразно случая заглавието „Квалифицирано заключение", „Отрицателно заключение" или „Отказ от изразяване на заключение" по отношение на параграфа за изразяване на заключение в доклада на практикуващия професионален счетоводител; и

(б) да предостави описание на въпроса, предизвикал модификацията, с подходящо заглавие (например, в зависимост от конкретния случай, „База за квалифицирано заключение", „База за отрицателно заключение" или „База за отказ от изразяване на заключение") като отделен параграф в доклада на практикуващия професионален счетоводител (наричан параграф за база за заключение) непосредствено преди параграфа за изразяване на заключение).

Финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания

77. В случай че практикуващият професионален счетоводител реши, че финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да изрази:

(а) квалифицирано заключение, когато практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че ефектът от въпроса(ите), породил(и) модификацията е съществен, но не всеобхватен по отношение на финансовия отчет; или

(б) отрицателно заключение, когато ефектът от въпроса(ите), породил(и) модификацията е както съществен, така и всеобхватен по отношение на финансовия отчет.

78. Когато практикуващият професионален счетоводител изразява квалифицирано заключение относно финансовия отчет поради съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да използва съобразно случая един от следните изрази, освен ако законодателството или нормативна разпоредба не изисква друго:

(а) „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че с изключение на ефекта от въпроса(ите), описан(и) в параграфа „База за квалифицирано заключение", не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти (или не дава вярна и честна представа) ...в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане" (по отношение на финансови отчети, изготвени, като е използвана рамка за достоверно представяне); или

(б) „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че с изключение на ефекта от въпроса(ите), описан(и) в параграфа „База за квалифицирано заключение", не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане" (по отношение на финансови отчети, изготвени, като е използвана рамка за съответствие).

79. Когато практикуващият професионален счетоводител изразява отрицателно заключение относно финансовия отчет, практикуващият професионален счетоводител следва да използва съобразно случая един от следните изрази, освен ако законодателството или нормативна разпоредба не изисква друго:

(а) „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в параграфа „База за отрицателно заключение", финансовият отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти (или не дава вярна и честна представа),… в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане" (по отношение на финансови отчети, изготвени, като е използвана рамка за достоверно представяне); или

(б) „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в параграфа „База за отрицателно заключение", финансовият отчет не е изготвен,

във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане" (по отношение на финансови отчети, изготвени, като е използвана рамка за съответствие).

80. В параграфа, отнасящ се до базата за заключение, във връзка със съществени неправилни отчитания, водещи до квалифицирано или отрицателно заключение, практикуващият професионален счетоводител следва:

(а) да опише и изрази количествено финансовия ефект от неправилното отчитане, в случай че това съществено неправилно отчитане се отнася до конкретни суми във финансовия отчет (включително количествените оповестявания), освен в случаите, когато това не е практически осъществимо, което следва да бъде изрично заявено от практикуващия професионален счетоводител;

(б) да обясни по какъв начин оповестяванията съдържат съществени неправилни отчитания, в случай че това съществено неправилно отчитане се отнася до текстови оповестявания; или

(в) да опише естеството на пропусната информация, в случай че това съществено неправилно отчитане се отнася до неоповестяването на информация, която се изисква да бъде оповестена. Ако това не е забранено от законодателството или нормативните разпоредби, практикуващият професионален счетоводител следва да включи пропуснатите оповестявания, когато това е практически осъществимо.

Невъзможност за получаване на достатъчни и уместни доказателства

81. В случай че практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да формира заключение относно финансовия отчет поради невъзможност да получи достатъчни и уместни доказателства, практикуващият професионален счетоводител следва:

(а) да изрази квалифицирано заключение, ако практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да е съществен, но не и всеобхватен; или

(б) да откаже изразяване на заключение, ако практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да е както съществен, така и всеобхватен.

82. Практикуващият професионален счетоводител следва да се оттегли от ангажимента при наличието на следните обстоятелства: (вж. параграфи А119–А121)

(а) поради ограничение в обхвата на прегледа, наложено от ръководството след като практикуващият професионален счетоводител е приел ангажимента, практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, за да формира заключение относно финансовия отчет;

(б) практикуващият професионален счетоводител е решил, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкрити неправилни отчитания е съществен и всеобхватен; и

(в) оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство и нормативни разпоредби.

83. Когато практикуващият професионален счетоводител изразява квалифицирано заключение относно финансовия отчет поради невъзможност да получи достатъчни и уместни доказателства, практикуващият професионален счетоводител следва да използва съобразно случая един от следните изрази, освен ако законодателството или нормативна разпоредба не изисква друго:

(а) „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че с изключение на възможния ефект от въпроса(ите), описан(и) в параграфа „База за квалифицирано заключение", не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти (или не дава вярна и честна представа) ...в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане" (по отношение на финансови отчети, изготвени, като е използвана рамка за достоверно представяне); или

(б) „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че с изключение на възможния ефект от въпроса(ите), описан(и) в параграфа „База за квалифицирано заключение", не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане" (по отношение на финансови отчети, изготвени, като е използвана рамка за съответствие).

84. Когато отказва изразяване на заключение относно финансовия отчет практикуващият професионален счетоводител следва да заяви в параграфа за изразяване на заключение, че:

(а) поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в параграфа „База за отказ от изразяване на заключение", практикуващият

професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, за да формира заключение относно финансовия отчет; и

(б) в тази връзка практикуващият професионален счетоводител не изразява заключение относно финансовия отчет.

85. В параграфа, отнасящ се до базата за заключение, във връзка с квалифицирано заключение поради невъзможност за получаване на достатъчни и уместни доказателства или случаите, в които практикуващият професионален счетоводител отказва изразяване на заключение, практикуващият професионален счетоводител следва да включи причината(ите) за невъзможността да получи достатъчни и уместни доказателства.

Доклад на практикуващия професионален счетоводител

86. Докладът на практикуващия професионален счетоводител от ангажимента за преглед следва да е в писмен вид и да съдържа следните елементи: (вж. параграфи А122–А125, А146, А148)

(а) наименование, което ясно следва да посочва, че това е доклад на независимия практикуващ професионален счетоводител по отношение на ангажимент за преглед;

(б) адресат(и), съобразно това, което изискват обстоятелствата, свързани с ангажимента;

(в) встъпителен параграф, включващ:

(i) идентификация на финансовия отчет, който е обект на преглед, включително идентифициране на наименованието на всеки от отчетите, съдържащи се в комплекта финансови отчети, както и датата и периода, обхванати от всеки финансов отчет;

(ii) препратка към обобщението на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация; и

(iii) изявление, че финансовият отчет е бил обект на преглед;

(г) описание на отговорността на ръководството за изготвяне на финансовия отчет, включително обяснение, че ръководството носи отговорност за: (вж. параграфи А126–А129)

(i) изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително, когато това е уместно, неговото достоверно представяне;

(ii) такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството прецени, че е необходим, за да се даде възможност за изготвянето на

финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка;

(д) в случай че финансовият отчет е финансов отчет със специално предназначение:

(i) описание на целта, с която се изготвя финансовият отчет и, при необходимост, предвидените потребители или препратка към пояснително приложение във финансовия отчет със специално предназначение, съдържащ тази информация; и

(ii) ако ръководството има право на избор на рамка за финансово отчитане при изготвянето на този финансов отчет, препратка в рамките на обяснението относно отговорността на ръководството за финансовия отчет към отговорността на ръководството да прецени, че приложимата рамка за финансово отчитане е приемлива при конкретните обстоятелства;

(е) описание на отговорността на практикуващия професионален счетоводител да изрази заключение относно финансовия отчет, включително позоваване на настоящия МСАП и, когато това е уместно, приложимото законодателство или нормативни разпоредби; (вж. параграфи А130–131, А147)

(ж) описание на прегледа на финансови отчети и неговите ограничения, както и следните изявления: (вж. параграф А132)

(i) ангажиментът за преглед съгласно настоящия МСАП представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност;

(ii) практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно в отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценяване на получените доказателства; и

(iii) процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС), и съответно практикуващият професионален счетоводител не изразява одиторско мнение относно финансовия отчет;

(з) параграф, озаглавен „Заключение” и съдържащ:

(i) заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет като цяло в съответствие, съобразно случая, с параграфи 72–85; и

(ii) препратка към рамката за финансово отчитане, използвана за изготвяне на финансовия отчет, включително идентификация на юрисдикцията по произход на рамка за финансово отчитане, която не е Международните стандарти за финансово отчитане и Международният стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти, или Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор; (вж. параграф А133–А134)

(и) когато заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет е модифицирано:

(i) параграф с подходящо заглавие, съдържащ модифицираното заключение на практикуващия професионален счетоводител в съответствие, съобразно случая, с параграфи 72 и 75–85; и

(ii) параграф с подходящо заглавие, предоставящ описание на въпроса(ите), предизвикал(и) модификацията; (вж. параграф А135)

(к) препратка към задължението на практикуващия професионален счетоводител съгласно настоящия МСАП да изпълнява приложимите етични изисквания;

(л) дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграф А142–А145)

(м) подпис на практикуващия професионален счетоводител; и (вж. параграф А136)

(н) мястото в юрисдикцията, където практикуващият професионален счетоводител практикува.

Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на практикуващия професионален счетоводител

Параграфи за обръщане на внимание

87. Практикуващият професионален счетоводител може да счете за необходимо да привлече вниманието на потребителите към въпрос, представен или оповестен във финансовия отчет, който съгласно преценката на практикуващия професионален счетоводител, е от такова

значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите. В такива случаи практикуващият професионален счетоводител следва да включи в доклада си параграф за обръщане на внимание, при условие че практикуващият професионален счетоводител е получил достатъчни и уместни доказателства, за да достигне до заключение, че е малко вероятно този въпрос да съдържа съществени неправилни отчитания във вида, в който е представен във финансовия отчет. Този параграф следва да се отнася единствено до информация, която е представена или оповестена във финансовия отчет.

88. Докладът на практикуващия професионален счетоводител върху финансов отчет със специално предназначение следва да включва параграф за обръщане на внимание, заостряш вниманието на потребителите на доклада на практикуващия професионален счетоводител към обстоятелството, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение и поради това може да не е подходящ за други цели (Вж. параграф А137–А138)

89. Практикуващият професионален счетоводител следва да включи параграфа за обръщане на внимание непосредствено след параграфа, съдържащ заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет и да го озаглави „Обръщане на внимание" или по друг подходящ начин.

Параграфи по други въпроси

90. В случай че практикуващият професионален счетоводител счете за необходимо да комуникира въпрос, различен от тези, представени или оповестени във финансовия отчет, който съгласно преценката на практикуващия професионален счетоводител е от значение, за да могат потребителите да разберат извършения преглед, отговорностите на практикуващия професионален счетоводител или неговия доклад и това не е забранено от законодателството или нормативна разпоредба, практикуващият професионален счетоводител следва да комуникира този въпрос в параграф в доклада на практикуващия професионален счетоводител, озаглавен „Други въпроси" или по друг подходящ начин.

Други отговорности за докладване

91. От практикуващия професионален счетоводител може да бъде поискано да адресира други отговорности за докладване в доклада на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет, които се явяват в допълнение към отговорностите на практикуващия професионален счетоводител да докладва относно финансовия отчет съгласно настоящия МСАП. При такива обстоятелства тези други отговорности за докладване следва да бъдат адресирани от практикуващия професионален счетоводител в отделен

раздел от доклада на практикуващия професионален счетоводител, озаглавена „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания" или по друг начин, съответстващ на съдържанието на този раздел, поместен след раздела на доклада, озаглавен „Доклад относно финансовия отчет". (Вж. параграф А139–А141)

Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител

92. Практикуващият професионален счетоводител следва да постави дата на доклада не по-рано от датата, на която практикуващият професионален счетоводител е получил достатъчни и уместни доказателства като база за заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет, включително това да е удовлетворен, че: (вж. параграф А142–А145)

(а) всички отчети, които съставляват финансовия отчет съгласно приложимата рамка за финансово отчитане, включително, когато това е уместно, свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени; и

(б) лицата с признати правомощия са потвърдили, че са поели отговорност за този финансов отчет.

Документация

93. Изготвянето на документация за прегледа предоставя доказателства, че прегледът е извършен в съответствие с настоящия МСАП и когато това е приложимо, със законовите и регулаторни изисквания, както и достатъчно и уместно документиране на базата за изготвяне на доклада на практикуващия професионален счетоводител. Практикуващият професионален счетоводител следва своевременно да документира изложените по-долу аспекти на ангажимента по начин, достатъчен, за да даде възможност на опитен практикуващ професионален счетоводител, който не е имал предварителна връзка с ангажимента, да разбере: (вж. параграф А149)

(а) естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури за постигане на съответствие с изискванията на настоящия МСАП и приложимите законови и регулаторни изисквания;

(б) получените вследствие на тези процедури резултати, както и заключенията на практикуващия професионален счетоводител, формирани въз основа на резултатите; и

(в) съществените въпроси, възникнали по време на ангажимента, заключенията на практикуващия професионален счетоводител, достигнати във връзка с тях, както и съществените

професионални преценки, направени при достигане до тези заключения.

94. При документиране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, изпълнени съгласно изискванията на настоящия МСАП, практикуващият професионален счетоводител следва да документира:

(а) кой е извършил работата и датата, на която тази работа е завършена; и

(б) кой е направил преглед на извършената работа за целите на управлението на качеството на ангажимента, както и датата и обхвата на този преглед.

95. Практикуващият професионален счетоводител следва да документира също обсъжданията с ръководството, лицата, натоварени с общо управление и други лица, имащи отношение към извършването на преглед, на съществените въпроси, възникнали по време на ангажимента, включително естеството на тези въпроси.

96. В случай че в хода на ангажимента практикуващият професионален счетоводител идентифицира информация, която не съответства на констатациите на практикуващия професионален счетоводител относно съществени въпроси, засягащи финансовия отчет, практикуващият професионален счетоводител следва да документира начина, по който това несъответствие е било адресирано.

***

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МСАП (Вж: параграфи 1–2)

А1. При извършване на преглед на финансови отчети от практикуващия професионален счетоводител може да се изисква да съблюдава законови и регулаторни изисквания, които може да се различават от изискванията, установени в настоящия МСАП. Въпреки че е възможно практикуващият професионален счетоводител да установи, че някои аспекти от настоящия МСАП са му полезни при конкретните обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител носи отговорност за гарантиране изпълнението на всички приложими законови, регулаторни и професионални задължения.

Взаимовръзка с МСУК 1 (Вж: параграф 4)

А2. МСУК 1 разглежда отговорностите на фирмата да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството във връзка с ангажименти за

изразяване на сигурност, включително ангажименти за преглед[7]. МСУК 1 разглежда също така отговорността на фирмата да установи политики или процедури, адресиращи ангажименти, за които се изисква да бъдат обект на прегледи за качеството на ангажимента[8]. МСУК 2 разглежда назначаването и съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, както и изпълнението и документирането на прегледа за качеството на ангажимента[9].

Системата за управление на качеството адресира следните осем компонента[10]:

(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.

Фирмите или националните изисквания може да използват различна терминология или рамки, за да опишат компонентите на системата за управление на качеството.

А3. Съгласно МСУК 1, целта на фирмата е да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството във връзка с ангажименти за изразяване на сигурност, включително прегледи на финансови отчети, която да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че:

(а) фирмата и нейният персонал изпълняват своите отговорности в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и изпълняват ангажиментите в съответствие с такива стандарти и изисквания; и

(б) докладите за ангажиментите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.[11]

А4. Националните изисквания, които разглеждат отговорностите на фирмата да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството са

[7] МСУК 1, параграф 1

[8] МСУК 1, параграф 2(а)

[9] МСУК 1, параграф 2(б)

[10] МСУК 1, параграф 6

[11] МСУК 1, параграф 14

като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1, когато адресират изискванията на МСУК 1 и налагат задължения върху фирмата да постигне целта на МСУК 1.

Ангажимент за преглед на исторически финансови отчети (Вж: параграфи 5–8, 14)

А5. Прегледи на финансови отчети могат да бъдат извършвани по отношение на широк кръг предприятия, които се различават по своя вид и големина или по степента на сложност на финансовото си отчитане. В някои юрисдикции прегледът на финансови отчети на определени видове предприятия може също така да е обект на местното законодателство или нормативни разпоредби и на свързаните с тях изисквания за отчитане.

А6. Прегледи могат да бъдат извършвани при най-различни обстоятелства. Така например, прегледи могат да бъдат изисквани по отношение на предприятия, които са освободени от съдържащи се в закон или нормативна разпоредба изисквания за задължителен одит. Прегледи могат да бъдат поискани също така и на доброволна база, например, във връзка с финансово отчитане, извършвано с оглед договорености съгласно условията на непубличен договор или в подкрепа на споразумения за финансиране.

Цели (Вж: параграф 15)

А7. Настоящият МСАП изисква практикуващият професионален счетоводител да откаже изразяване на заключение относно финансовия отчет, ако:

(а) практикуващият професионален счетоводител издава доклад или от него се изисква да издаде доклад във връзка с ангажимента; и

(б) практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да формира заключение относно финансовия отчет поради невъзможност да получи достатъчни и уместни доказателства и практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да е както съществен, така и всеобхватен.

А8. Ситуация, при която практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства при ангажимент за преглед (наричана ограничение в обхвата) може да възникне в резултат на:

(а) обстоятелства извън контрола на предприятието;

(б) обстоятелства, свързани с естеството и времето на изпълнение на работата на практикуващия професионален счетоводител; или

(в) ограничения, наложени от ръководството или лицата, натоварени с общо управление на предприятието.

А9. Настоящият МСАП представя изисквания и насоки за практикуващия професионален счетоводител, когато практикуващият професионален счетоводител се изправи пред ограничение в обхвата, или преди да приеме ангажимента за преглед, или по време на ангажимента.

Дефиниции (Вж: параграф 16)

Използване на термините „ръководство" и „лица, натоварени с общо управление"

А10. Съответните отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление се различават в различните юрисдикции, както и сред различните видове предприятия. Тези различия оказват влияние върху начина, по който практикуващият професионален счетоводител прилага изискванията на настоящия МСАП по отношение на ръководството или лицата, натоварени с общо управление. В тази връзка, изразът „ръководството или съобразно случая лицата, натоварени с общо управление", използван на различни места в настоящия МСАП, има за цел да привлече вниманието на практикуващия професионален счетоводител към факта, че в различните условия, в които функционират предприятията, може да съществуват различни структури и механизми за ръководство и общо управление.

А11. Разнообразните отговорности, свързани с изготвянето на финансова информация и външно финансово отчитане, ще бъдат носени или от ръководството, или от лицата, натоварени с общо управление, в зависимост от фактори, като:

- ресурсите и структурата на предприятието; и
- съответните функции на ръководството и лицата, натоварени с общо управление в рамките на предприятието, изложени в приложимото законодателство или нормативни разпоредби или, ако предприятието не е обект на регулация, в официални споразумения или механизми за общо управление и отговорност, установени по отношение на предприятието (например, съгласно документираното в договори, устав или друг вид учредителен документ на предприятието).

Така например, в малките предприятия често няма разделение между функциите на ръководство и на общо управление. При по-големи предприятия ръководството често носи отговорност за осъществяване на бизнеса или дейността на предприятието и за съответното отчитане във връзка с тях, докато лицата, натоварени с общо управление осъществяват надзор върху ръководството. В някои юрисдикции отговорността за изготвянето на финансовите отчети на предприятието

е възложена по закон на лицата, натоварени с общо управление, докато в някои други юрисдикции това е отговорност на ръководството.

Ограничена степен на сигурност – използване на термина „достатъчни и уместни доказателства" (Вж: параграф 17(е))

А12. Достатъчните и уместни доказателства са необходими за получаването на ограничена степен на сигурност, която да подкрепи заключението на практикуващия професионален счетоводител. Доказателствата са кумулативни по своя характер и основно се получават в резултат на процедурите, изпълнявани в хода на прегледа.

Изпълнение на ангажимент за преглед в съответствие с настоящия МСАП (Вж: параграф 18)

А13. Настоящият МСАП не е с по-голяма правна сила от законодателството и нормативните разпоредби, които регулират прегледа на финансови отчети. В случай че това законодателство или тези нормативни разпоредби се различават от изискванията на настоящия МСАП, прегледът, извършен в съответствие единствено със законодателството и нормативните разпоредби, не е в автоматично съответствие с настоящия МСАП.

Етични изисквания (Вж: параграф 21)

А14. Кодексът на СМСЕС установява фундаменталните 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.

Кодексът на СМСЕС осигурява концептуална рамка, която установява подхода, който се изисква да бъде прилаган от професионалния счетоводител при идентифициране, оценяване и адресиране на заплахите за спазване на фундаменталните принципи. В случай на одит, преглед или други ангажименти за изразяване на сигурност, Кодексът на СМСЕС излага *Международни стандарти за независимост*, установени от прилагането на концептуалната рамка спрямо заплахите за независимостта във връзка с тези ангажименти.

A15. В случай на ангажимент за преглед на финансови отчети, Кодексът на СМСЕС изисква практикуващият професионален счетоводител да е независим от предприятието, чийто финансов отчет се подлага на преглед. Кодексът на СМСЕС описва независимостта като обхващаща както независимост на мнението, така и независимост на поведението. Независимостта на практикуващия професионален счетоводител защитава способността му да формира заключение, без да става обект на влияния, които в противен случай биха могли да компрометират това заключение. Независимостта повишава способността на практикуващия професионален счетоводител да действа с почтеност, да бъде обективен и да запазва нагласа на професионален скептицизъм.

Професионален скептицизъм и професионална преценка

Професионален скептицизъм (Вж: параграф 22)

A16. Професионалният скептицизъм е необходим за критичното оценяване на доказателствата при прегледа. Той включва поставяне под въпрос на несъответствията и разследване на противоречащи си доказателства, както и поставяне под съмнение надеждността на отговорите на проучващите запитвания и друга информация, получавана от ръководството и лицата, натоварени с общо управление. Професионалният скептицизъм включва и преценката на достатъчността и уместността на получените доказателства в светлината на обстоятелствата, съпътстващи ангажимента.

A17. Професионалният скептицизъм включва запазване на повишено внимание по отношение, например, на:

- доказателства, които не съответстват на други получени доказателства;
- информация, която поставя под съмнение надеждността на документи и отговори на проучващи запитвания, които ще бъдат използвани в качеството на доказателства;
- условия, които биха могли да са индикация за възможна измама;
- други обстоятелства, подсказващи необходимост от допълнителни процедури.

A18. Прилагането на професионален скептицизъм по време на целия преглед е необходимо, за да може практикуващият професионален счетоводител да намали рисковете от:

- недоглеждане на необикновени обстоятелства;
- прекомерно генерализиране при извеждане на заключения от получените доказателства;

- използване на неподходящи предположения при определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, изпълнявани при прегледа и оценяване на получените от тях резултати.

A19. От практикуващия професионален счетоводител не може да се очаква да пренебрегне миналия опит във връзка с честността и почтеността на ръководството на предприятието и лицата, натоварени с общото му управление. Независимо от това, убеждението, че ръководството и лицата, натоварени с общо управление са честни и почтени не освобождава практикуващия професионален счетоводител от необходимостта да запазва професионален скептицизъм, нито му позволява да бъде удовлетворен от доказателства, които не са подходящи за целите на прегледа.

Професионална преценка (Вж: параграф 23)

A20. Професионалната преценка е важна за правилното изпълнение на ангажимента за преглед. Това е така, защото интерпретацията на приложимите етични изисквания и изискванията на настоящия МСАП, както и необходимостта от вземането на информирани решения по време на изпълнението на целия ангажимент за преглед, изискват прилагането на подходящи познания и опит спрямо фактите и обстоятелствата, свързани с ангажимента. Професионалната преценка е необходима, в частност:

- във връзка с решенията относно нивото на същественост, както и относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, прилагани за да бъдат удовлетворени изискванията на настоящия МСАП, както и за събиране на доказателства;
- при оценяване на това дали получените в резултат на изпълнените процедури доказателства свеждат риска на ангажимента до ниво, което е приемливо при конкретните обстоятелства на ангажимента;
- при разглеждане на преценките, направени от ръководството във връзка с използването на приложимата рамка за финансово отчитане на предприятието;
- при формиране на заключение относно финансовия отчет на базата на получените доказателства, включително преценка на разумността на приблизителните оценки, направени от ръководството при изготвяне на финансовия отчет.

A21. Отличителна черта на професионалната преценка, която се очаква от практикуващия професионален счетоводител е, че тя се прилага от практикуващ професионален счетоводител, чието обучение, познания и

опит, включително в използването на умения и техники, свързани с изразяването на сигурност, са подпомогнали развитието на необходимата компетентност за постигане на разумни преценки. Консултациите по трудни или спорни въпроси по време на изпълнението на ангажимента, както в рамките на екипа за ангажимента, така и между екипа за ангажимента и други лица на подходяща позиция в рамките на фирмата или извън нея, подпомагат практикуващия професионален счетоводител при използването на информирани и разумни преценки.

A22. Използването на професионална преценка в отделните ангажименти се базира на фактите и обстоятелствата, станали известни на практикуващия професионален счетоводител в хода на изпълнение на ангажимента, включително:

- познанията, придобити от ангажименти, изпълнявани по отношение на финансовите отчети на предприятието в предходни периоди, където това е приложимо;
- разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и средата, в която то функционира, включително неговата счетоводна система, както и за използването на приложимата рамка за финансово отчитане в отрасъла, в който предприятието осъществява дейност;
- степента, в която изготвянето и представянето на финансовия отчет изисква използване на преценки от страна на ръководството.

A23. Професионалната преценка може да бъде оценена на базата на това дали преценката, до която е достигнато отразява компетентно прилагане на счетоводните принципи и принципите на изразяване на сигурност, както и дали е подходяща и съответстваща на фактите и обстоятелствата, станали известни на практикуващия професионален счетоводител до датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител.

A24. Професионална преценка трябва да се прилага по време на целия ангажимент. Тя трябва също така да е подходящо документирана в съответствие с изискванията на настоящия МСАП. Професионалната преценка не трябва да се използва като оправдание за решения, които иначе не са подкрепени от фактите и обстоятелствата, свързани с ангажимента или получените доказателства.

Управление на качеството на ниво ангажимент (Вж: параграфи 24–25)

A25. Уменията и техниките, свързани с изразяването на сигурност, включват:

- прилагане на професионален скептицизъм и професионална преценка по отношение на планирането и изпълнението на ангажимента за изразяване на сигурност, включително получаването и оценяването на доказателства;

- разбиране на информационните системи, както и на ролята и ограниченията на вътрешния контрол;
- обвързване на разглеждането на нивото на същественост и рисковете на ангажимента с естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите при прегледа;
- прилагане спрямо ангажимента за преглед на подходящи процедури, като те могат да включват и други видове процедури в допълнение към проучващите запитвания и аналитичните процедури (например, фактическа проверка, повторно изчисляване, повторно изпълнение, наблюдение и потвърждение);
- практика на системно документиране; и
- прилагане на умения и практики, целесъобразни с оглед изготвянето на писмени доклади във връзка с ангажиментите за преглед.

А26. В контекста на фирмената система за управление на качеството, екипите за ангажименти носят отговорност за прилагане на политиките или процедурите на фирмата, приложими по отношение на ангажимента, и за комуникиране до фирмата на информацията, произтичаща от ангажимента за преглед, която се изисква да бъде комуникирана съгласно политиките или процедурите на фирмата, за да подкрепи системата на фирмата за управление на качеството.

А27. Действията на съдружника, отговорен за ангажимента и подходящите съобщения до останалите членове на екипа за ангажимента, в контекста на това, че съдружникът, отговорен за ангажимента, е поел цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигането на качество на всеки един ангажимент за преглед, подчертават факта, че качеството е важно при изпълнение на ангажимент за преглед, както и значението за качеството на ангажимента за преглед на:

(а) изпълнението на работата така, че тя да съответства на изискванията на професионалните стандарти, както и на регулаторните и законови изисквания;

(б) съблюдаването на съответно приложимите фирмени политики или процедури за управление на качеството;

(в) издаването на доклад за ангажимента, който да е подходящ при конкретните обстоятелства;

(г) възможността на екипа за ангажимента да изказва опасенията си без страх от ответни мерки.

А28. Обикновено, екипът за ангажимента може да разчита на системата на фирмата за управление на качеството, освен ако:

- разбирането или практическият опит на екипа по ангажимента не сочи, че политиките или процедурите на фирмата няма да адресират ефективно естеството и обстоятелствата на ангажимента; или
- информация, предоставена от фирмата или от други страни, относно ефективността на такива политики или процедури, не подсказва друго.

Така например, екипът за ангажимента може да разчита на системата на фирмата за управление на качеството по отношение на:

- компетентността и способностите на служителите посредством техния подбор и назначаване и формално обучение;
- независимостта посредством натрупване и комуникиране на имаща отношение към независимостта информация;
- поддържане на взаимоотношенията с клиентите посредством политиките или процедурите на фирмата за приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед;
- съблюдаване на регулаторните и законови изисквания посредством процеса на фирмата за текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците.

  Когато разглежда недостатъците[12], идентифицирани в системата на фирмата за управление на качеството, които биха могли да окажат влияние върху ангажимента за преглед, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание действията по отстраняване на недостатъците, предприети от фирмата за адресиране на тези недостатъци.

А29. Недостатък в системата на фирмата за управление на качеството не е задължително индикация, че ангажиментът за преглед не е изпълнен в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания или че докладът на практикуващия професионален счетоводител не е подходящ.

Определяне на екипа за ангажимента (Вж: параграф 25(б))

А30. Когато преценява подходящата компетентност и способностите, които се очакват от екипа за ангажимента като цяло, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание следните обстоятелства, отнасящи се до екипа:

[12] МСУК 1, параграф 16(а)

- разбиране и практически опит с ангажименти за преглед със сходно естество и сложност посредством подходящо обучение и участие в подобни ангажименти;
- разбиране за професионалните стандарти, както и за приложимите законови и регулаторни изисквания;
- технически експертни знания и умения, включително експертни знания за съответните информационни технологии и специализираните области на счетоводното отчитане и изразяването на сигурност;
- познания за съответните отрасли, в които клиентът осъществява дейност;
- способност за прилагане на професионална преценка;
- разбиране за политиката или процедурите на фирмата за управление на качеството.

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед (Вж: параграф 25(г)(i))

А31. МСУК 1[13] изисква фирмата да установи цели във връзка с качеството, които да адресират приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти за преглед. Информацията, която помага на съдружника, отговорен за ангажимента, да прецени дали политиките или процедурите на фирмата за приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед са били съблюдавани и че заключенията, до които е достигнато в тази връзка са уместни, може да включва информация относно:

- почтеността на основните собственици, ключови фигури от ръководството и лицата, натоварени с общо управление; и
- съществените въпроси, които са възникнали по време на текущия или предходен ангажимент за преглед, както и техните последствия за продължаване на взаимоотношението.

А32. В случай че съдружникът, отговорен за ангажимента има причини да се съмнява в почтеността на ръководството до степен, която вероятно ще окаже влияние върху правилното извършване на прегледа, съгласно настоящия МСАП не е уместно този ангажимент да бъде приеман, освен ако това не се изисква от закон или нормативна разпоредба, тъй като приемането му може да доведе до асоцииране на практикуващия професионален счетоводител с финансовия отчет на предприятието по един неподходящ начин.

[13] МСУК 1, параграф 30

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед (Вж: параграф 29)

А33. Практикуващият професионален счетоводител разглежда приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиенти и ангажименти за преглед и приложимите етични изисквания, включително независимостта, в хода на изпълнение на целия ангажимент, тъй като е възможно да настъпят определени условия и промени в обстоятелствата. Изпълнението на първоначални процедури относно приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиенти и ангажименти за преглед и оценяване на приложимите етични изисквания (включително независимостта) в началото на ангажимента спомага за оформянето на решенията и действията на практикуващия професионален счетоводител преди да бъдат извършени други важни дейности във връзка с ангажимента.

Фактори, оказващи влияние върху приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед (Вж: параграф 29)

А34. Ангажименти за изразяване на сигурност могат да бъдат приемани само когато ангажиментът нагледно притежава определени характеристики,[14] които благоприятстват постигането на целите на практикуващия професионален счетоводител, конкретно определени по отношение на този ангажименти.

Рационална цел (Вж: параграф 29(а)(i))

А35. Може да е малко вероятно да съществува рационална цел по отношение на даден ангажимент, ако, например:

(а) съществува значително ограничение в обхвата на работата на практикуващия професионален счетоводител;

(б) практикуващият професионален счетоводител подозира, че ангажиращата страна възнамерява да асоциира името на практикуващия професионален счетоводител с финансовия отчет по един неподходящ начин; или

(в) ангажиментът има за цел да удовлетвори изисквания за съответствие с приложим закон или нормативна разпоредба, а този закон или нормативна разпоредба изисква финансовият отчет да бъде одитиран.

Ангажимент за преглед е подходящ (Вж: параграф 29(а)(ii))

А36. Когато предварителното разбиране на практикуващия професионален счетоводител за обстоятелствата, свързани с ангажимента сочат, че

[14] Рамка за изразяване на сигурност, параграф 22

приемането на ангажимент за преглед не би било подходящо, практикуващият професионален счетоводител може да разгледа възможността да препоръча осъществяването на друг вид ангажимент. В зависимост от конкретните обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител може, например, да счита, че изпълнението на ангажимент за одит би било по-подходящо отколкото извършването на преглед. В други случаи, ако обстоятелствата, свързани с ангажимента, правят невъзможно изпълнението на ангажимент за изразяване на сигурност, практикуващият професионален счетоводител може да препоръча ангажимент за компилиране или, съобразно случая, ангажимент за други счетоводни услуги.

Информацията, необходима за изпълнение на ангажимента за преглед (Вж: параграф 29(в))

А37. Пример за ситуации, при които практикуващият професионален счетоводител може да има причини да се съмнява, че необходимата за извършването на прегледа информация няма да бъде достъпна или няма да бъде надеждна са случаите, при които съществуват подозрения, че счетоводните регистри, необходими за целите на изпълнение на аналитични процедури, са в съществена степен неточни или непълни. Това съображение не е насочено към необходимостта, която възниква понякога в хода на изпълнение на ангажимента за преглед, ръководството да бъде подпомогнато чрез препоръчване на коригиращи записи, които са нужни, за да бъде финализиран финансовият отчет, изготвен от ръководството.

Предварителни условия за приемане на ангажимент за преглед (Вж: параграф 30)

А38. Настоящият МСАП изисква също така практикуващият професионален счетоводител, преди да приеме ангажимента, да изясни определени въпроси, по които практикуващият професионален счетоводител и ръководството на предприятието трябва да постигнат съгласие и които са под контрола на предприятието.

Приложимата рамка за финансово отчитане (Вж: параграф 30(а))

А39. Условие за приемането на ангажимент за изразяване на сигурност е критериите,[15] посочени в дефиницията за ангажимент за изразяване на сигурност, да са подходящи и достъпни за предвидените потребители.[16] За целите на настоящия МСАП, приложимата рамка за финансово отчитане осигурява критериите, които практикуващият професионален счетоводител

[15] Рамка за изразяване на сигурност, параграф 42

[16] Рамка за изразяване на сигурност, параграф 22(б)(ii)

използва за извършване на преглед на финансовия отчет, включително когато това е уместно, достоверното представяне на финансовия отчет. Някои рамки за финансово отчитане са рамки за достоверно представяне, докато други са рамки за съответствие. Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане определят формата и съдържанието на финансовия отчет, включително това какво включва пълният комплект финансови отчети.

Приемливост на приложимата рамка за финансово отчитане

A40. Без приемлива рамка за финансово отчитане, ръководството не разполага с подходяща база за изготвяне на финансовия отчет, а практикуващият професионален счетоводител не разполага с подходящи критерии за неговия преглед.

A41. Практикуващият професионален счетоводител определя приемливостта на рамката за финансово отчитане, използвана във финансовия отчет, в контекста на разбирането си за това кои са предвидените потребители на финансовия отчет. Предвидените потребители са лицето, лицата или групата лица, за които практикуващият професионален счетоводител изготвя доклада. Практикуващият професионален счетоводител може да не е в състояние да идентифицира всички лица, които ще се запознаят с доклада за изразяване на сигурност, особено когато голям брой лица има достъп до този доклад.

A42. В много случаи, при отсъствие на индикации за противното, практикуващият професионален счетоводител може да предположи, че приложимата рамка за финансово отчитане е приемлива (например, рамка за финансово отчитане, която законодателството или нормативна разпоредба в дадена юрисдикция предписва да бъде използвана при изготвянето на финансови отчети с общо предназначение за определени видове предприятия).

A43. Факторите, които практикуващият професионален счетоводител е уместно да вземе под внимание, когато определя приемливостта на рамката за финансово отчитане, която трябва да бъде използвана при изготвяне на финансовия отчет, включват:

- естеството на предприятието (например, дали това е бизнес предприятие, предприятие от публичния сектор или организация с нестопанска цел);
- целта на финансовия отчет (например, дали той се изготвя с цел да удовлетвори общите нужди от финансова информация на широк кръг потребители или нуждите от финансова информация на конкретни потребители);

- естеството на финансовия отчет (например, дали финансовият отчет представлява пълен комплект финансови отчети или отделен компонент на финансовия отчет);
- дали приложимата рамка за финансово отчитане е предписана от приложимото законодателство или нормативна разпоредба.

А44. В случай че рамката за финансово отчитане, използвана при изготвяне на финансовия отчет, не е приемлива от гледна точка на целта на финансовия отчет, а ръководството няма да се съгласи с използването на рамка за финансово отчитане, която е приемлива според виждането на практикуващия професионален счетоводител, настоящият МСАП изисква практикуващият професионален счетоводител да откаже ангажимента.

А45. Възможно е недостатъци в приложимата рамка за финансово отчитане, които представляват индикация, че тази рамка не е приемлива, да се проявят след като ангажиментът за преглед е бил приет. Когато използването на тази рамка за финансово отчитане не е предписано от законодателството или нормативна разпоредба, ръководството може да реши да възприеме друга рамка, която да е приемлива. Когато ръководството постъпи по този начин, настоящият МСАП изисква практикуващият професионален счетоводител да договори с ръководството новите условия на ангажимента за преглед, за да бъде отразена промяната в приложимата рамка за финансово отчитане.

Отговорностите на ръководството и лицата, натоварени с общо управление
(Вж: параграфи 30(б), 37(д))

А46. Финансовият отчет, обект на преглед, е финансовият отчет на предприятието, изготвен от неговото ръководство под надзора на лицата, натоварени с общо управление. Настоящият МСАП не възлага отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, нито е с по-голяма правна сила от законодателството и нормативните разпоредби, които регулират съответно техните отговорности. Прегледът в съответствие с настоящия МСАП обаче се извършва при предварителното условие, че ръководството и съобразно случая лицата, натоварени с общо управление, са потвърдили определени отговорности, които са фундаментални за провеждането на прегледа. Прегледът на финансовия отчет не освобождава ръководството и лицата, натоварени с общо управление от техните отговорности.

А47. Като част от своята отговорност за изготвяне на финансовия отчет, от ръководството се изисква да използва преценката си при изготвяне на счетоводни приблизителни оценки, които са разумни при конкретните обстоятелства, както и да избере и приложи подходящи счетоводни

политики. Тези преценки са правят в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.

А48. Поради важността на предварителните условия за извършване на преглед на финансовия отчет, настоящият МСАП изисква практикуващият професионален счетоводител, преди да приеме ангажимент за преглед, да получи потвърждението на ръководството, че то разбира своите отговорности. Практикуващият професионален счетоводител може да получи това потвърждение от страна на ръководството в устен или писмен вид. Потвърждението от страна на ръководството обаче след това се документира в писмените условия на ангажимента.

А49. В случай че ръководството и съобразно случая, лицата, натоварени с общо управление, не потвърждават или няма да потвърдят своите отговорности във връзка с финансовия отчет, приемането на ангажимента не е подходящо, освен ако законодателството или нормативна разпоредба не изискват неговото приемане от практикуващия професионален счетоводител. Когато от практикуващия професионален счетоводител се изисква да приеме ангажимента за преглед, може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да обясни на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, когато те са различни от ръководството, важността на тези въпроси и последствията за ангажимента.

Допълнителни съображения, когато формулировките в доклада на практикуващия професионален счетоводител са предписани от законодателството или нормативна разпоредба (Вж: параграфи 34–35)

А50. Настоящият МСАП изисква практикуващият професионален счетоводител да не заявява съответствие с този МСАП, ако не е изпълнил всички изисквания на стандарта, които имат отношение към ангажимента за преглед. Законодателството или нормативна разпоредба може да предписват положения във връзка с ангажимент за преглед, които обикновено биха накарали практикуващия професионален счетоводител да откаже ангажимента, в случай че това беше възможно, например, ако:

- практикуващият професионален счетоводител счита, че рамката за финансово отчитане, предписана от законодателството или нормативна разпоредба, не е приемлива; или
- структурата или формулировките в доклада на практикуващия професионален счетоводител са предписани във форма или с изрази, които значително се отличават от структурата или формулировките, изисквани от настоящия МСАП.

Съгласно настоящия МСАП, преглед, извършен при такива обстоятелства, не съответства на този МСАП и практикуващият

професионален счетоводител не може да заявява съответствие с настоящия МСАП в издадения за ангажимента доклад. Независимо че на практикуващия професионален счетоводител не е разрешено да заявява съответствие с настоящия МСАП, практикуващият професионален счетоводител се насърчава да прилага този МСАП, включително изискванията по отношение на докладването, в степента, в която това е практически осъществимо. Когато е уместно с оглед избягване на недоразумения, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли включването на изявление в доклада, че прегледът не е извършен в съответствие с настоящия МСАП.

Договаряне условията на ангажимента

Писмо за ангажимент или друга форма на писмено споразумение (Вж: параграф 37)

A51. В интерес както на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, така и на практикуващия професионален счетоводител е с цел избягване на недоразумения във връзка с ангажимента практикуващият професионален счетоводител да изпрати писмо за ангажимент преди да изпълни ангажимента за преглед.

Форма и съдържание на писмото за ангажимент

A52. Формата и съдържанието на писмото за ангажимент може да се различават при всеки един ангажимент. В допълнение към включването на въпросите, изисквани от настоящия МСАП, писмото за ангажимент може да съдържа препратки, например, към:

- споразумения, отнасящи се до участието в ангажимента за преглед на други практикуващи професионални счетоводители и експерти;
- споразумения, които трябва да бъдат постигнати с предишния практикуващ професионален счетоводител, ако има такъв, в случай на първоначален ангажимент;
- факта, че ангажиментът за преглед няма да удовлетворява изисквания по закон или изисквания на трети страни за извършване на одит;
- очакването, ръководството да предостави на практикуващия професионален счетоводител писмени изявления;
- съгласието на ръководството да информира практикуващия професионален счетоводител за факти, можещи да окажат влияние върху финансовия отчет, които са станали известни на ръководството по време на периода от датата на доклада на

практикуващия професионален счетоводител до датата, на която е издаден финансовият отчет;

- искане ръководството да потвърди получаването на писмото за ангажимент и да изрази съгласие с условията на ангажимента, изложени в него.

Отговорности на ръководството, предписани от законодателството или нормативна разпоредба (Вж: параграф 37(д))

A53. В случай че при конкретните обстоятелства на ангажимента практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че не е необходимо да документира определени условия на ангажимента в писмо за ангажимент, от практикуващия професионален счетоводител, независимо от това, се изисква да потърси необходимото според настоящия МСАП писмено съгласие на ръководството и съобразно случая на лицата, натоварени с общо управление, че те потвърждават и разбират отговорностите си, изложени в настоящия МСАП. Това писмено съгласие може да използва формулировките, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, в случай че законодателството или нормативната разпоредба установяват отговорности на ръководството, които са равносилни на практика с тези, предписани в настоящия МСАП.

Примерно писмо за ангажимент (Вж: параграф 37)

A54. В Приложение 1 към настоящия МСАП е представено примерно писмо за ангажимент за преглед.

Повтарящи се ангажименти (Вж: параграф 38)

A55. Практикуващият професионален счетоводител може да реши да не изпраща всеки период ново писмо за ангажимент или друго писмено споразумение. Следните фактори обаче може да са индикация, че е целесъобразно да бъдат преразгледани условията на ангажимента за преглед или да бъде напомнено на ръководството и съобразно случая на лицата, натоварени с общо управление, за съществуващите условия на ангажимента:

- индикация, че ръководството разбира погрешно целите и обхвата на прегледа;
- преразгледани или специфични условия на ангажимента;
- неотдавнашна промяна във висшето ръководство на предприятието;
- съществена промяна в собствеността на предприятието;

- съществена промяна в естеството или размера на бизнеса на предприятието;
- промяна в законови или регулаторни изисквания, оказваща влияние върху предприятието;
- промяна в приложимата рамка за финансово отчитане.

Приемане на промяна в условията на ангажимента за преглед

Искане за промяна в условията на ангажимента за преглед (Вж: параграф 39)

A56. Искане от страна на предприятието практикуващият професионален счетоводител да промени условията на ангажимента за преглед може да произтече от фактори, включващи:

- промяна в обстоятелствата, оказваща влияние върху необходимостта от въпросната услуга;
- неправилно разбиране на естеството на ангажимента за преглед, поискан първоначално;
- ограничение върху обхвата на ангажимента за преглед, независимо дали наложено от ръководството или породено от други обстоятелства.

A57. Промяна в обстоятелствата, която засяга потребностите на предприятието, както и неправилното разбиране на естеството на първоначално поисканата услуга, могат да бъдат счетени за разумно основание да бъде отправено искане за промяна в условията на ангажимента за преглед.

A58. За разлика от горните случаи, промяната не може да бъде счетена за разумна, ако изглежда че тази промяна се отнася до информация, която е неточна, непълна или незадоволителна в друго отношение. Пример за това може да е случаят, когато практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства по отношение на съществена позиция във финансовия отчет, а ръководството иска ангажиментът да бъде променен на ангажимент за свързани по съдържание услуги, с цел избягване изразяването на модифицирано заключение от практикуващия професионален счетоводител.

Искане да бъде променено естеството на ангажимента (Вж: параграф 40)

A59. Преди да се съгласи ангажиментът за преглед да бъде променен на друг вид ангажимент или на свързана по съдържание услуга, може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител, който е бил ангажиран да извърши преглед в съответствие с настоящия МСАП, да

прецени, освен въпросите, посочени в този МСАП, и евентуалните правни и договорни последици от тази промяна.

А60. В случай че практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че за промяната на ангажимента за преглед в друг вид ангажимент или свързана по съдържание услуга съществува разумно основание, работата, извършена в рамките на ангажимента за преглед до датата на промяната може да има отношение към променения ангажимент; независимо от това, работата, която се изисква да бъде извършена и докладът, който ще трябва да бъде издаден, ще бъдат тези, които са подходящи за преразгледания ангажимент. С цел избягване въвеждането на запознаващите се с доклада лица в заблуждение, докладът относно този друг ангажимент или свързана по съдържание услуга няма да съдържа позоваване на:

(а) първоначалния ангажимент за преглед; или

(б) процедури, които може да са били изпълнени в първоначалния ангажимент за преглед, освен в случаите когато ангажиментът за преглед е променен в ангажимент за изпълнение на договорени процедури и така препратката към изпълнените процедури представлява обичайна част от доклада.

Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общо управление (Вж: параграф 42)

А61. При ангажимент за преглед комуникацията на практикуващия професионален счетоводител с ръководството и лицата, натоварени с общо управление се осъществява под формата на:

(а) проучващи запитвания, които практикуващият професионален счетоводител отправя в хода на изпълнение на процедурите, свързани с прегледа; и

(б) други комуникации в контекста на осъществяване на ефективна двустранна комуникация с цел получаване на разбиране за възникващите въпроси и изграждане на конструктивни работни взаимоотношения във връзка с ангажимента.

А62. Подходящото време за осъществяване на комуникацията ще се различава в зависимост от конкретните обстоятелства, свързани с ангажимента. Уместните фактори включват значимостта и естеството на съответния въпрос, както и евентуалните действия, които се очаква да бъдат предприети от ръководството или лицата, натоварени с общо управление. Така например, може да е целесъобразно съществено затруднение, с което практикуващият професионален счетоводител се е сблъскал по време на прегледа, да бъде комуникирано в първия момент, когато това е практически осъществимо, ако ръководството или лицата,

натоварени с общо управление са в състояние да окажат съдействие на практикуващия професионален счетоводител в преодоляването на това затруднение.

А63. Законодателството или нормативните разпоредби може да ограничават комуникирането на определени въпроси от страна на практикуващия професионален счетоводител до лицата, натоварени с общо управление. Така например, законодателството или нормативна разпоредба може изрично да забранява комуникация или друго действие, което би могло да навреди на разследване от страна на съответен оправомощен орган на действително или подозирано незаконно деяние. При определени обстоятелства потенциалните конфликти между задължението на практикуващия професионален счетоводител за конфиденциалност и задължението да комуникира може да са сложни. В такива случаи практикуващият професионален счетоводител може да обмисли възможността да получи юридически съвет.

Комуникиране на въпроси, отнасящи се до прегледа

А64. Въпросите, които съгласно настоящия МСАП трябва да бъдат комуникирани с ръководството или съобразно случая с лицата, натоварени с общо управление, може да включват:

- отговорностите на практикуващия професионален счетоводител в ангажимент за преглед, съгласно съдържащото се в писмото за ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение;
- съществени констатации от прегледа, например:
  - вижданията на практикуващия професионален счетоводител относно съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително счетоводните политики, счетоводните приблизителни оценки и оповестяванията във финансовия отчет;
  - съществени констатации от изпълнението на процедурите, включително ситуации, в които практикуващият професионален счетоводител е счел за необходимо съгласно настоящия МСАП да бъдат изпълнени допълнителни процедури. Може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да потвърди, че разбирането на лицата, натоварени с общо управление, за фактите и обстоятелствата, имащи отношение към конкретни сделки или събития, съвпада с неговото;

- възникнали въпроси, които биха могли да доведат до модифициране на заключението на практикуващия професионален счетоводител;
- съществени затруднения, ако има такива, с които практикуващият професионален счетоводител се е сблъскал по време на прегледа; например, липса на очаквана информация; неочаквана невъзможност практикуващият професионален счетоводител да получи доказателства, които счита за необходими за прегледа; или ограничения, наложени на практикуващия професионален счетоводител от ръководството. При определени обстоятелства такива затруднения може да съставляват ограничение в обхвата, което, ако не бъде адресирано от ръководството или лицата, натоварени с общо управление, може да доведе до модифициране на заключението на практикуващия професионален счетоводител или, в определени случаи, до оттеглянето на практикуващия професионален счетоводител от ангажимента.

A65. В някои предприятия различни лица носят отговорност за ръководството и за общото управление на предприятието. При такива обстоятелства ръководството може да носи отговорността да комуникира въпроси, засягащи общото управление до лицата, натоварени с общо управление. Комуникирането от страна на ръководството до лицата, натоварени с общо управление, на въпроси, които от практикуващия професионален счетоводител се изисква да комуникира, не освобождава практикуващия професионален счетоводител от отговорността също да комуникира тези въпроси до лицата, натоварени с общо управление. Комуникирането от ръководството на тези въпроси обаче може да окаже влияние върху формата или момента на комуникиране от страна на практикуващия професионален счетоводител с лицата, натоварени с общо управление.

Комуникация с трети страни

A66. В някои юрисдикции от практикуващия професионален счетоводител може да се изисква съгласно законодателството или нормативна разпоредба, например:

- да уведомява регулаторен орган или орган, отговарящ за осигуряване принудителното изпълнение на задълженията, за определени въпроси, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление. Така например, в някои юрисдикции практикуващият професионален счетоводител има задължение да докладва неправилните отчитания до съответните оправомощени органи, когато ръководството и лицата, натоварени с общо управление не предприемат мерки за отстраняване на недостатъците;

- да подава копия от някои доклади, изготвяни за лицата, натоварени с общо управление, до съответните регулаторни или финансиращи органи или, в определени случаи, да огласява публично тези доклади.

A67. Освен ако законодателството или нормативните разпоредби не изискват практикуващият професионален счетоводител да предоставя на трета страна копие от писмените си комуникации с лицата, натоварени с общо управление, практикуващият професионален счетоводител може да се нуждае от предварителното съгласие на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, за извършване на такова действие.

Изпълнение на ангажимента

Ниво на същественост при прегледа на финансови отчети (Вж: параграф 43)

A68. Практикуващият професионален счетоводител разглежда нивото на същественост в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане. Някои рамки за финансово отчитане разглеждат концепцията за нивото на същественост в контекста на изготвянето и представянето на финансовия отчет. Независимо че рамките за финансово отчитане може да разглеждат нивото на същественост, използвайки различни изрази, те по принцип обясняват, че:

- неправилните отчитания, включително пропуските, се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, взети поотделно или като съвкупност , биха могли да окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет;
- преценките относно нивото на същественост се правят в светлината на съпътстващите обстоятелства и се влияят от величината или естеството на неправилното отчитане или от комбинация от тези два фактора; и
- преценките по въпроси, които са съществени за потребителите на финансовия отчет се базират на отчитането на общите нужди от финансова информация на потребителите като група. Възможният ефект от неправилните отчитания върху конкретни индивидуални потребители, чиито нужди може да варират в широки граници, не се взема под внимание.

A69. В случай че фигурира в приложимата рамка за финансово отчитане, изложената концепция за нивото на същественост осигурява референтна рамка за практикуващия професионален счетоводител при определяне нивото на същественост по отношение на прегледа. В противен случай, изложените по-горе съображения предоставят референтна рамка на практикуващия професионален счетоводител.

А70. Определянето на ниво на същественост от страна на практикуващия професионален счетоводител е въпрос на професионална преценка и се влияе от разбирането на практикуващия професионален счетоводител за нуждите на предвидените потребители на финансовия отчет. В този контекст би било разумно практикуващият професионален счетоводител да допусне, че потребителите:

- разполагат с разумни бизнес познания и познания за икономическата дейност и счетоводното отчитане, както и с готовност да проучат информацията във финансовия отчет с разумна прилежност;
- разбират, че финансовите отчети се изготвят, представят и подлагат на преглед при определени нива на същественост;
- отчитат елементите на несигурност, вътрешноприсъщи на оценяването на суми въз основа на използването на приблизителни оценки, преценка и вземане под внимание на бъдещи събития; и
- вземат разумни икономически решения въз основа на информацията във финансовите отчети.

Освен това, с изключение на случаите, в които ангажиментът се изпълнява по отношение на финансов отчет, който има за цел да удовлетвори конкретни нужди на конкретни потребители, възможният ефект от неправилните отчитания върху конкретни потребители, чиито нужди от информация може да варират в широки граници, обикновено не се взема под внимание.

А71. Преценката на практикуващия професионален счетоводител относно това какво е съществено за финансовия отчет като цяло е една и съща, независимо от нивото на сигурност, получавано от практикуващия професионален счетоводител като база за изразяване на заключение относно финансовия отчет.

Преразглеждане на нивото на същественост (Вж: параграф 44)

А72. Може да е необходимо определеното от практикуващия професионален счетоводител ниво на същественост за финансовия отчет като цяло да бъде преразгледано по време на ангажимента в резултат на:

- промяна в обстоятелствата, която е настъпила по време на прегледа (например, решение за освобождаване от основна част от бизнеса на предприятието);
- нова информация или промяна в разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и средата, в която то функционира, в резултат на изпълнението на процедури при

прегледа в съответствие с настоящия МСАП (например, ако по време на прегледа се появи вероятност действителните финансови резултати да бъдат съществено различни от очакваните към края на периода финансови резултати, които са били използвани първоначално за определяне нивото на същественост за финансовия отчет като цяло).

Разбирането на практикуващия професионален счетоводител (Вж: параграфи 45–46)

A73. Практикуващият професионален счетоводител използва професионална преценка, за да определи степента на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, необходима за извършване на прегледа на финансовия отчет на предприятието в съответствие с настоящия МСАП. Основно съображение на практикуващия професионален счетоводител е дали придобитото разбиране е достатъчно за постигане на целите на практикуващия професионален счетоводител по отношение на този ангажимент. Широтата и задълбочеността на цялостното разбиране, което придобива практикуващият професионален счетоводител, са по-малки от тези на разбирането, притежавано от ръководството.

A74. Придобиването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, представлява непрекъснат динамичен процес на събиране, актуализиране и анализиране на информация по време на целия ангажимент за преглед. Разбирането на практикуващия професионален счетоводител се придобива и прилага във вид на процес, изискващ повторение на определени стъпки, по време на изпълнението на целия ангажимент и се актуализира с настъпването на промени в условията и обстоятелствата. Първоначалните процедури за приемане и продължаване на ангажимента в началото на ангажимента за преглед се базират на първоначалното разбиране на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и обстоятелствата, отнасящи се до ангажимента. При продължаващо взаимоотношение с клиент разбирането на практикуващия професионален счетоводител включва познанията, придобити в резултат на предходни ангажименти, изпълнени от практикуващия професионален счетоводител във връзка с финансовите отчети или друга финансова информация на предприятието.

A75. Разбирането установява референтна рамка, в границите на която практикуващият професионален счетоводител планира и изпълнява ангажимента за преглед, както и използва професионалната си преценка по време на целия ангажимент. По-конкретно, разбирането трябва да е достатъчно, за да може практикуващият професионален счетоводител да идентифицира областите във финансовия отчет, в които е вероятно да възникнат съществени неправилни отчитания и да бъде формиран

подходът на практикуващия професионален счетоводител за разработване и изпълнение на процедури за адресиране на тези области.

A76. При придобиване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане, практикуващият професионален счетоводител може да вземе под внимание и:

- това дали предприятието е компонент от група предприятия или е предприятие, свързано с друго предприятие;
- сложността на рамката за финансово отчитане;
- финансово-отчетните задължения и нормативи на предприятието и дали тези задължения или нормативи съществуват съгласно приложимо законодателство или нормативна разпоредба или в контекста на доброволни финансово-отчетни споразумения, установени съгласно официални споразумения или механизми за общо управление и отговорност, например, съгласно договорни споразумения с трети страни;
- приложимите разпоредби на законодателството и нормативните актове, които по общо признание имат пряк ефект върху определянето на съществени суми и оповестявания във финансовия отчет, например закони и нормативни актове в областта на данъчното облагане или пенсионното осигуряване;
- степента на развитие на структурата на ръководство и общо управление на предприятието по отношение на управлението и надзора над счетоводните регистри и системите за финансово отчитане на предприятието, които стоят в основата на изготвянето на финансовите отчети. По-малките предприятия често имат по-малък брой служители, което може да окаже влияние върху начина, по който ръководството осъществява надзор. Така например, разделянето на отговорностите може да не е практически осъществимо. От друга страна, в едно малко, управлявано от собственика предприятие, собственикът-управител може да е в състояние да упражнява по-ефективен надзор, отколкото в по-голямо предприятие. Този надзор може да компенсира по-ограничените в общия случай възможности за разделяне на отговорностите;
- „тона, задаван от ръководството" и контролната среда на предприятието, посредством която предприятието адресира рисковете, свързани с финансовата отчетност на предприятието и изпълнението на неговите задължения във връзка с финансовото отчитане;

- степента на развитие и сложността на системите на предприятието за счетоводно и финансово отчитане и свързаните с тях контроли, посредством които се поддържат счетоводните регистри на предприятието и свързаната с тях информация;
- процедурите на предприятието за документиране, класифициране и обобщаване на сделки и операции, натрупване на информация за включване във финансовия отчет и свързаните с това оповестявания;
- вида на въпросите, които са изисквали счетоводни корекции във финансовите отчети на предприятието през предходни периоди.

Разработване и изпълнение на процедури (Вж: параграфи 47, 55)

A77. Планираното естество, време на изпълнение и обхват на процедурите, които практикуващият професионален счетоводител счита, че са необходими за получаване на достатъчни и уместни доказателства като база за заключение относно финансовия отчет като цяло, се влияят от:

(а) изискванията на настоящия МСАП; и

(б) изискванията, установени съгласно приложимото законодателство и нормативни разпоредби, включително допълнителни изисквания за докладване, съдържащи се в приложимото законодателство или нормативни разпоредби.

A78. Когато практикуващият професионален счетоводител е ангажиран да извърши преглед на финансовия отчет на група от предприятия, планираното естество, време на изпълнение и обхват на процедурите във връзка с прегледа са насочени към постигане целите на практикуващия професионален счетоводител по отношение на ангажимента за преглед, посочени в настоящия МСАП, но в контекста на финансовия отчет на групата.

A79. Изискванията на настоящия МСАП, отнасящи се до разработването и изпълнението на проучващи запитвания и аналитични процедури, както и на процедури, адресиращи специфични обстоятелства, са разработени с цел да се даде възможност на практикуващия професионален счетоводител да постигне целите, посочени в настоящия МСАП. Обстоятелствата, свързани с ангажиментите за преглед, варират в широки граници и следователно може да са налице обстоятелства, при които практикуващият професионален счетоводител може да счете за ефективно или ефикасно да разработи и изпълни други процедури. Така например, ако в хода на придобиване на разбиране за предприятието, на практикуващия професионален счетоводител стане известен важен договор, практикуващият професионален счетоводител може да реши да се запознае с този договор.

А80. Фактът, че практикуващият професионален счетоводител може да счете за необходимо да изпълни други процедури не променя целта на практикуващия професионален счетоводител да получи ограничена степен на сигурност по отношение на финансовия отчет като цяло.

Съществени или необичайни сделки и операции

А81. Практикуващият професионален счетоводител може да обмисли преглед на счетоводните регистри с оглед идентифициране на съществени или необичайни сделки и операции, които биха могли да изискват специално внимание при прегледа.

Проучващо запитване (Вж: параграфи 46–48)

А82. При извършване на преглед проучващото запитване включва търсенето на такава информация от ръководството и други лица в рамките на предприятието, каквато практикуващият професионален счетоводител счита за подходяща при конкретните обстоятелства на ангажимента. Практикуващият професионален счетоводител може също така да разшири обхвата на проучващите запитвания с цел получаване на нефинансови данни, ако това е уместно. Оценяването на отговорите, предоставени от ръководството представлява неразделна част от процеса на проучващи запитвания.

А83. В зависимост от обстоятелствата, свързани с ангажимента, проучващите запитвания може също така да включват и запитвания относно:

- мерките, приети на събрания на собствениците, лицата, натоварени с общо управление и заседания на техни комисии, както и работата по време на други събрания и заседания, ако има такива, които засягат информацията и оповестяванията, съдържащи се във финансовия отчет;
- комуникации, които предприятието е получило или очаква да получи от регулаторни агенции;
- въпроси, възникнали в хода на изпълнение на други процедури. При извършване на допълнителни проучващи запитвания във връзка с идентифицирани несъответствия, практикуващият професионален счетоводител разглежда логическата обосновка и вътрешната последователност на отговорите на ръководството в светлината на резултатите, получени от други процедури, както и познанията и разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и отрасъла, в който то осъществява дейност.

А84. Доказателствата, получени посредством проучващи запитвания често са основен източник на доказателства относно намеренията на ръководството. Възможно е обаче достъпната информация, която да подкрепи намеренията на ръководството, да е ограничена. В такъв

случай, разбирането за миналия опит на ръководството при изпълнение на заявени намерения, изложените от ръководството причини за избор на конкретен начин на действие, както и на способността на ръководството да следва определен план за действие, може да осигури подходяща информация, която да потвърди доказателствата, получени посредством проучващите запитвания. Прилагането на професионален скептицизъм при оценяване на отговорите, предоставени от ръководството, е важно, за да се даде възможност на практикуващия професионален счетоводител да прецени дали е(са) налице въпрос(и), който(ито) би(ха) накарал(и) практикуващия професионален счетоводител да счете, че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания.

А85. Изпълнението на процедурите, свързани с проучващите запитвания, подпомага практикуващия професионален счетоводител и при придобиване или актуализиране на разбирането му за предприятието и средата, в която то функционира, за да бъде в състояние да идентифицира областите във финансовия отчет, в които е вероятно да възникнат съществени неправилни отчитания.

А86. Възможно е съгласно закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания, практикуващият професионален счетоводител да има и допълнителни отговорности във връзка с неспазването от страна на предприятието на изискванията на закони и нормативни разпоредби, включително измама, които може да се различават или надхвърлят тези по настоящия МСАП, например:

(а) Да отговори на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, включително изисквания във връзка със специфични комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, и да прецени дали са необходими допълнителни действия;

(б) Да комуникира идентифицираните или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби с одитор, например съдружник, отговорен за ангажимент за група;[17] и

(в) Изисквания за документиране във връзка с идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби.

Съблюдаването на допълнителните отговорности може да предостави по-нататъшна информация, която да е уместна за работата на практикуващия

[17] Вж., например, параграфи И360.31–360.35 А1 от Кодекса на СМСЕС

професионален счетоводител в съответствие с настоящия МСАП (например, във връзка с почтеността на ръководството или, съобразно случая, на лицата, натоварени с общо управление).

Проучващо запитване относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (Вж: параграф 48(е))

А87. Често при по-малките предприятия ръководството може да не е изготвило оценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, като вместо това разчита на познанията си за бизнеса и очакваните бъдещи перспективи. При такива обстоятелства може да е целесъобразно с ръководството да бъдат обсъдени средно и дългосрочните перспективи и финансирането на предприятието, включително преценката за това дали твърденията на ръководството отговарят на разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието.

Аналитични процедури (Вж: параграфи 46–47, 49)

А88. При прегледа на финансови отчети изпълнението на аналитични процедури подпомага практикуващия професионален счетоводител:

- в придобиване или актуализиране на разбирането му за предприятието и средата, в която то функционира, включително способността му да идентифицира областите във финансовия отчет, в които е вероятно да възникнат съществени неправилни отчитания;
- в идентифициране на несъответствия или отклонения от очаквани тенденции, стойности или норми във финансовия отчет, като например, нивото на съответствие на финансовия отчет с ключови данни, включително ключови показатели за изпълнение;
- в осигуряване на потвърждаващи доказателства по отношение на вече изпълнени други проучващи запитвания или аналитични процедури;
- като играе ролята на допълнителни процедури, когато на практикуващия професионален счетоводител стане(ат) известен(ни) въпрос(и), който(ито) да накара(т) практикуващия професионален счетоводител да счита, че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания. Пример за такава допълнителна процедура е сравнителният анализ на величините на месечните приходи и разходи между различните центрове на печалба, клонове или други компоненти на предприятието, с цел предоставяне на доказателства относно финансовата информация, съдържаща се в самостоятелни позиции или оповестявания, включени във финансовия отчет.

А89. За изпълнение на аналитични процедури могат да бъдат използвани различни методи. Тези методи варират от изпълнение на прости сравнения до извършването на сложни анализи с помощта на статистически методи. Практикуващият професионален счетоводител може, например, да приложи аналитични процедури, за да оцени финансовата информация, стояща в основата на финансовия отчет, посредством анализ на правдоподобните взаимовръзки, както между финансови, така и между нефинансови данни, и оценка на резултатите за съответствие с очакваните стойности, с оглед идентифициране на взаимовръзки и отделни позиции, които изглеждат необичайни или се отличават от очакваните тенденции или стойности. Практикуващият професионален счетоводител сравнява отчетените суми или съотношенията, изведени на базата на отчетените суми, с очакванията, разработени от практикуващия професионален счетоводител от информацията, получена от подходящи източници. Примерите за източници на информация, които практикуващият професионален счетоводител често използва за разработване на очаквания, в зависимост от обстоятелствата, свързани с ангажимента, включват:

- финансова информация за сравнителен(ни) предходен(ни) период(и), вземайки под внимание известните промени;
- информация относно очаквани оперативни и финансови резултати, като например, бюджети или прогнози, включително екстраполации на базата на междинни или годишни данни;
- взаимовръзки между елементите на финансовата информация в рамките на съответния период;
- информация относно отрасъла, в който осъществява дейност предприятието, като например, информация за нормата на брутна печалба, или сравнение на съотношението продажби към вземания на предприятието със средните стойности за отрасъла или с тези на други предприятия със съпоставима големина в същия отрасъл;
- взаимовръзката на финансовата информация с подходяща нефинансова информация, например, разходи за трудови възнаграждения към брой служители.

А90. Преценката на практикуващия професионален счетоводител относно това дали данните, които ще бъдат използвани за аналитичните процедури, са удовлетворителни от гледна точка на предвидената(ите) цел(и) на тези процедури, се базира на разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и средата, в която то функционира, като върху нея оказват влияние естеството и източниците на данните, а също и обстоятелствата, при които са получени тези данни. Следните съображения може да имат отношение към въпроса:

- източникът на наличната информация. Например, информацията може да е по-надеждна, когато е получена от независими източници извън предприятието;
- съпоставимост на наличната информация. Например, може да е необходимо обобщените данни за отрасъла да бъдат допълнени или коригирани, за да станат съпоставими с данните за предприятие, което произвежда и продава специализирана продукция;
- естеството и уместността на наличната информация; например, дали бюджетите на предприятието са разработени по-скоро като резултати, които да се очакват, отколкото като цели, които да бъдат постигнати; и
- познанията и експертните умения, използвани при изготвянето на тази информация, както и съответните контроли, разработени с цел гарантиране на нейната пълнота, точност и обоснованост. Тези контроли може да включват, например, контроли върху изготвянето, прегледа и съхранението на информацията, свързана с бюджетите.

Процедури за адресиране на специфични обстоятелства

Измама и неспазване на законодателството и нормативните разпоредби (Вж: параграфи 52(а) и (г))

Комуникиране с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

A91 В някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да ограничава комуникирането от страна на практикуващия професионален счетоводител на определени въпроси с ръководството и лицата, натоварени с общо управление. Закон или нормативна разпоредба може изрично да забранява комуникация или друго действие, което би могло да попречи на разследване от страна на компетентен орган на действително извършено или подозирано незаконно деяние, включително предупреждаване на предприятието, когато например от практикуващия професионален счетоводител се изисква да докладва случай на измама до компетентен орган по силата на законодателство за противодействие на изпирането на пари. При такива обстоятелства въпросите, обект на преценка от практикуващия професионален счетоводител, може да са сложни и практикуващият професионален счетоводител може да счете за целесъобразно да получи правен съвет.

Докладване на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието

А92. Докладването на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието може да се изисква или да е целесъобразно при конкретните обстоятелства, поради това, че:

(а) закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания задължават практикуващия професионален счетоводител да докладва;

(б) практикуващият професионален счетоводител е решил, че докладването е целесъобразното действие, за да се отговори на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията в съответствие с приложимите етични изисквания (вж. параграф А93); или

(в) закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания предоставят на практикуващия професионален счетоводител правото да постъпи по този начин (вж. параграф А94).

А93. В някои случаи приложимите етични изисквания може да изискват практикуващият професионален счетоводител да прецени дали докладването на идентифицирани или подозирани случаи на измама или неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието представлява целесъобразно действие при конкретните обстоятелства. Така например, Кодексът на СМСЕС изисква практикуващият професионален счетоводител да предприеме стъпки, за да отговори на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби и да прецени дали са необходими допълнителни действия, които е възможно да включват и докладване до компетентен орган извън предприятието[18]. Кодексът на СМСЕС пояснява, че това докладване няма да се счита за нарушаване на задължението за конфиденциалност съгласно Кодекса на СМСЕС[19].

А94. Дори ако закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания не съдържат изисквания, които да адресират докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване, те може да предоставят на практикуващия професионален счетоводител правото да докладва идентифицирани или подозирани случаи на измама или неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието.

А95. При други обстоятелства докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби до

[18] Вж., например, параграфи И360.36–360.36 П3 от Кодекса на СМСЕС

[19] Вж., например, параграфи И114.1 - 114.3 П3 и И360.37 от Кодекса на СМСЕС

компетентен орган извън предприятието може да е възпрепятствано от задължението на практикуващия професионален счетоводител за конфиденциалност, наложено от закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания.

A96. Вземането на решението, изисквано от параграф 52(г), може да включва сложни съображения и професионални преценки. Съответно практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали да не се консултира вътрешнофирмено (например, в рамките на фирмата или на фирма, част от мрежата от фирми) или, при условия на конфиденциалност, с регулаторен орган или професионална организация (освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба или ако би нарушило задължението за конфиденциалност). Практикуващият професионален счетоводител може да обмисли също така и получаването на правен съвет, за да разбере възможностите, които са на негово разположение, както и професионалните и законови последствия от предприемането на определен курс на действие.

Събития или условия, които биха могли да породят съмнения относно използването във финансовия отчет на предположението за действащо предприятие (Вж: параграф 54)

A97. Списъкът с фактори, представен по-долу, съдържа примери за събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, биха могли да породят значителни съмнения относно предположението за действащо предприятие. Списъкът не е изчерпателен и съществуването на един или повече фактори не винаги означава, че е налице несигурност относно това дали предприятието може да продължи да функционира като действащо предприятие.

Финансови

- Превишения на пасивите над активите или превишение на текущите пасиви над текущите активи
- Кредити с фиксиран срок за погасяване, чийто падеж наближава без реалистични шансове за подновяване или изплащане; или твърде голяма зависимост от краткосрочни кредити за финансиране на дългосрочни активи
- Признаци за оттегляне на финансовата подкрепа от кредитори
- Отрицателни парични потоци от основна дейност, демонстрирани от исторически или прогнозни финансови отчети
- Неблагоприятни основни финансови показатели (съотношения)

- Значителни загуби от дейността или съществено влошаване в стойността на активите, използвани за генериране на парични потоци
- Наличие на просрочени задължения за дивиденти или преустановяване изплащането на дивиденти
- Невъзможност за своевременно плащане на кредиторите
- Невъзможност за спазване на условия по договори за заем
- Промяна на условия по сделки с доставчици - от доставка на кредит към плащане незабавно при получаване на доставката
- Невъзможност за получаване на финансиране за разработка на ключов нов продукт или за други ключови инвестиции

Оперативни

- Намерение на ръководството да ликвидира предприятието или да прекрати дейността
- Загуба на основни ръководни кадри, без да са били намерени техни заместници
- Загуба на основни пазари, ключов(и) клиент(и), франчайзинг, лицензи или основен(ни) доставчик(ци)
- Затруднения с работната ръка
- Недостиг на важни доставки
- Поява на изключително успешни конкуренти

Други

- Неспазване на изисквания по отношение на капитала или други законови изисквания
- Неприключени съдебни или регулаторни производства срещу предприятието, които, ако са успешни, могат да доведат до искове, които е малко вероятно предприятието да бъде в състояние да удовлетвори
- Промени в законодателството, нормативните разпоредби или правителствената политика, които се очаква да имат негативен ефект върху предприятието
- Липса на застраховка или недостатъчно ниво на застраховка срещу катастрофични събития, в случай че такива настъпят

Значимостта на такива събития или условия често може да бъде смекчена от други фактори. Така например, ефектът от това, че

предприятието не е в състояние да изплаща нормално задълженията си, може да бъде компенсиран от плановете на ръководството да поддържа адекватни парични потоци чрез алтернативни средства, например, освобождаване от активи, разсрочване на погашения по кредити или получаване на допълнителен капитал. Аналогично, загубата на основен доставчик може да бъде смекчена от наличието на подходящ алтернативен източник на доставки.

Равняване на финансовия отчет със стоящите в основата счетоводни записи (Вж: параграф 56)

A98. Практикуващият професионален счетоводител обикновено получава доказателства, че финансовият отчет се равнява или отговаря на стоящите в основата му счетоводни записи, като проследява сумите и салдата във финансовия отчет до съответните счетоводни записи, например, главната книга или до обобщен запис или приложение, което отразява равнението или съответствието на сумите във финансовия отчет със стоящите в основата му счетоводни записи (например, оборотна ведомост).

Изпълнение на допълнителни процедури (Вж: параграф 57)

A99. Съгласно настоящия МСАП, допълнителни процедури се изискват в случай че на практикуващия професионален счетоводител стане известен въпрос, който да го накара да счита, че е възможно финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания.

A100. Отговорът на практикуващия професионален счетоводител при предприемане на допълнителни процедури по отношение на позиция, за която практикуващият професионален счетоводител има причина да счита, че може да съдържа съществено неправилно отчитане при представянето й във финансовия отчет, ще бъде различен в зависимост от конкретните обстоятелства и ще представлява въпрос на професионална преценка на практикуващия професионален счетоводител.

A101. Преценката на практикуващия професионален счетоводител относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните процедури, които са необходими за получаването на доказателства или за да се достигне до заключение, че съществено неправилно отчитане е малко вероятно или за да се определи, че съществено неправилно отчитане е налице, се ръководи от:

- информацията, получена при оценяване от практикуващия професионален счетоводител на резултатите от вече извършените процедури;

- актуализираното разбиране на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и средата, в която то функционира, получено в хода на изпълнение на ангажимента; и
- виждането на практикуващия професионален счетоводител относно убедителността на доказателствата, необходими за да бъде адресиран въпросът, който кара практикуващия професионален счетоводител да счита, че е възможно финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания.

A102. Допълнителните процедури се фокусират върху получаването на достатъчни и уместни доказателства, които да дадат възможност на практикуващия професионален счетоводител да формира заключение относно въпроси, за които практикуващият професионален счетоводител счита, че биха могли да са причината финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания. Процедурите могат да бъдат:

- допълнителни проучващи запитвания или аналитични процедури, например, изпълнени с по-големи подробности или фокусирани върху засегнатите позиции (т.е. суми или оповестявания, отнасящи се до засегнатите сметки или сделки, отразени във финансовия отчет); или
- други видове процедури, например, тестове на детайлите по същество или потвърждения от външни източници.

A103. Следният пример илюстрира оценката на практикуващия професионален счетоводител на необходимостта от изпълнение на допълнителни процедури и отговора на практикуващия професионален счетоводител, когато счита, че са необходими допълнителни процедури.

- В хода на изпълнение на проучващите запитвания и аналитичните процедури за прегледа, анализът на практикуващия професионален счетоводител на вземанията показва съществена сума на просрочени вземания, по отношение на която липсва провизия за лоши или съмнителни вземания.
- Това кара практикуващия професионален счетоводител да счита, че е възможно салдото на вземанията във финансовия отчет да съдържа съществени неправилни отчитания. Тогава практикуващият професионален счетоводител отправя проучващо запитване до ръководството дали са налице несъбираеми вземания, които ще трябва да бъдат показани като обезценени.

- В зависимост от отговора на ръководството, оценката на практикуващия професионален счетоводител на този отговор може:

  (а) да даде възможност на практикуващия професионален счетоводител да достигне до заключение, че е малко вероятно салдото на вземанията да съдържа съществени неправилни отчитания. В такъв случай не се изискват по-нататъшни процедури.

  (б) да даде възможност на практикуващия професионален счетоводител да определи, че този въпроси е причина финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания. Не се изискват по-нататъшни процедури и практикуващият професионален счетоводител ще формира заключение, че финансовият отчет като цяло съдържа съществени неправилни отчитания.

  (в) да накара практикуващия професионален счетоводител да продължи да счита, че е вероятно салдото на вземанията да съдържа съществено неправилно отчитане, като същевременно не се предоставят достатъчни и уместни доказателства, за да може практикуващият професионален счетоводител да определи, че финансовият отчет в действителност съдържа съществени неправилни отчитания.

  В такъв случай от практикуващия професионален счетоводител се изисква да изпълни допълнителни процедури, например, да изиска от ръководството анализ на сумите, получени във връзка с тези сметки след датата на баланса, за да идентифицира несъбираемите вземания. Оценката на резултатите от допълнителните процедури може да даде възможност на практикуващия професионален счетоводител да премине към подточка (а) или (б) по-горе. В противен случай, от практикуващия професионален счетоводител се изисква:

  (i) да продължи да изпълнява допълнителни процедури, докато достигне или до подточка (а), или до подточка (б) по-горе; или

  (ii) ако практикуващият професионален счетоводител не е в състояние нито да достигне до заключение, че е малко вероятно въпросът да е причина финансовият отчет като цяло да съдържа съществени неправилни отчитания, нито да определи, че въпросът е причина финансовият отчет като цяло да съдържа съществени

неправилни отчитания, то тогава е налице ограничение в обхвата и практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да формира немодифицирано заключение относно финансовия отчет.

Писмени изявления (Вж: параграфи 61–63)

A104. Писмените изявления са важен източник на доказателства в ангажимент за преглед. В случай че ръководството модифицира или не предостави поисканите писмени изявления, това може да заостри вниманието на практикуващия професионален счетоводител към възможността за съществуването на един или повече съществени проблемни въпроса. Освен това, искането за писмени, а не устни изявления в много случаи може да подтикне ръководството да разгледа тези въпроси по-прецизно, повишавайки по този начин качеството на изявленията.

A105. В допълнение към писмените изявления, изисквани съгласно настоящия МСАП, практикуващият професионален счетоводител може да счете за необходимо да поиска и други писмени изявления във връзка с финансовия отчет. Те могат да са необходими, например, за комплектоване на доказателствата на практикуващия професионален счетоводител по отношение на определени позиции или оповестявания, отразени във финансовия отчет, когато практикуващият професионален счетоводител счита тези изявления са важни при формирането на заключение относно финансовия отчет на модифицирана или немодифицирана база.

A106. В някои случаи, ръководството може да включи в писмените изявления квалифицираща формулировка в смисъл, че изявленията са направени „доколкото това е известно на ръководството". За практикуващия професионален счетоводител е разумно да приеме тази формулировка, ако е удовлетворен, че изявленията са направени от лица със съответните отговорности и познания по въпросите, съдържащи се в изявленията.

Оценяване на доказателствата, получени от изпълнените процедури (Вж: параграфи 66–68)

A107. При определени обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да не е получил доказателствата, които е очаквал да получи чрез разработване основно на проучващи запитвания и аналитични процедури и процедури, адресиращи специфични обстоятелства. При такива обстоятелства практикуващият професионален счетоводител преценява, че доказателствата, получени от изпълнените процедури, не са достатъчни и уместни, за да е в състояние да формира заключение относно финансовия отчет. Практикуващият професионален счетоводител може:

- да разшири обема на извършваната работа; или

- да изпълни други процедури, които прецени за необходими при конкретните обстоятелства.

Когато нищо от посоченото по-горе не е практически осъществимо при конкретните обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител няма да е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, за да може да формира заключение и съгласно настоящия МСАП се изисква да определи ефекта върху доклада на практикуващия професионален счетоводител или върху способността на практикуващия професионален счетоводител да приключи ангажимента, например, ако член на ръководството не е налице по време на прегледа, за да отговори на проучващите запитвания, отправени от практикуващия професионален счетоводител във връзка със съществени въпроси. Такава ситуация може да възникне дори на практикуващия професионален счетоводител да не е(са) станал(и) известен(ни) въпрос(и), който(които) да го накара(т) да счита, че е възможно финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания, съгласно разгледаното в параграф 57.

Ограничения в обхвата

A108. Невъзможността да се изпълни конкретна процедура не представлява ограничение в обхвата на прегледа, ако практикуващият професионален счетоводител е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства посредством изпълнение на други процедури.

A109. Възможно е ограниченията в обхвата на прегледа, наложени от ръководството, да имат други последствия по отношение на прегледа, например във връзка с преценката на практикуващия професионален счетоводител относно областите на финансовия отчет, които е вероятно да съдържат съществени неправилни отчитания, както и по отношение продължаването на ангажимента.

Формиране на заключението на практикуващия професионален счетоводител относно финансовия отчет

Описание на приложимата рамка за финансово отчитане (Вж: параграф 69(а))

A110. Описанието на приложимата рамка за финансово отчитане във финансовия отчет е важно, тъй като уведомява потребителите на финансовия отчет за рамката, върху която се базира финансовият отчет. В случай че финансовият отчет е финансов отчет със специално предназначение, той може да е изготвен съгласно рамка за финансово отчитане със специално предназначение, която да е достъпна единствено за ангажиращата страна и практикуващия професионален счетоводител. Описанието на използваната рамка за финансово отчитане със специално предназначение е важно, тъй като финансовият отчет със специално предназначение може да не е подходящ за използване,

различно от предвиденото използване, идентифицирано във връзка с финансовия отчет със специално предназначение.

А111. Описание на приложимата рамка за финансово отчитане, което съдържа недостатъчно прецизни квалифициращи или ограничаващи формулировки (например, „финансовият отчет съответства по същество с Международните стандарти за финансово отчитане") не представлява адекватно описание на тази рамка, тъй като може да подведе потребителите на финансовия отчет.

Оповестяване на ефектите от съществени сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет (Вж: параграфи 69(б)(vi), 71)

А112. Съгласно настоящия МСАП от практикуващия професионален счетоводител се изисква да оцени дали финансовият отчет предоставя адекватни оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат ефекта от съществени сделки и събития върху финансовото състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието.

А113. В случая на финансов отчет, изготвен в съответствие с изискванията на рамка за достоверно представяне, може да е необходимо ръководството да включи допълнителни оповестявания във финансовия отчет, надхвърлящи тези, конкретно изисквани от приложимата рамка за финансово отчитане или, при изключително редки обстоятелства, да се отклони от дадено изискване, съдържащо се в рамката, за да постигне достоверното представяне на финансовия отчет.

Съображения, когато е използвана рамка за съответствие

А114. Ще бъде изключително рядко практикуващият професионален счетоводител да счете финансов отчет, изготвен съгласно рамка за съответствие, за подвеждащ, ако, в съответствие с настоящия МСАП, практикуващият професионален счетоводител е определил към момента на приемане на ангажимента, че тази рамка е приемлива.

Качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието (Вж: параграф 70(б))

А115. Когато разглежда качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, на практикуващия професионален счетоводител може да стане известна възможна предубеденост в преценките на ръководството. Практикуващият професионален счетоводител може да достигне до заключение, че кумулативният ефект от липсата на неутралност, заедно с ефекта от очевидни некоригирани неправилни отчитания, са причина финансовият отчет като цяло да съдържа съществени неправилни отчитания. Признаците за липса на неутралност, която би могла да окаже

влияние върху оценката на практикуващия професионален счетоводител относно това дали финансовият отчет като цяло може да съдържа съществени неправилни отчитания включват:

- избирателното коригиране на очевидни неправилни отчитания, представени на вниманието на ръководството по време на прегледа (например, коригиране на неправилни отчитания, чиито корекции увеличават отчетената нетна печалба, без обаче да бъдат коригирани неправилни отчитания, чиито корекции биха понижили отчетената нетна печалба);
- възможна предубеденост на ръководството при изготвяне на счетоводните приблизителни оценки.

A116. Признаците за възможна предубеденост на ръководството не означават задължително, че са налице неправилни отчитания, за целите на извеждането на заключения относно разумността на отделни счетоводни приблизителни оценки. Те обаче могат да окажат влияние върху преценката на практикуващия професионален счетоводител относно това дали финансовият отчет като цяло може да съдържа съществени неправилни отчитания.

Форма на заключението (Вж: параграф 74)

Описание на информацията, представяна от финансовия отчет

A117. В случая на финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, заключението на практикуващия професионален счетоводител гласи, че на практикуващия професионален счетоводител не е станало известно нищо, което да го накара да счита, че финансовият отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти, … (или не дава вярна и честна представа за …) в съответствие с [приложимата рамка за достоверно представяне]. В случая на много рамки с общо предназначение, например, от финансовия отчет се изисква да представи достоверно (или да даде вярна и честна представа за) финансовото състояние на предприятието към края на даден период, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието за този период.

„Представя достоверно, във всички съществени аспекти" или „дава вярна и честна представа"

A118. Дали в конкретна юрисдикция се използва изразът „представя достоверно, във всички съществени аспекти, " или изразът „дава вярна и честна представа" се определя от законодателството или нормативните разпоредби, регулиращи прегледа на финансови отчети в тази юрисдикция или от общоприетата практика в юрисдикцията. Когато законодателството или нормативна разпоредба изисква използването на

различна формулировка, това не засяга изискването в настоящия МСАП практикуващият професионален счетоводител да оцени достоверното представяне на финансовия отчет, изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне.

Невъзможност за формиране на заключение поради наложено от ръководството ограничение в обхвата на прегледа след приемане на ангажимента (Вж: параграфи 15, 82)

A119. Практическата възможност за оттегляне от ангажимента може да зависи от етапа, на който се намира изпълнението на ангажимента, към момента, когато ръководството наложи ограничението в обхвата. В случай че практикуващият професионален счетоводител по същество е приключил прегледа, практикуващият професионален счетоводител може да реши да приключи прегледа до степента, в която това е възможно, да откаже изразяване на заключение и да обясни ограничението в обхвата в параграфа в доклада, който описва базата за отказ от изразяване на заключение.

A120. При определени обстоятелства оттегляне от ангажимента може да не е възможно, ако законодателството или нормативна разпоредба изисква практикуващият професионален счетоводител да продължи ангажимента. Така например, случаят може да е такъв, когато практикуващият професионален счетоводител е назначен да извърши преглед на финансовия отчет на предприятие от публичния сектор. Такъв може да е и случаят в юрисдикции, в които практикуващият професионален счетоводител е назначен да извърши преглед на финансов отчет, обхващащ определен период или е назначен за определен период, като му се забранява да се оттегля преди приключване на прегледа на този финансов отчет или съответно преди края на този период. Практикуващият професионален счетоводител може да счете за необходимо и да включи параграф „Други въпроси" в доклада си, за да обясни защо не е възможно да се оттегли от ангажимента.

Комуникация с регулаторни органи и собствениците на предприятието

A121. Когато практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че е необходимо оттегляне от ангажимента поради ограничение в обхвата, може да съществува професионално, правно или регулаторно изискване практикуващият професионален счетоводител да комуникира въпроси, свързани с оттеглянето от ангажимента до регулаторни органи или собствениците на предприятието.

Доклад на практикуващия професионален счетоводител (Вж: параграфи 86–92)

A122. Писменият доклад обхваща доклади, издадени на хартиен носител и доклади, издадени в електронен формат.

Елементи на доклада на практикуващия професионален счетоводител (Вж: параграф 86)

A123. Наименованието, което посочва, че този доклад е доклад на независим практикуващ професионален счетоводител, например, „Доклад от преглед на независимия практикуващ професионален счетоводител", потвърждава, че практикуващият професионален счетоводител е изпълнил всички приложими етични изисквания, отнасящи се до независимостта и по този начин разграничава доклада на независимия практикуващ професионален счетоводител от докладите, издавани от други лица.

A124. Законодателството или нормативна разпоредба може да посочва до кого трябва да бъде адресиран докладът на практикуващия професионален счетоводител във въпросната юрисдикция. Докладът на практикуващия професионален счетоводител обичайно се адресира до лицата, за които е изготвен този доклад, често или до акционерите, или до лицата, натоварени с общо управление на предприятието, чийто финансов отчет е обект на прегледа.

A125. Когато на практикуващия професионален счетоводител е известно, че финансовият отчет, който е бил обект на преглед, ще бъде включен в документ, съдържащ и друга информация, например, финансов доклад, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли възможността, в случай че формата на представяне позволява, да идентифицира номерата на страниците, на които е представен финансовият отчет, който е бил обект на преглед. Това помага на потребителите да идентифицират финансовия отчет, за който се отнася докладът на практикуващия професионален счетоводител.

Отговорността на ръководството за финансовия отчет (Вж: параграф 86(г))

A126. Изискването в настоящия МСАП, че практикуващият професионален счетоводител трябва да получи съгласието на ръководството, че то потвърждава и разбира своите отговорности, както по отношение изготвянето на финансовия отчет, така и във връзка с ангажимента за преглед, е фундаментално за извършването на прегледа и докладването относно ангажимента. Описанието на отговорностите на ръководството в доклада на практикуващия професионален счетоводител осигурява контекст за запознаващите се с доклада на практикуващия професионален счетоводител лица относно отговорностите на ръководството във връзка с изпълнения ангажимент за преглед.

A127. Не е необходимо докладът на практикуващия професионален счетоводител специално да препраща към „ръководството", като вместо това може да използва термин, който е подходящ в контекста на правната рамка във въпросната юрисдикция. В някои юрисдикции подходящата препратка е към лицата, натоварени с общо управление на предприятието.

A128. Може да съществуват обстоятелства, при които е целесъобразно практикуващият професионален счетоводител да разшири описанието на отговорностите на ръководството, изложени в настоящия МСАП, за да отрази допълнителните отговорности, имащи отношение към изготвянето на финансовия отчет в контекста на дадената юрисдикция или поради вида на предприятието.

A129. В някои юрисдикции е възможно законодателството или нормативни разпоредби, предписващи отговорностите на ръководството, конкретно да препращат към отговорност за адекватността на счетоводните книги и записи или на счетоводната система. Доколкото книгите, записите и системите представляват неделима част от вътрешния контрол, настоящият МСАП не използва такива описания, нито се позовава изрично на тях.

Отговорността на практикуващия професионален счетоводител (Вж: параграф 86(е))

A130. Докладът на практикуващия професионален счетоводител посочва, че отговорността на практикуващия професионален счетоводител се състои в изразяване на заключение относно финансовия отчет на базата на извършения преглед, за да отличи отговорността на практикуващия професионален счетоводител от отговорността на ръководството за изготвяне на финансовия отчет.

Препратка към стандарти (Вж: параграф 86(е))

A131. Препратката към стандартите, използвани от практикуващия професионален счетоводител във връзка с прегледа съобщава на потребителите на доклада на практикуващия професионален счетоводител, че прегледът е извършен в съответствие с установени стандарти.

Комуникация относно естеството на прегледа на финансови отчети (Вж: параграф 86(ж))

A132. Описанието на естеството на ангажимента за преглед в доклада на практикуващия професионален счетоводител обяснява обхвата и ограниченията на изпълнявания ангажимент по начин, който да е от полза за запознаващите се с доклада лица. С цел избягване на съмнения, това обяснения пояснява, че прегледът не представлява одит и че

следователно практикуващият професионален счетоводител не изразява одиторско мнение относно финансовия отчет.

Описание на приложимата рамка за финансово отчитане и начина, по който тя би могла да окаже влияние върху заключението на практикуващия професионален счетоводител (Вж: параграф 86(з)(ii))

A133. Идентификацията на приложимата рамка за финансово отчитане в заключението на практикуващия професионален счетоводител има за цел да уведоми потребителите на доклада на практикуващия професионален счетоводител за контекста, в който се изразява това заключение. Тя няма за цел да ограничи оценката, изисквана от параграф 30(а). Приложимата рамка за финансово отчитане се идентифицира с изрази като:

„… в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане;" или

„… в съответствие със счетоводните принципи, общоприети в юрисдикция Х …"

A134. Когато приложимата рамка за финансово отчитане включва стандарти за финансово отчитане и законови и регулаторни изисквания, тази рамка се идентифицира с изрази, като „… в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане и изискванията на Закона за корпорациите в юрисдикция Х."

Параграф относно базата за модификация, когато заключението е модифицирано (Вж: параграф 86(и)(ii))

A135. Отрицателно заключение или отказ от изразяване на заключение, отнасящо се до конкретен въпрос, описан в параграфа относно базата за модификация, не оправдава пропускането на описание на други идентифицирани въпроси, които иначе биха изисквали модификация на заключението на практикуващия професионален счетоводител. В такива случаи, описанието на тези други въпроси, станали известни на практикуващия професионален счетоводител, може да е уместно за потребителите на финансовия отчет.

Подпис на практикуващия професионален счетоводител (Вж: параграф 86(м))

A136. Подписът на практикуващия професионален счетоводител е или от името на фирмата на практикуващия професионален счетоводител, или от личното име на индивидуалния практикуващ професионален счетоводител, или и двете, в зависимост от това кое е уместно за въпросната юрисдикция. В допълнение към подписа на практикуващия професионален счетоводител в определени юрисдикции от практикуващия професионален счетоводител може да се изисква да

заяви в доклада си професионална квалификация или одобрение от съответния лицензиращ орган в тази юрисдикция.

Привличане на вниманието на запознаващите се с доклада лица към факта, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение (Вж: параграф 88)

A137. Финансовите отчети със специално предназначение може да се използват за цели, различни от тези, за които са били предвидени. Така например, регулаторен орган може да изисква определени предприятия да огласяват публично своите финансови отчети със специално предназначение. С цел избягване на недоразумения, важно е практикуващият професионален счетоводител да привлече вниманието на потребителите на доклада на практикуващия професионален счетоводител към факта, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение и поради тази причина може да не е подходящ за друга цел.

Ограничение върху разпространението или използването

A138. В допълнение към привличането на вниманието на запознаващите се с доклада на практикуващия професионален счетоводител лица, което се изисква от настоящия МСАП, когато финансовият отчет е изготвен, като е използвана рамка със специално предназначение, практикуващият професионален счетоводител може да счете за уместно да посочи, че докладът на практикуващия професионален счетоводител е предназначен единствено за конкретните потребители. В зависимост от законодателството и нормативните разпоредби във въпросната юрисдикция, това може да бъде постигнато чрез ограничаване на разпространението и използването на доклада на практикуващия професионален счетоводител. При такива обстоятелства, параграфът, съдържащ предупреждението относно използването на рамка със специално предназначение може да бъде разширен, така че да включи тези други въпроси, като заглавието бъде съответно изменено.

Други отговорности за докладване (Вж: параграф 91)

A139. В някои юрисдикции практикуващият професионален счетоводител може да има допълнителни отговорности да докладва по други въпроси, като тези отговорности допълват отговорността на практикуващия професионален счетоводител съгласно настоящия МСАП. Така например, от практикуващия професионален счетоводител може да бъде поискано да докладва определени въпроси, ако такива му станат известни в хода на прегледа на финансовия отчет. В друг случай, от практикуващия професионален счетоводител може да бъде поискано да изпълни и докладва по конкретни допълнителни процедури или да изрази заключение относно специфични въпроси, като например,

адекватността на счетоводните книги и записи. Стандартите относно ангажименти за преглед на финансови отчети в конкретната юрисдикция може да предоставят насоки относно отговорностите на практикуващия професионален счетоводител във връзка с конкретни допълнителни отговорности за докладване в тази юрисдикция.

A140. В някои случаи съответният закон или нормативна разпоредба може да изисква или разрешава на практикуващия професионален счетоводител да докладва във връзка с тези други отговорности в доклада си относно финансовия отчет. В други случаи от практикуващия професионален счетоводител може да се изисква или да му бъде разрешено да докладва по тези въпроси в отделен доклад.

A141. Тези други отговорности за докладване се адресират в отделен раздел от доклада на практикуващия професионален счетоводител, за да бъдат ясно разграничени от отговорността на практикуващия професионален счетоводител съгласно настоящия МСАП да докладва относно финансовия отчет. Когато това е уместно, този раздел може да съдържа подзаглавие(я), описващо(и) съдържанието на параграфа(ите) относно тези други отговорности за докладване. В някои юрисдикции допълнителните отговорности за докладване могат да бъдат адресирани в доклад, който е отделен от доклада на практикуващия професионален счетоводител, предоставян във връзка с прегледа на финансовия отчет.

Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител (Вж: параграфи 86(л), 92)

A142. Датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител информира потребителя на неговия доклад, че практикуващият професионален счетоводител е отчел ефекта от събития и сделки, които са му станали известни и са възникнали до тази дата.

A143. Заключението на практикуващия професионален счетоводител се предоставя относно финансовия отчет, а отговорност за финансовия отчет носи ръководството. Практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да достигне до заключение, че са получени достатъчни и уместни доказателства, докато практикуващият професионален счетоводител не бъде удовлетворен, че всички отчети, съставляващи финансовия отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени и ръководството е поело отговорността за тях.

A144. В някои юрисдикции, законодателството или нормативна разпоредба идентифицира лицата или органите (например, директорите), които носят отговорност за заключението, че всички отчети, които съставляват финансовия отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени и посочва конкретно необходимата процедура

на одобрение. В такива случаи, преди да бъде поставена дата на доклада относно финансовия отчет, се получават доказателства за това одобрение. В други юрисдикции обаче процедурата на одобрение не е предписана от законодателството или нормативните разпоредби. В такива случаи се вземат под внимание процедурите, които предприятието следва при изготвяне и финализиране на финансовите си отчети с оглед неговите структури на ръководство и общо управление, за да бъдат идентифицирани лицата или органът с правомощия да направят заключение, че всички отчети, които съставляват финансовия отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени. В някои случаи, законодателството или нормативна разпоредба може да идентифицира момента от процеса на докладване във връзка с финансовия отчет, в който се очаква прегледът да бъде приключен.

A145. В някои юрисдикции преди финансовият отчет да бъде публикуван се изисква окончателно одобрение на финансовия отчет от страна на акционерите. В тези юрисдикции окончателното одобрение от страна на акционерите не е необходимо, за да може практикуващият професионален счетоводител да достигне до заключение относно финансовия отчет. Датата на одобрение на финансовия отчет за целите на настоящия МСАП е по-ранната дата, на която лицата с признати правомощия решават, че всички отчети, съставляващия финансовия отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени и лицата, с признати правомощия са потвърдили, че поемат отговорност тях.

Доклад на практикуващия професионален счетоводител, предписан от законодателството или нормативните разпоредби (Вж: параграфи 34–35, 86)

A146. Последователността в доклада на практикуващия професионален счетоводител, когато прегледът е извършен в съответствие с настоящия МСАП, повишава степента на доверие в глобалния пазар, като прави по-лесно разпознаваеми тези прегледи на финансови отчети, които са извършени в съответствие със световно признати стандарти. Докладът на практикуващия професионален счетоводител може да се позовава на настоящия МСАП, когато различията между законовите и регулаторни изисквания и настоящия МСАП се отнасят единствено до структурата или формулировките в доклада на практикуващия професионален счетоводител и, като минимум, докладът съответства на изискванията на параграф 86 от настоящия МСАП. Съответно, при такива обстоятелства се счита, че практикуващият професионален счетоводител е изпълнил изискванията на настоящия МСАП дори когато структурата или формулировките, използвани в доклада на практикуващия професионален счетоводител са определени от законови или регулаторни изисквания за докладване. Когато конкретните изисквания

в дадена юрисдикция не влизат в противоречие с настоящия МСАП, възприемането на структурата и формулировките, използвани в него помага на потребителите на доклада на практикуващия професионален счетоводител за по-лесното разпознаване на този доклад като доклад от преглед на финансов отчет, извършен в съответствие с настоящия МСАП. Обстоятелствата, при които законодателството или нормативни разпоредби предписват структурата или формулировките в доклада на практикуващия професионален счетоводител с изрази, които са значително различаващи се от изискванията на настоящия МСАП, са адресирани в изискванията на настоящия МСАП, отнасящи се до приемането на ангажименти за преглед и продължаване на взаимоотношения с клиенти.

Доклад на практикуващия професионален счетоводител за прегледи, извършени в съответствие както с приложимите стандарти на конкретна юрисдикция, така и с настоящия МСАП (Вж: параграф 86(е))

A147. Когато, в допълнение към спазването на изискванията на настоящия МСАП, практикуващият професионален счетоводител съблюдава също и приложимите национални стандарти, докладът може да посочва, че прегледът е извършен в съответствие както с настоящия МСАП, така и с приложимите национални стандарти по отношение на ангажименти за преглед на финансови отчети. Позоваването обаче едновременно на настоящия МСАП и на приложимите национални стандарти не е уместно, ако е налице противоречие между изискванията на настоящия МСАП и тези, съдържащи се в приложимите национални стандарти, което би накарало практикуващия професионален счетоводител да формира различно заключение или да не включва параграф за обръщане на внимание, какъвто при конкретните обстоятелства би се изисквал от настоящия МСАП. В такъв случай докладът на практикуващия професионален счетоводител се позовава единствено на приложимите стандарти (или настоящия МСАП, или приложимите национални стандарти), в съответствие с които е бил изготвен докладът на практикуващия професионален счетоводител.

Примерни доклади от прегледи (Вж: параграф 86)

A148. Приложение 2 към настоящия МСАП съдържа примери за доклади на практикуващия професионален счетоводител от прегледи на финансови отчети, включващи в себе си изискванията по отношение на докладването, изложени в настоящия МСАП.

Документация

Своевременност на документацията за ангажимента (Вж: параграф 93)

A149. МСУК 1 изисква фирмата да установи цел във връзка с качеството документацията по ангажимента да бъде окомплектована своевременно след датата на доклада за ангажимента.

Приложение 1

(Вж: параграф А54)

Примерно писмо за ангажимент за преглед на исторически финансов отчет

По-долу е представен пример на писмо за ангажимент за преглед на финансов отчет с общо предназначение (изготвен в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО)), който илюстрира приложимите изисквания и насоки, съдържащи се в настоящия МСАП. Писмото не е със задължителен характер и има за цел да служи единствено като ориентир, който би могъл да бъде използван заедно със съображенията, очертани в настоящия МСАП. Ще бъде необходимо то да се изменя съобразно конкретните изисквания и обстоятелства. Писмото е съставено така, че да се отнася до прегледа на финансов отчет за един отчетен период и ще се нуждае от адаптиране, в случай че намерението или очакването е то да е приложимо по отношение на повтарящи се прегледи. Може да е целесъобразно да се потърси юридически съвет дали дадено предложение за писмо е подходящо.

***

До съответния представител на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление, на компания ABC:[20]

[*Цел и обхват на прегледа*]

Вие[21] поискахте да извършим преглед на финансовия отчет с общо предназначение на компания ABC, състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителни приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики. С настоящото писмо имаме удоволствието да потвърдим, че приемаме този ангажимент за преглед и да изложим разбирането си за него.

---

[20] Адресатът и компетентните инстанции, към които е насочено писмото ще бъдат тези, които са подходящи при конкретните обстоятелства, отнасящи се до ангажимента, включително съответната юрисдикция. Важно е писмото да бъде отправено до подходящите лица—вж. параграф 36 от настоящия МСАП.

[21] В настоящото писмо препратките към „Вие", „ние" „нас", „ръководството", „лицата, натоварени с общо управление" и "практикуващия професионален счетоводител" могат да бъдат използвани или променяни съобразно обстоятелствата.

Нашият преглед ще бъде извършен с цел изразяване на заключението ни относно финансовия отчет. Заключението ни, ако не е модифицирано, ще бъде в следната форма: „Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че този финансов отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти (*или не дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към [дата] и (*за*) финансовите резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършила на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО)".

[*Отговорностите на практикуващия професионален счетоводител*]

Ние ще извършим нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. МСАП 2400 (преработен) изисква също така ние да спазваме приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Ние ще изпълним процедури, състоящи се основно в отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието, и в прилагането на аналитични процедури, като ще оценим получените доказателства. Ние ще изпълним също така допълнителни процедури, в случай че ни станат известни въпроси, които да ни накарат да считаме, че е възможно финансовият отчет като цяло да съдържа съществени неправилни отчитания. Тези процедури се изпълняват с цел да ни предоставят възможност да изразим нашето заключение относно финансовия отчет в съответствие с МСАП 2400 (преработен). Избраните процедури ще зависят от това, което счетем за необходимо, използвайки нашата професионална преценка, въз основа на нашето разбиране относно компанията ABC и средата, в която тя функционира, както и нашето разбиране относно МСФО и прилагането им в контекста на отрасъла.

Прегледът не представлява одит на финансовия отчет и следователно:

(a) Налице е относително по-висок риск, отколкото би имало при одит, че съществени неправилни отчитания, съществуващи във финансовия отчет, обект на преглед, може да не бъдат разкрити при прегледа, независимо че този преглед е правилно извършен в съответствие с МСАП 2400 (преработен).

(б) При изразяване на нашето заключение от прегледа на финансовия отчет нашият доклад върху финансовия отчет изрично ще откаже изразяването на каквото и да е одиторско мнение относно финансовия отчет.

[*Отговорностите на ръководството и идентифициране на приложимата рамка за финансово отчитане (за целите на настоящия пример, се допуска, че практикуващият професионален счетоводител не е определил, че закон или нормативна разпоредба предписва тези отговорности по подходящ начин; поради тази причина са използвани описанията, съдържащи се в параграф 30(б) от настоящия МСАП).*]

Нашият преглед ще бъде извършен на базата на това, че [ръководството и когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление][22] потвърждават и разбират, че носят отговорност:

(а) за изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет в съответствие с МСФО;[23]

(б) за такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството прецени, че е необходим, за да се даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и

(в) да ни предоставят:

(i) достъп до цялата известна на ръководството информация, имаща отношение към изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет, като например, регистри, документация и други факти;

(ii) допълнителната информация, която бихме могли да изискаме от ръководството за целите на настоящия преглед; и

(iii) неограничен достъп до лицата в рамките на компания ABC, от които счетем за необходимо да получим доказателства.

Като част от нашия преглед, ние ще изискаме от [ръководството и когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление] писмено потвърждение относно изявленията, направени пред нас във връзка с прегледа.

Очакваме пълно съдействие от Вашия персонал по време на извършвания от нас преглед.

---

22 Използвайте терминология, подходяща за конкретните обстоятелства.

23 Или ако е уместно, „за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с МСФО”

[*Друга информация, имаща отношение към въпроса*]

[*Добавете друга информация, например, споразумения за възнагражденията, фактуриране и други специфични условия в зависимост от конкретния случай*]

[*Издаване на доклад*]

[*Включете подходяща препратка към очакваната форма и съдържание на доклада на практикуващия професионален счетоводител*]

Може да е необходимо формата и съдържанието на нашия доклад да бъдат изменени в светлината на нашите констатации, получени в резултат на прегледа.

Молим Ви да подпишете и върнете приложения екземпляр от настоящото писмо, като потвърждение и съгласие с договореностите във връзка с нашия преглед на финансовия отчет, включително и нашите отговорности.

XYZ & Co.

Потвърдено и прието от името на компания ABC от

(подпис)

.....

Име и длъжност

Дата

Приложение 2

(Вж: параграф А148)

Примерни доклади на практикуващия професионален счетоводител

Доклади от преглед на финансови отчети с общо предназначение

Примерни доклади от преглед с немодифицирани заключения

- Пример 1: Доклад на практикуващия професионален счетоводител относно финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, разработена с цел да удовлетвори общите нужди от финансова информация на широк кръг потребители (например, Международния стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия).

Примерни доклади от преглед с модифицирани заключения

- Пример 2: Доклад на практикуващия професионален счетоводител, съдържащ квалифицирано заключение, поради очевидно съществено неправилно отчитане във финансовия отчет. Финансов отчет, изготвен съобразно рамка за съответствие, разработена с цел да удовлетвори общите нужди от финансова информация на широк кръг потребители. (Финансов отчет, изготвен, като се използва рамка за съответствие)
- Пример 3: Доклад на практикуващия професионален счетоводител, съдържащ квалифицирано заключение, поради невъзможност на практикуващия професионален счетоводител да получи достатъчни и уместни доказателства. (Финансов отчет, изготвен, като се използва рамка за достоверно представяне, различна от Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС))
- Пример 4: Доклад на практикуващия професионален счетоводител, съдържащ отрицателно заключение, поради съществени неправилни отчитания във финансовия отчет. (Финансов отчет, изготвен, като се използва рамка за достоверно представяне - Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС)
- Пример 5: Доклад на практикуващия професионален счетоводител, съдържащ отказ от изразяване на заключение, поради невъзможност на практикуващия професионален счетоводител да получи достатъчни и уместни доказателства относно множество елементи на финансовия отчет, което е довело до невъзможност прегледът да бъде приключен. (Финансов отчет, изготвен, като се използва рамка за достоверно представяне - Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС)

Доклади от преглед на финансови отчети със специално предназначение

- Пример 6: Доклад на практикуващия професионален счетоводител относно финансов отчет, изготвен в съответствие с клаузите на договор, отнасящи се до финансовото отчитане (за целите на настоящия пример – рамка за съответствие).
- Пример 7: Доклад на практикуващия професионален счетоводител относно отделен компонент на финансов отчет, изготвен в съответствие със счетоводна база на основата на паричните постъпления и плащания (за целите на настоящия пример – рамка за достоверно представяне).

Пример 1

Обстоятелствата са следните:

- **Преглед на пълен комплект финансови отчети.**
- **Финансовият отчет е изготвен с общо предназначение от ръководството на предприятието в съответствие с Международния стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия.**
- **Условията на ангажимента за преглед отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет съгласно параграф 30(б) от настоящия МСАП.**
- **В допълнение към прегледа на финансовия отчет, практикуващият професионален счетоводител има и други отговорности за докладване съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД ЗА ПРЕГЛЕД ОТ НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[Подходящ адресат]

Доклад относно финансовия отчет[24]

Ние извършихме преглед на приложения финансов отчет на компания ABC, състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършила на тази дата, както и обобщение на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация.

Отговорност на ръководството[25] *за финансовия отчет*

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие с Международния стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия[26] и за такава система на вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

[24] Подзаглавието „Доклад относно финансовия отчет" не е необходимо при обстоятелства, при които второто подзаглавие „Доклад по други законови или регулаторни изисквания" не е приложимо.

[25] Или друг термин, подходящ в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция

[26] Когато отговорността на ръководството е да бъде изготвен финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, формулировката би могла да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с Международния стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия и за такъв..."

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с Международните одиторски стандарти. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

Заключение

Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че този финансов отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *не дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компания ABC към 31 декември 20X1 г. и (*за*) финансовите резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършила на тази дата, в съответствие с Международния стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия.

Доклад по други законови или регулаторни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от доклада на практикуващия професионален счетоводител ще се различават в зависимост от естеството на тези други отговорности за докладване от страна на практикуващият професионален счетоводител.]

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Пример 2

Обстоятелствата са следните:

- **Преглед на пълен комплект финансови отчети, изискван от законодателството или нормативна разпоредба.**
- **Финансовият отчет е изготвен с общо предназначение от ръководството на предприятието в съответствие с Рамката за финансово отчитане (закон XYZ) на юрисдикция X (т.е. рамка за финансово отчитане, обхващаща закон или нормативна разпоредба, разработена с цел да удовлетвори общите нужди от финансова информация на широк кръг потребители, като това не е рамка за достоверно представяне).**
- **Условията на ангажимента за преглед отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет съгласно параграф 30(б) от настоящия МСАП.**
- **На базата на прегледа, материалните запаси съдържат съществено неправилно отчитане. Това неправилно отчитане е съществено, но не и всеобхватно, по отношение на финансовия отчет.**
- **В допълнение към прегледа на финансовия отчет, практикуващият професионален счетоводител има и други отговорности за докладване съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД ЗА ПРЕГЛЕД ОТ НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[Подходящ адресат]

Доклад относно финансовия отчет [27]

Ние извършихме преглед на приложения финансов отчет на компания ABC, състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършила на тази дата, както и обобщение на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация.

Отговорност на ръководството[28] *за финансовия отчет*

Ръководството носи отговорност за изготвянето на този финансов отчет в съответствие със закон XYZ на юрисдикция X и за такава система на вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания,

[27] Подзаглавието „Доклад относно финансовия отчет" не е необходимо при обстоятелства, при които второто подзаглавие „Доклад по други законови или регулаторни изисквания" не е приложимо.

[28] Или друг термин, подходящ в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция

независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с Международните одиторски стандарти. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

База за квалифицирано заключение

Материалните запаси на компанията са отчетени в отчета за финансовото състояние със стойност ххх. Ръководството не е отчело материалните запаси по по-ниската от цената им на придобиване и нетната им реализируема стойност, а ги е отчело само по цената им на придобиване, което представлява отклонение от изискванията на Рамката за финансово отчитане (закон XYZ) на юрисдикция Х. Счетоводните регистри на компанията сочат, че ако ръководството беше отчело материалните запаси по по-ниската от цената им на придобиване и нетната им реализируема стойност, би била необходима сума в размер на ххх за намаляване стойността на материалните запаси до тяхната нетна реализируема стойност. Съответно, себестойността на продажбите би се увеличила с ххх, а данъците върху дохода, нетният доход и капиталът на собствениците биха били намалени съответно с ххх, ххх и ххх.

Квалифицирано заключение

Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че с изключение на ефекта от въпроса, описан в параграфа „База за квалифицирано заключение", не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет на компания ABC не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с Рамката за финансово отчитане (закон XYZ) на юрисдикция Х.

Доклад по други законови или регулаторни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от доклада на практикуващия професионален счетоводител ще се различават в зависимост от естеството на тези други отговорности за докладване от страна на практикуващият професионален счетоводител.]

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Пример 3

Обстоятелствата са следните:

- **Преглед на пълен комплект финансови отчети с общо предназначение, изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с [рамка за финансово отчитане, разработена с цел да постигне достоверно представяне, различна от Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС].**
- **Условията на ангажимента за преглед отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет съгласно параграф 30(б) от настоящия МСАП.**
- **Практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства относно инвестиция в чуждестранна компания, в която предприятието има участие. Евентуалният ефект от невъзможността да се получат достатъчни и уместни доказателства се счита за съществен, но не и всеобхватен, по отношение на финансовия отчет.**
- **Практикуващият професионален счетоводител няма други отговорности за докладване съгласно местното законодателство в допълнение към прегледа на консолидирания финансово отчет.**

ДОКЛАД ЗА ПРЕГЛЕД ОТ НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[Подходящ адресат]

Ние извършихме преглед на приложения финансов отчет на компания ABC, състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършила на тази дата, както и обобщение на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация.

Отговорност на ръководството[29] за финансовия отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие с [наименование на приложимата рамка за финансово отчитане, включително препратка към юрисдикцията или страната по произход на рамката за финансово отчитане, когато използваната рамка за финансово отчитане не са Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС)][30] и за такава система на вътрешен

[29] Или друг термин, подходящ в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция

[30] Когато отговорността на ръководството е да бъде изготвен финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, формулировката би могла да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с [наименование на приложимата рамка за финансово отчитане, включително препратка към юрисдикцията или страната по произход на рамката за финансово отчитане, когато използваната

контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с Международните одиторски стандарти. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

База за квалифицирано заключение

Инвестицията на компания ABC в компания XYZ, чуждестранно асоциирано предприятие, придобито през годината и отчитано счетоводно по метода на собствения капитал, е отчетена със стойност xxx в отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г., а делът на ABC в нетния доход на XYZ в размер xxx е включен в приходите на ABC за годината, завършила на тази дата. Ние не бяхме в състояние да получим достъп до съответната финансова информация на XYZ, отнасяща се до балансовата стойност на инвестицията на ABC в XYZ към 31 декември 20X1 г. и дела на ABC в нетния доход на XYZ за годината. В резултат на това, ние не бяхме в състояние да изпълним процедурите, които считахме за необходими.

Квалифицирано заключение

Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в параграфа „База за квалифицирано

рамка за финансово отчитане не са Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС], и за такава...".

заключение", не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че приложеният финансов отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *не дава вярна и честна представа за)* финансовото състояние на компания АВС към 31 декември 20X1 г. и (*за*) финансовите резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършила на тази дата, в съответствие с [наименование на приложимата рамка за финансово отчитане, включително препратка към юрисдикцията или страната по произход на рамката за финансово отчитане, когато рамката за финансово отчитане не са Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС].

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Пример 4

Обстоятелствата са следните:

- **Преглед на консолидиран финансов отчет с общо предназначение, изготвен от ръководството на предприятието майка в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС.**
- **Условията на ангажимента за преглед отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет съгласно параграф 30(б) от настоящия МСАП.**
- **Финансовият отчет съдържа съществено неправилно отчитане поради неконсолидирането на дъщерно предприятие. Счита се, че това съществено неправилно отчитане е всеобхватно по отношение на финансовия отчет. Ефектът от неправилното отчитане върху финансовия отчет не е определен поради практическа невъзможност за това.**
- **Практикуващият професионален счетоводител няма други отговорности за докладване съгласно местното законодателство в допълнение към прегледа на консолидирания финансово отчет.**

ДОКЛАД ЗА ПРЕГЛЕД ОТ НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[Подходящ адресат]

Доклад относно консолидирания финансов отчет [31]

Ние извършихме преглед на приложения консолидиран финансов отчет на компания АВС, състоящ се от консолидиран отчет за финансовото състояние към 31 декември 20Х1 г. и консолидиран отчет за всеобхватния доход, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършила на тази дата, както и пояснителни приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

Отговорност на ръководството[32] *за финансовия отчет*

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този консолидиран финансов отчет в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС)[33] и за такава система на вътрешен контрол, каквато ръководството

[31] Подзаглавието „Доклад относно консолидирания финансов отчет" не е необходимо при обстоятелства, при които второто подзаглавие „Доклад по други законови или регулаторни изисквания" не е приложимо.

[32] Или друг термин, подходящ в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция

[33] Когато отговорността на ръководството е да бъде изготвен финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, формулировката би могла да бъде: „Ръководството носи отговорност за

определи, че е необходима, за изготвянето на консолидирани финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения консолидиран финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че консолидираният финансов отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на консолидирани финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с Международните одиторски стандарти. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този консолидиран финансов отчет.

База за отрицателно заключение

Както е обяснено в Пояснително приложение X, компанията не е консолидирала финансовия отчет на дъщерно предприятие XYZ, което е придобила през 20X1 г., тъй като не е била все още в състояние да потвърди справедливите стойности на някои от съществените активи и пасиви на дъщерното предприятие към датата на придобиване. Поради тази причина, инвестицията е отчетена счетоводно на базата на цена на придобиване. Съгласно Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС, дъщерното предприятие трябваше да бъде консолидирано, тъй като е контролирано от компанията. Ако XYZ беше консолидирано, много елементи в приложения финансов отчет щяха да бъдат засегнати в съществена степен.

Отрицателно заключение

изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС и за такава...”

Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че поради значимостта на въпроса, разгледан в параграфа „База за отрицателно заключение", консолидираният финансов отчет не представя достоверно (или *не дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компания АВС и нейните дъщерни предприятия към 31 декември 20X1 г. и (*за*) техните финансови резултати от дейността и паричните им потоци за годината, завършила на тази дата, в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС.

Доклад по други законови или регулаторни изисквания

[Формата и съдържанието на този раздел от доклада на практикуващия професионален счетоводител ще се различават в зависимост от естеството на тези други отговорности за докладване от страна на практикуващият професионален счетоводител.]

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Пример 5

Обстоятелствата са следните:

- **Преглед на пълен комплект финансови отчети с общо предназначение, изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС.**
- **Условията на ангажимента за преглед отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет съгласно параграф 30(б) от настоящия МСАП.**
- **Практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да формира заключение относно финансовия отчет поради невъзможност да получи достатъчни и уместни доказателства относно множество елементи на финансовия отчет и практикуващият професионален счетоводител счита, че ефектът е съществен и всеобхватен по отношение на финансовия отчет. По-конкретно, практикуващият професионален счетоводител не е бил в състояние да получи доказателства относно физическите наличности на материални запаси и вземанията на предприятието.**

ДОКЛАД ЗА ПРЕГЛЕД ОТ НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[Подходящ адресат]

Ние бяхме ангажирани да извършим преглед на приложения финансов отчет на компания АВС, състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършила на тази дата, както и пояснителни приложения към финансовия отчет, включително информация относно съществените счетоводни политики.

Отговорност на ръководството[34] за финансовия отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти (СМСС)[35] и за такава система на вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

[34] Или друг термин, подходящ в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция

[35] Когато отговорността на ръководството е да бъде изготвен финансов отчет, който да дава вярна и честна представа, формулировката би могла да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие със Счетоводните МСФО стандарти, издавани от СМСС и за такава..."

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Поради въпроса(ите), описан(и) в параграфа „База за отказ от изразяване на заключение", обаче, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни доказателства като база за изразяване на заключение относно финансовия отчет.

База за отказ от изразяване на заключение

Ръководството не е извършило инвентаризация на наличните материални запаси към края на годината. Ние не бяхме в състояние да изпълним процедурите, които считахме за необходими, по отношение на количествата материални запаси, държани към 31 декември 20X1 г., които са отчетени със стойност xxx в отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г.

Освен това, въвеждането през септември 20X1 г. на нова компютъризирана система за вземанията е довело до многобройни грешки във вземанията и материалните запаси. Към датата на нашия доклад, ръководството все още е в процес на отстраняване на недостатъците на системата и коригиране на грешките. В резултат на тези факти, ние не бяхме в състояние да решим дали би могло да се установи, че са необходими корекции по отношение на отчетените или неотчетени материални запаси и вземания и елементите, съставящи отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци.

Отказ от изразяване на заключение

Поради значимостта на въпросите, описани в параграфа „База за отказ от изразяване на заключение", ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни доказателства, за да формираме заключение относно приложения финансов отчет. Поради тази причина, ние не изразяваме заключение относно финансовия отчет.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Пример 6

Обстоятелствата са следните:

- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с клаузите на договор, отнасящи се до финансовото отчитане (т.е. рамка със специално предназначение), с цел изпълнение на разпоредбите на договора. Ръководството не разполага с избор на рамка за финансово отчитане.**
- **Приложимата рамка за финансово отчитане е рамка за съответствие.**
- **Условията на ангажимента за преглед отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет съгласно параграф 30(б) от настоящия МСАП.**
- **Разпространението и използването на доклада на практикуващия професионален счетоводител са ограничени.**

ДОКЛАД ЗА ПРЕГЛЕД ОТ НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[Подходящ адресат]

Ние извършихме преглед на приложения финансов отчет на компания ABC, състоящ се от баланса към 31 декември 20X1 г. и отчета за доходите, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършила на тази дата, както и обобщение на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация. Финансовият отчет е изготвен от ръководството на компания ABC въз основа на клаузите, отнасящи се до финансовото отчитане в Раздел Z от договора с дата 1 януари 20X1 г. между компания ABC и компания DEF („Договора").

Отговорност на ръководството[36] за финансовия отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето на този финансов отчет в съответствие с клаузите, отнасящи се до финансовото отчитане в Раздел Z от договора и за такава система на вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен)

[36] Или друг термин, подходящ в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция

Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с Международните одиторски стандарти. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

Заключение

Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че този финансов отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с клаузите, отнасящи се до финансовото отчитане в Раздел Z на договора.

Счетоводна база и ограничение относно разпространението и използването

Без да модифицираме заключението си, обръщаме внимание на Пояснително приложение X към финансовия отчет, което описва счетоводната база. Финансовият отчет е изготвен с цел да помогне на компания ABC да изпълни клаузите, отнасящи се до финансовото отчитане на посочения по-горе договор. В резултат на това е възможно финансовият отчет да не е подходящ за друга цел. Нашият доклад е предназначен единствено за компания ABC и компания DEF и не следва да бъде разпространяван или използван от лица, различни от компания ABC и компания DEF.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Пример 7

Обстоятелствата са следните:

- **Преглед на отчет за паричните постъпления и плащания.**
- **Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие със счетоводна база на основата на паричните постъпления и плащания с цел да се отговори на полученото от кредитор искане за предоставяне на информация за паричните потоци. Счетоводната база, използвана за изготвянето на финансовия отчет, е договорена между предприятието и кредитора.**
- **Приложимата рамка за финансово отчитане е рамка за достоверно представяне, разработена с цел удовлетворяване нуждите от финансова информация на конкретни потребители.**
- **Практикуващият професионален счетоводител е определил, че е подходящо да използва в заключението си израза „представя достоверно, във всички съществени аспекти".**
- **Условията на ангажимента за преглед отразяват описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет съгласно параграф 30(б) от настоящия МСАП.**
- **Разпространението и използването на доклада на практикуващия професионален счетоводител не са ограничени.**

ДОКЛАД ЗА ПРЕГЛЕД ОТ НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[Подходящ адресат]

Ние извършихме преглед на приложения отчет за паричните постъпления и плащания на компания АВС за годината, завършила на 31 декември 20Х1 г. и обобщение на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация (наричани общо „финансов отчет"). Финансовият отчет е изготвен от ръководството на компания АВС, като е използвана счетоводна база на основата на паричните постъпления и плащания, описана в Пояснително приложение Х.

Отговорност на ръководството[37] за финансовия отчет

Ръководството носи отговорност за изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет в съответствие със счетоводната база на основата на паричните постъпления и плащания, описана в Пояснително приложение Х и за такава система на вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за изготвянето на финансов отчет, който не съдържа съществени

[37] Или друг термин, подходящ в контекста на правната рамка в конкретната юрисдикция

неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с Международните одиторски стандарти. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

Заключение

Въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти (или *не дава вярна и честна представа за)* паричните постъпления и плащания на компания ABC за годината, завършила на 31 декември 20X1 г., в съответствие със счетоводната база на основата на паричните постъпления и плащания, описана в Пояснително приложение X.

Счетоводна база

Без да модифицираме заключението си, обръщаме внимание на Пояснително приложение X към финансовия отчет, което описва счетоводната база. Финансовият отчет е изготвен с цел да предостави информация на кредитор XYZ. В резултат на това е възможно финансовият отчет да не е подходящ за друга цел.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ПРЕГЛЕД 2410

ПРЕГЛЕД НА МЕЖДИННА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ, ИЗВЪРШЕН ОТ НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР НА ПРЕДПРИЯТИЕТО

(В сила за прегледи на междинна финансова информация за периоди, започващи на или след 15 декември 2006.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Въведение	1-3
Общи принципи за преглед на междинна финансова информация	4-6
Цел на ангажимент за преглед на междинна финансова информация	7-9
Договаряне на условията на ангажимента	10-11
Процедури за преглед на междинна финансова информация	12-29
Оценяване на неправилни отчитания	30-33
Изявления на ръководството	34-35
Отговорност на одитора относно придружаващата информация	36-37
Комуникация	38-42
Изготвяне на доклад относно естеството, степента и резултатите от прегледа на междинната финансова информация	43-63
Документация	64
Дата на влизане в сила	65

Приложение 1: Пример на Писмо за поемане на ангажимент за преглед на междинна финансова информация

Приложение 2: Аналитични процедури, които одиторът може да вземе предвид, когато изпълнява преглед на междинна финансова информация

Приложение 3: Пример на Представително писмо на ръководството

Приложение 4: Примери на доклади за преглед на междинна финансова информация

Приложение 5: Примери на доклади за извършен преглед с квалифицирано заключение за отклонение от приложимата рамка за финансова отчетност

Приложение 6: Примери на доклади за извършен преглед с квалифицирано заключение за ограничение в обхвата, неналожено от ръководството

Приложение 7: Примери на доклади за преглед с отрицателно заключение за отклонение от приложимата рамка за финансова отчетност

Международният стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2410, "Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието", следва да бъде разглеждан в контекста на *Предговора към международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*.

Въведение

1. Целта на настоящия Международен стандарт за ангажимент за преглед (МСАП) е да установи стандарти и да предостави насоки относно професионалните отговорности на одитора при поемането на ангажимент за преглед на междинна финансова информация на клиент за одит и относно формата и съдържанието на доклада. Терминът "одитор" се използва в настоящия МСАП не защото одиторът изпълнява одиторска функция, а защото обхватът на този МСАП е ограничен до преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на финансовия отчет на предприятието.

2. За целите на настоящия МСАП, междинна финансова информация е финансова информация, която е изготвена и представена в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност[1] и обхваща или пълен, или съкратен финансов отчет за период, който е по-къс от финансовата година на предприятието.

3. **Одиторът, който е ангажиран да извърши преглед на междинна финансова информация извършва прегледа в съответствие с настоящия МСАП.** Като извършва одита на годишния финансов отчет, одиторът придобива знания и разбиране за предприятието и средата, в която то работи, включително за неговия вътрешен контрол. Когато одиторът е ангажиран да направи преглед междинната финансова информация, тези знания и разбиране се актуализират посредством проучващи запитвания, направени в хода на прегледа. Те помагат на одитора за фокусиране на запитванията, които трябва да бъдат направени, както и на приложимите аналитични и други процедури по прегледа. Практикуващ професионален счетоводител , който е ангажиран да извърши преглед на междинна финансова информация и който не е одитор на предприятието, извършва прегледа в съответствие с МСАП 2400 (преработен) "Ангажименти за преглед на исторически финансови отчети". Тъй като практикуващият професионален счетоводител обикновено няма същите знания за предприятието и средата, в която то работи, включително за неговия вътрешен контрол, каквито има одиторът на предприятието, практикуващият професионален счетоводител е необходимо да извърши различни проучващи запитвания и процедури, за да постигне целите на прегледа.

3а. Настоящият МСАП е ориентиран към преглед на междинна финансова информация от страна на одитора на предприятието. Той трябва да бъде прилаган обаче, адаптиран съобразно конкретните обстоятелства, когато одиторът на предприятието изпълнява ангажимент за преглед на

[1] Например, Международни стандарти за финансово отчитане, издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти.

историческа финансова информация, различна от междинна финансова информация на клиент за одит.*

Общи принципи за преглед на междинна финансова информация

4. **Одиторът спазва изискванията за етика, които имат отношение към одита на годишния финансов отчет на предприятието.** Тези изисквания за етика ръководят професионалните отговорности на одитора в следните области: независимост, почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност, професионално поведение и методологически стандарти.

5. **Одиторът изпълнява процедурите за контрол на качеството, които са приложими към индивидуалния ангажимент.** Елементите на контрола на качеството, които са подходящи за индивидуален ангажимент, включват отговорности на водещия ангажимента за качественото му изпълнение, изисквания за етика, приемане и продължаване на отношенията с клиента и специфични ангажименти, назначаване на екипи по ангажимента, изпълнение на ангажимента и текущо наблюдение.

6. **Одиторът планира и осъществява прегледа с отношение на професионален скептицизъм, като си дава сметка, че може да съществуват обстоятелства, които да са причина междинната финансова информация да изисква съществени корекции, за да бъде изготвена във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.** Професионален скептицизъм означава, че одиторът осъществява критично оценяване, като поставя под въпрос валидността на получените доказателства и остава с повишено внимание за наличие на доказателства, които противоречат или поставят под съмнение надеждността на документите или изявленията на ръководството на предприятието.

Цел на ангажимент за преглед на междинна финансова информация

7. Целта на ангажимента за преглед на междинна финансова информация е да позволи на одитора да направи заключение, въз основа на прегледа, че нищо не му е станало известно, което да му дава основание да счита, че междинната финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност. Одиторът отправя проучващи запитвания и извършва аналитични и други процедури по прегледа, с цел да намали до умерено

* Параграф 3а и бележка под черта 4 бяха добавени към настоящия МСАП през декември 2007 г., за да пояснят прилагането на стандарта.

ниво риска от изразяване на неподходящо заключение, когато междинната финансова информация съдържа съществени неправилни отчитания.

8. Целта на прегледа на междинната финансова информация се различава значително от тази на одит, извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Прегледът на междинната финансова информация не осигурява база за изразяване на мнение дали финансовата информация дава вярна и честна представа, или е представена достоверно, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.

9. Прегледът, за разлика от одита, не е предназначен да бъде осигурена разумна степен на сигурност, че междинната финансова информация не съдържа съществени неправилни отчитания. Прегледът се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси и до прилагане на аналитични и други процедури по прегледа. Прегледът може да установи съществено важни въпроси, които засягат междинната финансова информация, но той не осигурява всички доказателства, които биха били необходими при един одит.

Договаряне на условията на ангажимента

10. **Одиторът и клиентът следва да постигнат съгласие относно условията на ангажимента**.

11. Договорените условия на ангажимента обикновено се записват в Писмо за поемане на ангажимент. Подобен начин на комуникация спомага да бъдат избегнати недоразумения относно същността на ангажимента, а по-конкретно относно целта и обхвата на прегледа, отговорностите на ръководството, степента на отговорностите на одитора, получената степен на сигурност и същността и формата на доклада. Писмото обикновено включва следните въпроси:

    - Цел на прегледа на междинна финансова информация.
    - Обхват на прегледа.
    - Отговорност на ръководството за междинната финансова информация.
    - Отговорност на ръководството за установяване и поддържане на ефективен вътрешен контрол, уместен по отношение на изготвянето на междинна финансова информация.
    - Отговорност на ръководството да предостави всички финансови документи и свързана с тях информация на разположение на одитора.

- Съгласие на ръководството да осигури на одитора писмени изявления в потвърждение на изявленията, направени устно по време на прегледа, както и изявления, които се подразбират в документацията на предприятието.
- Очакваната форма и съдържание на доклада, който следва да бъде издаден, като се включва адресатът на доклада.
- Съгласие на ръководството, че когато някой документ, съдържащ междинна финансова информация, указва че междинната финансова информация е била прегледана от одитора на предприятието, докладът за прегледа също ще бъде включен в документа.

Примерно писмо за поемане на ангажимент е изложено в Приложение 1 към настоящия МСАП. Условията на ангажимента за преглед на междинна финансова информация може също да бъдат комбинирани с условията на ангажимента за одит на годишния финансов отчет.

Процедури за преглед на междинна финансова информация

Разбиране за предприятието и средата, в която то работи, включително за неговия вътрешен контрол

12. **Одиторът трябва да има знания и разбиране за предприятието и средата, в която то работи, включително за неговия вътрешен контрол, тъй като те имат връзка с изготвянето както на годишната, така и на междинната финансова информация, достатъчни за планирането и провеждането на ангажимента така, че да може:**

    (a) **да идентифицира видовете потенциални съществени неправилни отчитания и да прецени вероятността за тяхното възникване.**

    (b) **да направи подбор на проучващите запитвания, аналитичните и други процедури по прегледа, които ще осигурят на одитора основата за докладване дали нещо му е станало известно, което да му дава основание да счита, че междинната финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.**

13. Съгласно изискванията в МОС 315 (преработен 2019 г.), „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания", одиторът, който е одитирал финансовите отчети на предприятието за един или повече годишни периоди, е придобил разбиране за предприятието и неговата среда, включително за неговия вътрешен контрол, тъй като те имат връзка с изготвянето на годишната финансова информация, което да е било достатъчно за изпълнението на одита. При планиране на преглед на междинна финансова информация, одиторът обновява своето разбиране за

предприятието. Одиторът също придобива достатъчно разбиране за вътрешния контрол, който има отношение към изготвянето на междинната финансова информация, тъй като той може да се различава от вътрешния контрол, който се отнася към годишната финансова информация.

14. Одиторът използва разбирането за предприятието и неговата среда, включително за неговия вътрешен контрол, за да определи проучващите запитвания, които следва да бъдат отправени и аналитичните и други процедури по прегледа, които трябва да бъдат приложени, и да определи съответни събития, сделки и операции или твърдения, по отношение на които могат да бъдат отправени проучващи запитвания или приложени аналитичните или другите процедури за преглед.

15. Процедурите, извършени от одитора за актуализиране на разбирането му за предприятието и неговата среда, включително за неговия вътрешен контрол, обикновено включват следното:

- прочит на документацията, до необходимата степен, на одита от предходната година и на прегледи на предходни междинни периоди от текущата година и на съответните междинни периоди от предходната година, за да бъде възможно одиторът да установи въпросите, които биха могли да засегнат междинната финансова информация от текущия период.

- разглеждане на значителните рискове, включително риска от незачитане на контролите от страна на ръководството, които са били идентифицирани по време на одита на финансовия отчет за предходната година.

- прочит на най-актуалната годишна и сравнителна междинна информация за предходен период.

- разглеждане на съществеността по отношение на приложимата рамка за финансова отчетност, тъй като тя има връзка към междинната финансова информация с цел подпомагане при определяне същността и степента на процедурите, които да бъдат извършени, и оценяване на ефекта от неправилни отчитания.

- разглеждане същността на всяко коригирано съществено неправилно отчитане и на всяко установено некоригирано несъществено неправилно отчитане във финансовия отчет за предходната година.

- разглеждане на съществените въпроси, свързани със счетоводството и финансовата отчетност, които биха могли да бъдат с продължаваща значимост за по-дълъг период от време, такива като съществени слабости във вътрешния контрол.

- разглеждане на резултатите от някои одиторски процедури, извършени по отношение на финансовия отчет за текущата година.
- разглеждане на резултатите от всеки вътрешен одит и последващите действия, предприети от ръководството.
- отправяне на проучващи запитвания към ръководството за резултатите от оценката от страна на ръководството на риска, че междинната финансова информация може да съдържа съществено неправилно отчитане в резултат на измама.
- отправяне на проучващи запитвания към ръководството за ефекта от промените в дейността на предприятието.
- отправяне на проучващи запитвания към ръководството относно съществените промени във вътрешния контрол и потенциалния ефект от такива промени върху изготвянето на междинна финансова информация.
- отправяне на проучващи запитвания към ръководството за процеса, чрез който междинната финансова информация е била изготвена и за надеждността на изходните счетоводни данни в регистрите, с които междинната финансова информация е била съгласувана.

16. Одиторът определя същността на процедурите за преглед, ако има такива, които следва да бъдат изпълнени за компоненти и, където е приложимо, предоставя информация за тези въпроси на другите одитори, ангажирани с прегледа. Факторите, които следва да бъдат разгледани, включват съществеността и риска от неправилни отчитания в междинната финансова информация на компоненти, както и разбирането на одитора за степента, до която вътрешният контрол върху изготвянето на такава информация е централизиран или децентрализиран.

17. **За да планира и проведе преглед на междинна финансова информация, наскоро назначен одитор, който все още не е изпълнявал одит на годишния финансов отчет в съответствие с МОС, следва да придобие знания и разбиране за предприятието и средата, в която то работи, включително за неговия вътрешен контрол, тъй като те имат връзка с изготвянето както на годишната, така и на междинната финансова информация.**

18. Това разбиране дава възможност на одитора да насочи направените проучващи запитвания и приложените аналитични и други процедури за преглед върху извършването на прегледа на междинна финансова информация в съответствие с настоящия МСАП. Като част от придобиването на това разбиране, одиторът обикновено отправя проучващи запитвания към предишния одитор и където е изпълнимо, прави преглед на документацията на предишния одитор за предходния

годишен одит и за други предходни междинни периоди от текущата година, които са били обект на преглед от предишния одитор. Извършвайки това, одиторът разглежда естеството на всички коригирани неправилни отчитания, както и на некоригирани неправилни отчитания, събрани от предишния одитор, значимите рискове, включително риска от незачитане на контролите от ръководството, и важни въпроси, свързани със счетоводството и отчетността, които биха могли да имат продължаваща по-дълго време значимост, такива като съществени слабости във вътрешния контрол.

Проучващи запитвания, аналитични и други процедури за преглед

19. **Одиторът отправя проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси и изпълнява аналитичните и други процедури за преглед, за да може одиторът да направи заключение въз основа на изпълнените процедури дали му е станало известно нещо, което му дава основание да счита, че междинната финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.**

20. Прегледът обикновено не изисква изпълнение на тестове на данните в счетоводните регистри чрез проверка, наблюдение или потвърждение. Процедурите за изпълнение на преглед на междинна финансова информация обикновено са сведени по-скоро до отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, и прилагане на аналитични и други процедури за преглед, преди всичко за потвърждаване на получената информация, касаеща съществените счетоводни въпроси, имащи отношение към междинната финансова информация. Разбирането на одитора за предприятието и неговата среда, включително за неговия вътрешен контрол, резултатите от оценките на рисковете, свързани с предходния одит и преценката на одитора за съществеността, доколкото това касае междинната финансова информация, оказва влияние върху естеството и обхвата на отправените проучващи запитвания, и на приложените аналитични и други процедури за преглед.

21. Одиторът обикновено изпълнява следните процедури:

    - Прочит на протоколите от събранията на акционерите, на онези, които са натоварени с общо ръководство и на други съответни комитети (органи за управление – бел.ред.), за да се идентифицират въпроси, които биха могли да повлияят междинната финансова информация. Отправяне на проучващи запитвания относно въпроси, които са били обсъждани на събрания, за които няма налични протоколи, но които биха могли да повлияят междинната финансова информация.

- Разглеждане на ефекта, ако има такъв, от въпроси предизвикващи модифициране на одиторския доклад или на доклада за преглед, счетоводни корекции или некоригирани неправилни отчитания по време на предишния одит или предишни прегледи.
- Осъществяване на комуникация, когато това е уместно, с други одитори, които извършват преглед на междинна финансова информация на основните компоненти на отчитащото се предприятие.
- Отправяне на проучващи запитвания към членовете на ръководството, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и към други лица, ако това е уместно, относно следното:
    - дали междинната финансова информация е била изготвена и представена в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.
    - дали са направени някакви промени в счетоводните принципи или в методите за тяхното прилагане.
    - дали някои нови сделки са предизвикали необходимостта от прилагане на нов счетоводен принцип.
    - дали междинната финансова информация съдържа известни неправилни отчитания, които не са били коригирани.
    - необичайни или сложни ситуации, които може да са оказали влияние върху междинната финансова информация, такива като бизнес комбинации или продажба на сектор от бизнеса.
    - важни предположения, които имат връзка с измерването на справедливата стойност или оповестяванията, и намеренията и способността на ръководството да провежда специфични курсове на действие от страна на предприятието.
    - дали сделките със свързани лица са били правилно отчетени и оповестени в междинната финансова информация.
    - значителни промени в твърдо поетите ангажименти и договорните задължения.
    - значителни промени в условните задължения, включително съдебни спорове или искове.
    - спазване на договори за заеми.
    - ситуации, относно които са възникнали въпроси в процеса на прилагане на процедурите за преглед.

- значими сделки, възникнали през последните няколко дни от междинния период или през първите няколко дни от следващия междинен период.
- дали е известно за някаква измама или съмнение за измама, които засягат предприятието, в които са въвлечени:
  - ръководството;
  - служители, които имат важни роли във вътрешния контрол; или
  - други лица, когато измамата би могла да окаже съществен ефект върху междинната финансова информация.
- дали е известно за обвинения в измама или съмнения за измама, които оказват влияние на междинната финансова информация, съобщени от служители, бивши служители, анализатори, регулаторни органи или други.
- дали е известно за действително или вероятно неспазване на законите и разпоредбите, което би имало съществен ефект върху междинната финансова информация.

- Прилагане на аналитични процедури към междинната финансова информация, предназначени да идентифицират взаимоотношения и отделни обекти, които се явяват необичайни, и които биха могли да отразят съществено неправилно отчитане в междинната финансова информация. Аналитичните процедури могат да включват анализи на коефициенти и съотношения и статистически методи, като анализ на тенденциите или регресионен анализ, и те може да бъдат извършвани ръчно или с помощта на компютърно-подпомогнати техники. Приложение 2 към настоящия МСАП съдържа примери за аналитични процедури, които одиторът може да вземе предвид, когато извършва преглед на междинна финансова информация.
- Прочит на междинната финансова информация и преценяване дали нещо е станало известно на одитора, което му дава основание да счита, че междинната финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.

22. Одиторът може да изпълни много от процедурите за преглед преди или едновременно с изготвянето на междинната финансова информация на предприятието. Например, може да бъде практически разумно и възможно актуализирането на разбирането за предприятието и неговата среда, включително за неговия вътрешен контрол и прочитът на приложими протоколи да започнат преди края на междинния период.

Изпълняването на някои от процедурите за преглед по-рано през междинния период също позволява по-рано да бъдат идентифицирани и разгледани значими счетоводни въпроси, които оказват влияние върху междинната финансова информация.

23. Одиторът, извършващ прегледа на междинната финансова информация се ангажира също да извърши одита на годишния финансов отчет на предприятието. За удобство и ефикасност, одиторът може да реши да извърши определени одиторски процедури едновременно с прегледа на междинната финансова информация. Например, информацията получена при прочита на протоколите от събранията на съвета на директорите във връзка с прегледа на междинната финансова информация може също така да бъде използвана при годишния одит. Одиторът може също да реши да извърши, по време на междинния преглед, одиторски процедури, които би било необходимо да бъдат извършени за целите на одита на годишния финансов отчет, например, извършване на одиторски процедури относно важни или необичайни сделки, възникнали по време на периода, такива като бизнес комбинации, преструктуриране или важни сделки и операции свързани с отчитане на приходи.

24. Прегледът на междинна финансова информация обикновено не изисква потвърждение на запитванията за съдебни дела или искове. Затова, обикновено не е необходимо да се изпраща писмо, съдържащо проучващо запитване до адвоката на предприятието Въпреки това, директната комуникация с адвоката на предприятието относно съдебни дела и искове би била уместна, ако даден въпрос стане известен на одитора и му даде основание на постави под съмнение дали междинната финансова информация е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност, и одиторът счита, че адвокатът на предприятието би могъл да има съответната информация.

25. **Одиторът следва да получи доказателства, че междинната финансова информация съответства на или е съгласувана с данните от основните счетоводни регистри**. Одиторът може да получи доказателства, че междинната финансова информация съответства на или е съгласувана с данните от основните счетоводни регистри като проследи междинната финансова информация до данните от:

    (a) счетоводни регистри, като главна книга или консолидационна справка, която съответства или е съгласувана със счетоводните регистри.

    (b) други поддържащи данни от регистрите на предприятието, ако това е необходимо.

26. **Одиторът следва да отправи проучващо запитване дали ръководството е идентифицирало всички събития към датата на**

доклада за преглед, които биха могли да изискват корекция или оповестяване в междинната финансова информация. Не е необходимо одиторът да извършва други процедури, за да идентифицира събития, възникващи след датата на доклада за преглед.

27. **Одиторът следва да отправя проучващи запитвания дали ръководството е променило своята оценка за способността на предприятието да продължи съществуването си като действащо предприятие. Когато, в резултат на това проучващо запитване или други процедури за преглед, одиторът разбере за събития или условия, които биха хвърлили значително съмнение върху способността на предприятието да продължи съществуването си като действащо предприятие, одиторът би трябвало:**

    (a) **да отправи проучващо запитване към ръководството относно плановете за бъдещи действия, съставени въз основа на оценката му за действащо предприятие, изпълнимостта на тези планове, и дали ръководството е убедено, че резултатът от тези планове ще подобри ситуацията;**

    (b) **да разгледа адекватността на оповестяванията за такива въпроси в междинната финансова информация.**

28. Събития или условия, които биха могли да хвърлят значително съмнение върху способността на предприятието да продължи съществуването си като действащо предприятие, може да са съществували към датата на годишния финансов отчет, или може да бъдат идентифицирани в резултат на проучващи запитвания към ръководствотоили в хода на извършването на други процедури за преглед. Когато такива събития или условия му станат известни, одиторът отправя проучващо запитване към ръководството за плановете му за бъдещи действия, като например плановете за разпореждане с активи, привличане на средства или реструктуриране на дълг, намаляване или отлагане на разходи, или увеличаване на капитала. Одиторът също така отправя запитване за осъществимостта на плановете на ръководството и дали ръководството е убедено, че резултатите от тези планове ще подобрят ситуацията. Въпреки това, обикновено не е необходимо одиторът да потвърждава осъществимостта на плановете на ръководството и дали резултатите от тези планове ще подобрят ситуацията.

29. **Когато до знанието на одитора достигне информация, която води одитора към повдигане на въпроса дали следва да бъде направена съществена корекция при изготвянето на междинната финансова информация, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност, одиторът отправя допълнителни проучващи запитвания или извършва други процедури, за да може да изрази заключението си в доклада за**

прегледа. Например, ако одиторските процедури за преглед водят към поставяне под съмнение дали дадена важна продажна сделка е осчетоводена в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност, одиторът извършва допълнителни процедури, достатъчни за намиране отговор на въпросите му, като процедурите са обсъждане условията на сделката с главните специалисти от маркетинговия и счетоводния отдел, или прочитане на договора за продажба.

Оценяване на неправилни отчитания

30. **Одиторът следва да прецени, индивидуално и като обща сума, дали некоригираните неправилни отчитания, които са стигнали до неговото знание, са от съществено значение за междинната финансова информация.**

31. Прегледът на междинната финансова информация, за разлика от ангажимента за одит, не е конструиран така, че да се придобие разумна степен на сигурност, че междинната финансова информация не съдържа съществени неправилни отчитания. Независимо от това, неправилните отчитания, които достигнат до знанието на одитора, включително неадекватните оповестявания, биват оценявани индивидуално и като обща сума, за да се определи дали се изисква да бъде направено съществено коригиране на междинната финансова информация за да бъде изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.

32. Одиторът извършва професионална преценка при оценяването на съществеността на всяко неправилно отчитане, което предприятието не е коригирало. Одиторът разглежда такива въпроси като естество, причина и сума на неправилните отчитания, дали неправилните отчитания са възникнали през предходния период, или през междинен период на текущата година, както и потенциалния ефект от тези неправилни отчитания върху бъдещи междинни или годишни периоди.

33. Одиторът може да определи сума, под която неправилните отчитания не е необходимо да бъдат включвани в общ сбор, тъй като очакванията на одитора са, че сборът от тези суми очевидно няма да има съществен ефект върху междинната финансова информация. Правейки това, одиторът взима под внимание факта, че определянето на съществеността включва количествени, но също така и качествени параметри, както и че неправилните отчитания възлизащи на сравнително малка сума, биха могли въпреки това да имат съществен ефект върху междинната финансова информация..

Изявления на ръководството

34. **Одиторът следва да получи от ръководството писмени изявления, че:**

(a) **то потвърждава своята отговорност за разработването на и внедряването за приложение на вътрешния контрол за предотвратяване и разкриване на измами и грешки.**

(b) **междинната финансова информация е изготвена и представена в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.**

(c) **убедено е, че ефектът от некоригираните неправилни отчитания, съвкупно представени от одитора по време на прегледа, не са съществени, както индивидуално, така и като обща сума, за междинната финансова информация като цяло. Обобщение на такива обекти се включва в писмените изявления, или се прилага към тях.**

(d) **оповестило е пред одитора всички значими факти, имащи отношение към измами или подозрения за измами, които са известни на ръководството, и които вероятно са оказали влияние върху предприятието.**

(e) **оповестило е пред одитора резултатите от оценката си на рисковете, че междинната финансова информация е възможно да съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама.**[2]

(f) **оповестило е пред одитора всяко известно действително или вероятно неспазване на законите и разпоредбите, чиито ефекти следва да бъдат обсъдени при изготвянето на междинната финансова информация.**

(g) **оповестило е пред одитора всички значими събития, които са се проявили след датата на баланса и през периода до датата на доклада за преглед, които би могло да наложат коригиране на междинната финансова информация или оповестяване в нея.**

35. Одиторът получава допълнителни изявления, ако са уместни, във връзка с въпроси, които са специфични за дейността или отрасъла на предприятието. Примерно писмо за изявление на ръководството е изложено в Приложение 3 към настоящия МСАП.

[2] Параграф 36 от МОС 240, "Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети" разяснява, че характерът, степента и честотата на такова оценяване е различно при различните предприятия, и че ръководството може да прави подробно оценяване на годишна база или като част от текущото наблюдение. Следователно, това изявление, доколкото то се отнася до междинната финансова информация, се изготвя съобразно специфичните обстоятелства на предприятието.

Отговорност на одитора относно придружаващата информация

36. **Одиторът следва да прочете другата информация, която придружава междинната финансова информация, за да прецени дали тази информация е в съществено несъответствие с междинната финансова информация.** Ако одиторът идентифицира съществено несъответствие, той трябва да прецени дали междинната финансова информация или другата информация е необходимо да бъде поправена. При необходимост от поправка в междинната финансова информация и в случай, че ръководството откаже да направи поправката, одиторът обмисля и преценява последиците за доклада за преглед. Ако е необходима поправка в другата информация, а ръководството откаже да направи поправката, одиторът преценява дали да включи в доклада за прегледа допълнителен параграф, който описва същественото несъответствие, или да предприеме други действия, като въздържане от издаване на доклада за преглед, или оттегляне от ангажимента. Например, ръководството може да представи алтернативни начини за измерване на приходите, които представят по-позитивно финансовите резултати от дейността, отколкото междинната финансова информация, като тези алтернативни начини на измерване са прекомерни , не са ясно дефинирани, или не са ясно съгласувани с междинната финансова информация, така че са объркващи и потенциално подвеждащи.

37. **Ако даден въпрос стигне до знанието на одитора и стане причина той да счита, че другата информация явно включва съществено неправилно докладване на даден факт, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството на предприятието.** По време на прочита на другата информация с цел идентифициране на съществени несъответствия, до знанието на одитора може да стигне очевидно съществено неправилно докладване на даден факт (т.е. информация, която няма отношение към въпросите, изложени в междинната финансова информация, която е неточно изложена или представена). Когато въпросът бива обсъждан с ръководството на предприятието, одиторът взима под внимание валидността на другата информация и отговорите на ръководството на отправените от него проучващи запитвания , дали съществуват действителни различия в преценките или мненията, и дали да помоли ръководството да се консултира с квалифицирана трета страна, за да се разреши очевидното неправилно докладване на дадения факт. Ако е наложително да се коригира съществено неправилно докладване на даден факт, а ръководството откаже да направи поправката, одиторът обмисля да предприеме подходящи допълнителни действия, като уведомяване на лицата, натоварени с общото управление, и получаване на правна консултация.

Комуникация

38. **Когато, в резултат на извършването на прегледа на междинна финансова информация, до знанието на одитора стигне въпрос, който му дава основания да счита, че е необходимо да бъде направено съществено коригиране на междинната финансова информация, за да бъде тя изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност, одиторът трябва да съобщи този въпрос колкото е практически възможно своевременно на съответното управленско ниво.**

39. **Когато, по преценка на одитора, ръководството не отговаря по подходящ начин в рамките на разумен период от време, одиторът следва да информира лицата, натоварени с общото управление.** Съобщаването се извършва колкото е практически възможно по-бързо, устно или в писмен вид. Решението на одитора дали да направи съобщението писмено или устно, се повлиява от фактори като естеството, поверителността и значимостта на въпроса, който трябва да бъде съобщен, и определяне на времето за това съобщаване. Ако информацията бива съобщена устно, одиторът документира съобщаването.

40. **Когато, по преценка на одитора, лицата натоварени с общо управление, не отговарят по подходящ начин в разумен период от време, одиторът трябва да прецени:**

    (a) **възможността да да модифицира доклада; или**

    (b) **възможността да се оттегли от ангажимента;**

    (c) **възможността да се откаже от назначението да одитира годишния финансов отчет.**

41. **Когато, в резултат на извършване на преглед на междинна финансова информация, на одитора стане известен въпрос, който му дава основания да бъде убеден в съществуването на измама или неспазване на законите и разпоредбите от страна на предприятието, одиторът трябва да съобщи въпроса колкото епрактически възможно по-бързо на съответното управленско ниво..** Преценяването, кое ниво на ръководство е подходящото ниво, се влияе от вероятността за споразумение с или замесеност на член от ръководството. Одиторът преценява също и необходимостта да докладва тези въпроси на лицата, натоварени с общо управление като обмисля изводите за прегледа.

42. **Одиторът следва да съобщи свързаните въпроси от интерес за общото управление, възникващи от прегледа на междинната финансова информация на лицата, натоварени с общо управление.** В резултат от извършването на прегледа на междинната финансова информация, на одитора може да му станат известни въпроси, които по мнение на одитора,

са както важни, така и уместни за лицата натоварени с общото управление при наблюдаването на процеса на финансовото отчитане и оповестяване. Одиторът съобщава такива въпроси на лицата, натоварени с общото управление.

Изготвяне на доклад относно естеството, степента и резултатите от прегледа на междинна финансова информация

43. **Одиторът издава писмен доклад, който съдържа следното:**

(a) **подходящо наименование.**

(b) **адресат, съобразно обстоятелствата на ангажимента.**

(c) **идентификация на прегледаната междинна финансова информация, включително идентификация на заглавието на всеки един от отчетите, съдържащи се като елементи в пълния или съкратен финансов отчет, датата и периода на междинната финансова информация.**

(d) **изявление, че ръководството носи отговорността за изготвянето и достоверно представяне на междинната финансова информация в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност, в случай че междинната финансова информация включва пълен финансови отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с рамка за финансова отчетност, предназначена да бъде постигнато достоверно представяне.**

(e) **при други обстоятелства - изявление, че ръководството е отговорно за изготвянето и представянето на междинната финансова информация в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.**

(f) **изявление, че одиторът е отговорен за изразяване на заключение относно междинната финансова информация въз основа на прегледа.**

(g) **изявление, че прегледът на междинната финансова информация, е проведен в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед (МСАП) 2410, "Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието" и декларация, че този преглед се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, от прилагане на аналитични и други процедури за преглед.**

(h) **изявление, че прегледът е със значително по-малък обхват от един одит, проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти и следователно не дава възможност на**

одитора да придобие степен на сигурност, че биха му станали известни всички съществени въпроси, които биха могли да бъдат идентифицирани в един одит, и че съответно не се изразява одиторско мнение.

(i) **ако междинната финансова информация съдържа пълен финансов отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с рамка за финансова отчетност, разработена за да бъде постигнато достоверно представяне, се включва заключение относно това, дали на одитора му е станало известно нещо, което му дава основания да счита, че междинната финансова информация не дава вярна и честна представа, или не представя достоверно, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност (като включва препратка към юрисдикцията или държавата на произход на използваната рамка за финансова отчетност, когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане).**

(j) **при други обстоятелства – заключение за това дали е станало известно на одитора нещо, което му дава основание да счита, че междинната финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност (като включва препратка към юрисдикцията или държавата на произход на използваната рамка за финансова отчетност, когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане).**

(k) **дата на доклада.**

(l) **място в страната или юрисдикцията, където одиторът практикува.**

(m) **подпис на одитора.**

Примерни доклади за преглед са изложени в Приложение 4 от настоящия МСАП.

44. В някои юрисдикции, законите и нормативните разпоредби, регулиращи прегледа на междинната финансова информация, може да предписват включване на изрази в заключението на одитора, които се различават от формулировките, описани в параграф 43(i) или (j). Въпреки че одиторът може да бъде задължен да използва предписания начин на изразяване, отговорностите му, описани в настоящия МСАП за постигане на заключение, остават същите.

Отклоняване от приложимата рамка за финансова отчетност

45. **Одиторът изразява квалифицирано или отрицателно заключение, когато му стане известен въпрос, който кара одитора да счита, че трябва да бъде направена съществена корекция в междинната финансова информация, за да бъде изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност.**

46. Ако до вниманието на одитора стигнат въпроси, които карат одитора да счита, че междинната финансова информация е или може да бъде съществено повлияна от отклонение от приложимата рамка за финансова отчетност и ръководството не коригира междинната финансова информация, одиторът модифицира доклада си за преглед. Модификацията описва естеството на отклонението и, ако това е уместно, указва ефектите върху междинната финансова информация. Ако информацията, която одиторът счита, че е необходима за адекватно оповестяване, не е включена в междинната финансова информация, одиторът модифицира доклада за преглед и, ако това е уместно, включва необходимата информация в доклада за преглед. Модифицирането на доклада за преглед обикновено се извършва чрез добавяне на параграф с обяснение към доклада за преглед и квалифициране на заключението. Примерни доклади за преглед, съдържащи квалифицирано заключение, са изложени в Приложение 5 от настоящия МСАП.

47. Когато ефектът от отклонението е толкова съществен и всеобхватен за междинната финансова информация, че одиторът стига до извода, че квалифицирано заключение не е задоволително за оповестяване на подвеждащия или непълен характер на междинната финансова информация, одиторът изразява отрицателно заключение. Примерни доклади за преглед, съдържащи отрицателно заключение, са изложени в приложение 7 към настоящия МСАП.

Ограничение в обхвата

48. Ограничението в обхвата обикновено възпрепятства одитора от завършване на прегледа.

49. **Когато одиторът не може да завърши прегледа, той трябва да съобщи в писмен вид на съответното управленско ниво и на лицата, ангажирани с общо управление, причините, поради които прегледът не може да бъде завършен, като преценява дали е уместно да издаде доклад.**

Ограничения в обхвата, наложени от ръководството

50. Одиторът не приема ангажимент за преглед на междинна финансова информация, ако предварителната му осведоменост относно

обстоятелствата на ангажимента указва, че той не би бил в състояние да завърши прегледа , тъй като ще има ограничение в обхвата на прегледа на одитора, наложено от ръководството на предприятието.

51. В случай че след приемане на ангажимента, ръководството наложи ограничение в обхвата на прегледа, одиторът изисква премахване на това ограничение. Ако ръководството откаже да се съобрази с това, одиторът не може да завърши прегледа и да изрази заключение. В подобни случаи, одиторът съобщава в писмен вид на съответното ниво на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление. Въпреки това, ако до вниманието на одитора достигне въпрос, който стане причина той да счита, че е необходима съществена корекция в междинната финансова информация, за да бъде изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност, одиторът съобщава този въпрос съгласно указанията в параграфи 38-40.

52. Одиторът също така взема под внимание правните и регулаторни отговорности, включително това дали съществува изискване към него за издаване на доклад. Ако такова изискване съществува, одиторът отказва да изрази заключение и предоставя в доклада за преглед причините, поради които прегледът не може да бъде завършен. Въпреки това, ако до вниманието на одитора достигне въпрос, който стане причина той да счита, че е необходима съществена корекция в междинната финансова информация, за да бъде изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансова отчетност, одиторът също така съобщава за този въпрос в доклада.

Други ограничения в обхвата

53. Ограничение в обхвата може да възникне поради обстоятелства, различни от ограниченията в обхвата, наложени от ръководството. При такива обстоятелства, обикновено одиторът не може да завърши прегледа и да изрази заключение, като се ръководи от параграфи 51-52. Може обаче, да съществуват някои необичайни обстоятелства, при които ограничението в обхвата на одиторската работа е ясно сведено до един или повече специфични въпроси, които, въпреки че са съществени, не са всеобхватни за междинната финансова информация според преценката на одитора. При такива обстоятелства, одиторът модифицира доклада за преглед като указва, че с изключение на въпроса, описан в параграф с обяснение към доклада за преглед, прегледът е проведен в съответствие с настоящия МСАП и квалифицира заключението. Примерни доклади за преглед с квалифицирано заключение са изложени в Приложение 6 към настоящия МСАП.

54. Възможно е одиторът да е изразил квалифицирано мнение при одита на последния годишен финансов отчет поради ограничение в обхвата на

одита. Одиторът взима под внимание дали това ограничение все още съществува, и ако е така, преценява последиците за доклада за преглед.

Действащо предприятие и съществена несигурност

55. При определени обстоятелства, към доклада за преглед може да бъде добавен параграф за обръщане на внимание, без да бъде засегнато заключението на одитора, с цел да се подчертае въпрос, който се разглежда по-подробно в пояснително приложение към междинната финансова информация. За предпочитане е параграфът да бъде включен след параграфа със заключението на одитора и обикновено указва факта, че това заключение не е квалификация.

56. **Ако в междинната финансова информация е направено адекватно оповестяване, одиторът следва да добави в доклада за преглед параграф за обръщане на внимание, за да подчертае съществен момент на несигурност, касаещ събитие или условие, който може да хвърли значително съмнение върху способността на предприятието да продължи съществуването си като действащо предприятие.**

57. Одиторът може да е модифицирал предходен одиторски доклад или доклад за преглед чрез добавяне на параграф за обръщане на внимание, за да подчертае съществен момент на несигурност, касаещ събитие или условие, който може да хвърли значително съмнение върху способността на предприятието да продължи съществуването си като действащо предприятие. Ако този момент на несигурност все още съществува и е направено адекватно оповестяване в междинната финансова информация, одиторът модифицира доклада за преглед относно текущата междинна финансова информация, като добавя параграф, който подчертава продължаващата съществена несигурност.

58. Ако, в резултат на проучващи запитвания или други процедури за преглед, стане известно на одитора за съществен въпрос на несигурност, касаещ събитие или условие, което би могло да хвърли значително съмнение върху способността на предприятието да продължи съществуването си като действащо предприятие, като за това бъде направено адекватно оповестяване в междинната финансова информация, одиторът модифицира доклада за преглед като добавя параграф за обръщане на внимание.

59. **Ако съществена несигурност, която хвърля значително съмнение върху способността на предприятието да продължи съществуването си като действащо предприятие, не е адекватно оповестена в междинната финансова информация, одиторът следва да изрази квалифицирано или отрицателно заключение, според това, какво е уместно. Докладът трябва да включва конкретно упоменаване на факта, че съществува такава съществена несигурност.**

60. **Одиторът следва да обмисли модифицирането на доклада за преглед чрез добавяне на параграф, който изтъква значителната несигурност (различна от проблема за действащо предприятие), станала достояние на одитора, разрешаването на която зависи от бъдещите събития, и която може да окаже влияние върху междинната финансова информация.**

Други съображения

61. Условията на ангажимента включват съгласие от страна на ръководството, че в случаите когато всеки документ, който съдържа междинна финансова информация, указва че тази информация е била прегледана от одитора на предприятието, и докладът за преглед също ще бъде включен в този документ. Ако ръководството не е включило доклада за преглед в документа, одиторът преценява да потърси правен съвет, който да му помогне при определянето на подходящи действия и поведение при обстоятелствата.

62. Ако одиторът е издал модифициран доклад за преглед, а ръководството издава междинната финансова информация без да включи модифицирания доклад за преглед в документа, съдържащ междинната финансова информация, одиторът обмисля да потърси правен съвет, който да му помогне при определянето на подходящи действия и поведение при обстоятелствата, както и възможността за отказване от назначаването за одит на годишния финансов отчет.

63. Междинната финансова информация, състояща се от съкратения финансов отчет не е необходимо да включва цялата информация, която би била включена в пълния финансов отчет, но може по-скоро да представя разясняване на събитията и промените, които са от съществено значение за разбиране на промените във финансовото състояние и резултатите от дейността на предприятието от датата на годишния отчет. Това е необходимо, защото се предполага, че потребителите на междинната финансова информация ще имат достъп до последния одитиран финансов отчет, такъв е случая с предприятията, регистрирани на фондовата борса. При други обстоятелства, одиторът обсъжда с ръководството необходимостта тази междинна финансова информация да включва изявление, което да бъде четено заедно с последния одитиран финансов отчет. При липса на подобно изявление, одиторът преценява дали, независимо от последния одитиран финансов отчет, междинната финансова информация е подвеждаща при съществуващите обстоятелства и последствията за доклада за преглед.

Документация

64. **Одиторът изготвя документация за прегледа, която да е достатъчна и подходяща за осигуряване на база за одиторското заключение и за**

осигуряване на доказателства, че прегледът е бил извършен в съответствие с настоящия МСАП и приложимите законови и регулаторни изисквания. Документацията е необходимо да дава възможност на един одитор с опит, без да е имал предварителна връзка с ангажимента, да разбере естеството на направените проучващи запитвания, времето за изпълнение и степента на направените запитвания и приложените аналитични и други процедури за преглед, получената информация и преценените съществени въпроси по време на изпълнението на прегледа, включително уреждането на тези въпроси.

Дата на влизане в сила

65. Настоящия МСАП е в сила за прегледи на междинна финансова информация за периоди, започващи на или след 15 декември 2006. По-ранното приеманена този МСАП е позволено.

Перспектива за публичния сектор

1. *Параграф 10 изисква одиторът и клиентът да постигнат споразумение относно условията на ангажимента. Параграф 11 дава пояснение, че писмото за поемане на ангажимент помага да се избегнат недоразумения относно характера на ангажимента и по-конкретно целта и обхвата на прегледа, отговорностите на ръководството, степента на отговорност на одитора, придобитата степен на сигурност и същността и формата на доклада. Законите или разпоредбите, регулиращи ангажиментите за преглед в публичния сектор обикновено поставят под мандат назначението на одитора. Следователно, писмата за поемане на ангажимент може да не са широкоразпространена практика в публичния сектор. Въпреки това, писмото за поемане на ангажимент, упоменато в параграф 11, може да бъде полезно както за одитора в публичния сектор, така и за клиента. Поради това, одиторите в публичния сектор следва да обмислят договарянето с клиента на условията на ангажимента за преглед посредством писмо за поемане на ангажимент.*

2. *В публичния сектор, одиторските задължения за одит по закон, може да са разширени с друга работа, като например преглед на междинната финансова информация. Когато случаят е такъв, одиторът в публичния сектор не може да избегне подобно задължение и, съответно, не може да бъде в положение, при което да не приеме (виж параграф 50) или да се оттегли от ангажимента за преглед (виж параграф 36 и 40 (b)). Одиторът в публичния сектор не може да бъде в положение, при което да се откаже от назначението си да одитира годишния финансов отчет (виж параграфи 40(c)) и 62).*

3. *В параграф 41 се обсъжда отговорността на одитора, когато му стане известен въпрос, който става причина одиторът да е убеден в съществуването на измама или неспазване на законите и разпоредбите от страна на предприятието. В публичния сектор, одиторът може да подлежи на законови или други регулаторни изисквания да докладва за подобни въпроси на регулаторните или други държавни органи.*

Приложение 1

Пример на Писмо за поемане на ангажимент за преглед на междинна финансова информация

Следното писмо трябва да се използва като насока заедно свъпроса изложен в параграф 10 от настоящия МСАП и е необходимо да бъде адаптирано към индивидуалните изисквания и обстоятелства.

До Съвета на директорите (или съответния представител на висшето ръководство)

Настоящото писмо е предназначено, за да потвърди нашето разбиране на условията и целите на нашия ангажимент да направим преглед на междинния баланс на предприятието към 30 юни 20X1 и на свързаните с него отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет на паричните потоци за шестмесечния период, който приключва тогава.

Нашият преглед ще бъде извършен в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410, "Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието", издаден от Международния съвет по одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, с цел да ни осигури база да докладваме дали до нашето знание е стигнало нещо, което да ни кара да считаме, че междинната финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност, включително препратка към юрисдикцията или държавата на произход на финансовата отчетност, когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане]. Такъв преглед се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, и прилагане на аналитични и други процедури за преглед, като обикновено не се изисква потвърждение на получената информация. Обхватът на преглед на междинната финансова информация е значително по-малък от обхвата на одит, проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти, чиято цел е изразяване на мнение относно финансовите отчети и, съответно, ние няма да изразим такова мнение.

Нашите очаквания са да изготвим доклад за междинната финансова информация както следва:

[Включва се текста на примерния доклад]

Отговорността за междинната финансова информация, включително за адекватни оповестявания, е на ръководството на предприятието. Това включва разработване на модел, внедряване за приложение и поддържане на вътрешен контрол, уместен за изготвянето и представянето на междинната финансова информация, в която да няма наличие на съществени неправилни отчитания, независимо дали в резултат от измама или от грешка; подбор и приложение на подходящи счетоводни политики; и изготвяне на приблизителни счетоводни оценки, които са разумни

при дадените обстоятелства. Като част от нашия преглед, ние ще изискаме писмени изявления от ръководството относно твърдения, направени във връзка с прегледа. Също така ще изискаме, когато документ, съдържащ междинна финансова информация, указва че междинната финансова информация е била прегледана, нашия доклад също да бъде включен в този документ.

Прегледът на междинна финансова информация не осигурява сигурност, че ще установим всички значими въпроси, които биха могли да бъдат идентифицирани при един одит. В допълнение към това, не може да се разчита на нашия ангажимент да разкрие дали съществуват измама, грешки или незаконни действия. Въпреки това, ние ще Ви информираме за всички съществени въпроси, които станат наше достояние.

Очакваме пълното съдействие на Вашия персонал и се надяваме, че ще ни бъдат предоставени всички записвания, документация и друга информация, които бъдат поискани във връзка с нашия преглед.

[Тук може да се добави допълнителна информация относно възнаграждението и начина на фактуриране и плащането.]

Настоящото писмо ще бъде валидно и за следващите години, освен ако бъде прекратено, променено или отменено (ако е приложимо).

Моля подпишете и върнете обратно приложеното копие на настоящото писмо, като доказателство, че то съответства на Вашето разбиране за ангажимента по извършването на преглед на финансовия отчет.

Потвърдено от името на предприятие АБВ

(подпис)

Име и длъжност

Дата

Приложение 2

Аналитични процедури, които одиторът може да вземе предвид, когато извършва преглед на междинна финансова информация

Примерите за аналитични процедури, които одиторът може да вземе предвид, когато извършва преглед на междинна финансова информация, включват следното:

- Сравняване на междинната финансова информация с междинната финансова информация от непосредствено предхождащия междинен период, с междинната финансова информация от съответния междинен период от предходната финансова година, с междинната финансова информация, която е била очаквана от ръководството за текущия период, и с последния одитиран годишен финансов отчет.

- Сравняване на текущата междинна финансова информация с предварително очакваните резултати, такива като бюджети или прогнози (например сравняване на салдата за данъци и отношението между провизията за данъци върху доходите (върху печалбата – бел.ред.) спрямо доходите (печалбата-бел.ред.)преди облагане с данъци в текущата междинна финансова информация със съответната кореспондираща информация в (a) бюджети, като се използват очаквани ставки, (b) финансова информация за предходни периоди).

- Сравняване на текущата междинна финансова информация със съответна нефинансова информация.

- Сравняване на отчетените суми или съотношенията, изведени от данните от регистрите към очакванията, разработени от одитора. Одиторът разработва такива очаквания, като идентифицира и прилага съотношения, които логично се очаква да съществуват, въз основа на разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то работи.

- Сравняване на коефициенти, съотношения и показатели за текущия междинен период с тези на предприятия в същия икономически сектор.

- Сравняване на отношенията между елементите в текущата междинна финансова информация със съответните съотношения в междинната финансова информация от предходни периоди, например, разходи по икономически елементи като процент от продажбите, активи по видове като процент от общите активи, процент на промяната в продажбите към процента на промяната във вземанията.

- Сравняване на необобщени данни. По-долу са изложени примери за това, как данните може да бъдат необобщено представени:

- По периоди, например приходни или разходни позиции необобщено представени по тримесечия, месеци или седмици.
- По продуктови линии или източници на приход.
- По местонахождение, например по компоненти.
- По характерни свойства на сделката, например приходи, генерирани от дизайнери, архитекти или занаятчии.
- По няколко характерни свойства на сделките, например продажби по продукти и по месеци.

Приложение 3

Пример на Писмо за изявление на ръководството

Следното писмо не е предназначено да бъде стандартно писмо. Изявленията на ръководството ще се различават при различните предприятия и от един междинен период до друг.

(Бланка на предприятието)

(До Одитора) (Дата)

Встъпителни параграфи, ако междинната финансова информация представлява съкратен финансов отчет:

Настоящото писмо е предоставено във връзка с Вашия преглед на съкратения баланс на предприятие АБВ към 31 март 20Х1 и свързаните с него съкратени отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава, с цел изразяване на заключение относно това дали до Вашето знание е стигнало нещо, което е станало причина да считате, че междинната финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с [указва се приложимата рамка за финансова отчетност, включително и упоменаване на юрисдикцията или страната на нейния произход , когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане].

Ние потвърждаваме отговорността си за изготвянето на междинната финансова информация в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност].

Встъпителни параграфи, ако междинната финансова информация представлява пълен финансов отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с рамката за финансова отчетност, предназначена да бъде постигнато достоверно представяне:

Настоящото писмо е предоставено във връзка с Вашия преглед на баланса на предприятие АБВ към 31 март 20Х1 и свързаните с него отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава, и на обобщение на значимите счетоводни политики и други пояснителни приложения, с цел да бъде изразено заключение дали нещо е достигнало до Вашето знание, което е Ви кара да считате, че междинната финансова информация не дава честна и вярна представа за *(или "не представя достоверно, във всички съществени аспекти,")* финансовото състояние на предприятието АБВ към 31 март 20Х1, както и за резултатите от неговата дейност и паричните му потоци в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност, включително и упоменаване на юрисдикцията или дължавата на нейния произход , когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане].

Ние потвърждаваме отговорността си за достоверното представяне на междинната финансова информация в съответствие [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност].

Потвърждаваме, доколкото ни е известно, следното като изявления:

- Междинната финансова информация, посочена по-горе, е изготвена и представена в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност].
- Предоставихме ви всички счетоводни регистри и подкрепяща документация и всички протоколи от събранията на акционерите и съвета на директорите (а именно онези, които са били проведени на [вмъкват се съответните дати]).
- Няма съществени сделки, които не са били надлежно отчетени в счетоводните регистри, основни за междинната финансова информация.
- Не съществува известно или възможно неспазване на законите и нормативните разпоредби, което би могло да има съществен ефект върху междинната финансова информация в случай на неспазване.
- Потвърждаваме отговорността си за разработване на модел и внедряването за приложение на вътрешен контрол за предотвратяване и разкриване на измами и грешки.
- Оповестили сме пред Вас всички съществени факти, имащи връзка към известна измама или към подозрение за измама, които вероятно биха могли да окажат влияние върху предприятието.
- Оповестихме пред Вас резултатите от нашата оценка на риска междинната финансова информация да съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама.
- Убедени сме, че ефектите от некоригираните неправилни отчитания, обобщени в приложената справка, са несъществени както индивидуално, така и като обща сума, за междинната финансова информация взета като цяло.
- Потвърждаваме пълнотата на предоставената Ви информация по отношение на идентификацията на свързаните лица.
- Посоченото по-долу е било надлежно отчетено и, където е било уместно, адекватно оповестено в междинната финансова информация.:
    - сделки със свързани лица, включително продажби, покупки, заеми, трансфери, лизингови споразумения и гаранции, вземания от и задължения към свързани лица;
    - писмени или устни гаранции, съгласно които за предприятието има условно задължение;

- договори и опции за обратно изкупуване на активи, които са били продадени преди това.

- Представянето и оповестяването на измерителите на справедливата стойност на активите и пасивите са направени в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност]. Използваните предположения отразяват нашето намерение и способност да провеждаме конкретни действия от името на предприятието, когато се отнася за измерване или оповестяване на справедливата стойност.

- Нямаме планове или намерения, които биха могли да окажат съществено влияние върху балансовата стойност или класификация на активите и пасивите, отразени в междинната финансова информация.

- Нямаме планове за прекратяване на продуктови линии или други планове или намерения, които биха довели до излишни или залежали материални запаси, и няма материални запаси представени на стойност, превишаваща тяхната реализируема стойност.

- Предприятието има удовлетворително право на собственост върху всички активи и няма възбрана или тежести върху активите на предприятието.

- Отразили сме или сме оповестили, по подходящ начин, всички действителни и условни задължения.

- [Добавят се допълнителни изявления, свързани с нови счетоводни стандарти, които са били приложени за първи път и се разглеждат допълнителни изявления, изисквани от нови одиторски стандарти, които имат отношение към междинната финансова информация.]

До колкото ни е известно, не са възникнали събития след датата на баланса и през периода до датата на настоящото писмо, които биха могли да изискат коригиране или оповестяване в горепосочената междинна финансова информация.

_____

(Изпълнителен Директор)

_____

(Финансов Директор)

Приложение 4

Примери на доклади за преглед на междинна финансова информация

Пълен финансов отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с рамка за финансова отчетност, разработена за постигане на достоверно представяне (виж параграф 43(i))

Доклад за преглед на междинна финансова информация

(Съответен адресат)

Въведение

Ние извършихме преглед на приложения баланс на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава и на обобщение на значимите счетоводни политики и други пояснителни приложения.[1] Отговорността за изготвянето и достоверното представяне на настоящата междинна финансова информация в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност] се носи от ръководството. Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение върху тази междинна финансова информация, основаващо се на нашия преглед.

Обхват на прегледа

Ние проведохме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410 "Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието"[2]. Прегледът на междинната финансова информация се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и от прилагане на аналитични и други процедури за преглед. Прегледът е значително по-малък по обхват от одита, проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти и следователно не ни дава възможност да придобием степен на сигурност, че бихме узнали всички съществени въпроси, които би могло да

[1] Одиторът може да пожелае да уточни регулаторните власти или еквивалент, към който се представя за регистрация междинната финансова информация.

[2] В случай на преглед на историческа финансова информация, различна от междинна финансова информация, това изречение би следвало да гласи: "Ние проведохме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410, който се прилага по отношение на преглед на историческа финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието." Останалата част от доклада би следвало да се адаптира, както е необходими при конкретните обстоятелства.

бъдат идентифицирани при един одит. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение.

Заключение

Въз основа на извършения от нас преглед, нищо не ни е станало известно , което да ни кара да считаме, че приложената междинна финансова информация не дава честна и вярна представа за *(или "не представя достоверно, във всички съществени аспекти,")* финансовото състояние на предприятието към 31 март 20X1, както и за резултатите от неговата дейност и паричните му потоци за тримесечния период, завършващ тогава, в съответствие с [приложима рамка за финансова отчетност, включително и препратка към юрисдикцията или страната на нейния произход , когато използваната рамка за финансова отчетност е различна от Международните стандарти за финансово отчитане].

ОДИТОР

Дата

Адрес

Друга междинна финансова информация (виж параграф 43(j))

Доклад за преглед на междинна финансова информация

(Съответен адресат)

Въведение

Ние направихме преглед на приложения [съкратен] баланс на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него [съкратени] отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава[3]. Отговорността за изготвянето и представянето на настоящата междинна финансова информация в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност] се носи от ръководството. Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение върху настоящата междинна финансова информация, основаващо се на нашия преглед.

Обхват на прегледа

Ние проведохме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410 "Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието"[4]. Прегледът на междинната финансова информация състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и от прилагане на аналитични и други процедури за преглед. Прегледът е значително по-малък по обхват от одита, проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти и следователно не ни дава възможност да придобием степен на сигурност, че бихме узнали за всички съществени въпроси, които би могло да бъдат идентифицирани при един одит. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение.

Заключение

Въз основа на извършения от нас преглед удостоверяваме, че нищо не ни е станало известно, което да ни кара да считаме, че приложената междинна финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложима рамка за финансова отчетност, включително и упоменаване на юрисдикцията или държавата на нейния произход, когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане].

ОДИТОР

[3] Вж. бележка под черта 1

[4] Вж. бележка под черта 2

Дата

Адрес

Приложение 5

Примери на доклади за преглед с квалифицирано заключение за отклонение от приложимата рамка за финансова отчетност

Пълен финансов отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с рамката за финансова отчетност, разработена за постигане на достоверно представяне (виж параграф 43(i))

Доклад за преглед на междинна финансова информация

(Съответен адресат)

Въведение

Ние извършихме преглед на приложения баланс на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава и на обобщение на значимите счетоводни политики и други пояснителни приложения.[1] Отговорността за изготвянето и достоверното представяне на настоящата междинна финансова информация в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност] се носи от ръководството. Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение върху тази междинна финансова информация, основаващо се на нашия преглед.

Обхват на прегледа

Ние проведохме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410 "Преглед на междинна финансова информация, извършен от независим одитор на предприятието"[2]. Прегледът на междинната финансова информация се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и от прилагане на аналитични и други процедури за преглед. Прегледът е значително по-малък по обхват от одита, проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти и следователно не ни дава възможност да придобием степен на сигурност, че бихме узнали за всички съществени въпроси, които би могло да бъдат идентифицирани при един одит. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение.

База за квалифицирано заключение

[1] Вж. бележка под черта 1 към Приложение 4

[2] Вж. бележка под черта 2 към Приложение 4

Въз основа на информацията, предоставена ни от ръководството, предприятие АБВ е изключило от имотите и дългосрочните си заеми определени лизингови задължения, които ние считаме че би трябвало да бъдат капитализирани, за да бъде отчитането им в съответствие с [посочва се приложимата обща рамка за финансова отчетност]. Тази информация указва, че ако тези лизингови задължения бяха капитализирани към 31 март 20X1, имотите биха се увеличили с _____ лв., дългосрочните заеми с _____ лв., а нетната печалба и доходите на акция биха се повишили (намалили) с _____лв., _____лв., _____лв., и _____лв., съответно за тримесечния период, завършващ тогава.

Квалифицирано заключение

Въз основа на извършения от нас преглед удостоверяваме, че с изключение на въпроса, описан в предходния параграф, нищо не ни е станало известно, което да ни кара да считаме, че приложената междинна финансова информация не дава честна и вярна представа за *(или "не представя достоверно, във всички съществени аспекти,")* финансовото състояние на предприятието към 31 март 20X1, както и за резултатите от неговата дейност и паричните му потоци за тримесечния период, завършващ тогава, в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност, включително и препратка към юрисдикцията или държавата на нейния произход , когато рамката за финансова отчетност не е Международните стандарти за финансово отчитане].

ОДИТОР

Дата

Адрес

Друга междинна финансова информация (виж параграф 43(j))

Доклад за преглед на междинна финансова информация

(Съответен адресат)

Въведение

Ние извършихме преглед на приложения [съкратен] баланс на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него [съкратени] отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава.[3] Отговорност за изготвянето и представянето на настоящата междинна финансова информация в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност] се носи от ръководството. Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение върху междинната финансова информация, основаващо се на нашия преглед.

Обхват на прегледа

Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410, "Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието"[4]. Прегледът на междинната финансова информация се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и от прилагане на аналитични и други процедури за преглед. Прегледът е със значително по-малък обхват, отколкото одита, проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти и следователно не ни дава възможност да придобием степен на сигурност, че бихме узнали за всички съществени въпроси, които би могло да бъдат идентифицирани по време на един одит. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение.

База за квалифицирано заключение

Въз основа на информацията, предоставена ни от ръководството, предприятие АБВ е изключило от имотите и дългосрочните си заеми определени лизингови задължения, които считаме че би трябвало да бъдат капитализирани, за да бъде отчитането им в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност]. Тази информация указва, че ако тези лизингови задължения бяха капитализирани към 31 март 20X1, имотите биха се увеличили с _____лв., дългосрочните заеми с _____лв., а нетната печалба и доходите на акция биха се повишили (намалили) с _____лв., _____лв., _____лв., и _____лв., съответно за тримесечния период, завършващ тогава.

[3] Вж. бележка под черта 1 към Приложение 4

[4] Вж. бележка под черта 2 към Приложение 4

Квалифицирано заключение

Въз основа на извършения от нас преглед удостоверяваме, че с изключение на въпроса, описан в предходния параграф, нищо не ни е станало известно , което да ни кара да считаме, че приложената междинна финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с [указва се приложимата рамка за финансова отчетност, включително и упоменаване на юрисдикцията или държавата на нейния произход, когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане].

ОДИТОР

Дата

Адрес

Приложение 6

Примери на доклади за преглед с квалифицирано заключение за ограничение в обхвата, неналожено от ръководството

Пълен финансов отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с рамка за финансова отчетност, разработена за постигане на достоверно представяне (виж параграф 43(й))

Доклад за преглед на междинна финансова информация

(Съответен адресат)

Въведение

Ние извършихме преглед на приложения баланс на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава, и на обобщение на значимите счетоводни политики и други пояснителни приложения.[1] Отговорността за изготвянето и достоверното представяне на настоящата междинна информация в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност]се носи от ръководството. Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение върху междинната финансова информация, основаващо се на нашия преглед.

Обхват на прегледа

С изключение на обясненото в следващия параграф, ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410 "Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието"[2]. Прегледът на междинна финансова информация се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и от прилагане на аналитични и други процедури за преглед. Прегледът е значително по-малък по обхват от одита, проведен в съответствие с Международни одиторски стандарти, и следователно не ни дава възможност да придобием степен на сигурност, че бихме узнали за всички съществени въпроси, които биха били идентифицирани при един одит. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение.

База за квалифицирано заключение

[1] Вж. бележка под черта 1 към Приложение 4

[2] Вж. бележка под черта 2 към Приложение 4

В резултат на възникнал пожар в един от клоновете на (дата), който е унищожил регистрите за търговските вземания, ние не бяхме в състояние да завършим нашия преглед на търговските вземания на обща сума _____лв., включени в междинната финансова информация. Предприятието е в процес на възстановяване на тези регистри и изразява несигурност относно това дали тези регистри биха подкрепили сумата, показана по-горе и свързаните с нея натрупани по коректива обезценки за несъбираеми вземания. Ако ние бихме могли да довършим нашия преглед на търговските вземания, би могло да ни станат известни въпроси, указващи че може би е необходимо коригиране на междинната финансова информация.

Квалифицирано заключение

С изключение на корекциите на междинната финансова информация, които би могло да ни станат известни, ако не бе възникнала гореописаната ситуация, въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че нищо не ни е станало известно , което да ни кара да считаме, че приложената междинна финансова информация не дава честна и вярна представа за *(или "не представя достоверно, във всички съществени аспекти,")* финансовото състояние на предприятието към 31 март 20X1, както и за резултатите от неговата дейност и паричните му потоци за тримесечния период, завършващ тогава, в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност, включително препратка към юрисдикцията или държавата на нейния произход, когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане].

ОДИТОР

Дата

Адрес

Друга междинна финансова информация (виж параграф 43(j))

Доклад за преглед на междинна финансова информация

(Съответен адресат)

Въведение

Ние извършихме преглед на приложения [съкратен] баланс на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него[съкратени] отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава.[3] Отговорността за изготвянето и представянето на настоящата междинна финансова информация в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност] се носи от ръководството. Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение върху междинната финансова информация, основаващо се на нашия преглед.

Обхват на прегледа

С изключение на обясненото в следващия параграф, ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410 "Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието"[4]. Прегледът на на междинна финансова информация се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и от прилагане на аналитични и други процедури за преглед. Прегледът е значително по-малък по обхват от одита, проведен в съответствие с Международни одиторски стандарти и следователно не ни дава възможност да придобием степен на сигурност, че бихме узнали за всички съществени въпроси, които биха били идентифицирани при един одит. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение.

База за квалифицирано заключение

В резултат на възникнал пожар в един от клоновете на (дата), който е унищожил регистрите за търговските вземания, ние не бяхме в състояние да завършим нашия преглед на търговските вземания на обща сума _____лв., включени в междинната финансова информация. Предприятието е в процес на възстановяване на тези регистри и изразява несигурност относно това дали тези регистри биха подкрепили сумата, показана по-горе и свързаните с нея натрупани по коректива обезценки за несъбираеми вземания. Ако ние бихме могли да довършим нашия преглед на търговските вземания, би могло да ни станат известни въпроси,

[3] Вж. бележка под черта 1 към Приложение 4

[4] Вж. бележка под черта 2 към Приложение 4

указващи че може би е необходимо коригиране на междинната финансова информация.

Квалифицирано заключение

С изключение на корекциите на междинната финансова информация, които би могло да ни станат известни, ако не бе възникнала гореописаната ситуация, въз основа на извършения от нас преглед, удостоверяваме, че нищо не ни е станало известно, което да ни кара да считаме, че приложената междинна финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност, включително препратка към на юрисдикцията или държавата на нейния произход , когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане].

ОДИТОР

Дата

Адрес

Приложение 7

Примери на доклади за преглед с отрицателно заключение за отклонение от приложимата рамка за финансова отчетност

Пълен финансов отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с рамка за финансова отчетност, разработена за постигане на достоверно представяне (виж параграф 43(i))

Доклад за преглед на междинна финансова информация

(Съответен адресат)

Въведение

Ние извършихме преглед на приложения баланс на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава, и на обобщение на значимите счетоводни политики и други пояснителни приложения.[1] Отговорността за изготвянето и достоверното представяне на настоящата междинна информация в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност]се носи от ръководството. Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно междинната финансова информация, основаващо се на нашия преглед.

Обхват на прегледа

Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410, "Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието"[2]. Прегледът на междинната финансова информация се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и от прилагане на аналитични и други процедури за преглед. Прегледът е значително по-малък по обхват, отколкото одита, проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти, и следователно не ни дава възможност да придобием степен на сигурност, че бихме узнали за всички съществени въпроси, които би могло да бъдат идентифицирани по време на един одит. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение.

База за отрицателно заключение

[1] Вж. бележка под черта 1 към Приложение 4

[2] Вж. бележка под черта 2 към Приложение 4

Със започването на този период, ръководството на предприятието е прекратило консолидирането на финансовите отчети на дъщерните компании, тъй като ръководството счита консолидирането за неподходящо поради наличието на нови съществени малцинствени дялове. Това не е в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност, включително препратка към юрисдикцията или държавата на нейния произход, когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане]. Ако консолидирани финансови отчети бяха изготвени, фактически всяка позиция в междинната финансова информация би била съществено различна.

Отрицателно заключение

Нашият преглед показва, че тъй като инвестициите на предприятието в дъщерните му компании не са отчетени на консолидационна база , както е описано в предходния параграф, настоящата междинна информация не дава честна и вярна представа за *(или "не представя достоверно, във всички съществени аспекти,")* финансовото състояние на предприятието към 31 март 20X1, както и за резултатите от неговата дейност и паричните му потоци за тримесечния период, завършващ тогава, в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност, включително препратка към юрисдикцията или държавата на нейния произход , когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане].

ОДИТОР

Дата

Адрес

Друга междинна финансова информация (виж параграф 43(j))

Доклад за преглед на междинна финансова информация

(Съответен адресат)

Въведение

Ние извършихме преглед на приложения [съкратен] баланс на предприятие АБВ към 31 март 20X1 и свързаните с него [съкратени] отчет за приходите и разходите, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за тримесечния период, завършващ тогава.[3] Отговорността за изготвянето и представянето на настоящата междинна финансова информация в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност] се носи от ръководството. Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно междинната финансова информация, основаващо се на нашия преглед.

Обхват на прегледа

Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за преглед 2410, "Преглед на междинна финансова информация, извършен от независимия одитор на предприятието"[4]. Прегледът на междинната финансова информация се състои от отправяне на проучващи запитвания, главно към лицата, отговорни за финансовите и счетоводни въпроси, както и от прилагане на аналитични и други процедури за преглед. Прегледът е значително по-малък по обхват, отколкото одита, проведен в съответствие с Международните одиторски стандарти, и следователно не ни дава възможност да придобием степен на сигурност, че бихме узнали за всички съществени въпроси, които би могло да бъдат идентифицирани по време на един одит. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение.

База за отрицателно заключение

Със започването на този период, ръководството на предприятието е прекратило консолидирането на финансовите отчети на дъщерните компании, тъй като ръководството счита консолидирането за неподходящо поради наличието на нови съществени малцинствени дялове. Това не е в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност, включително препратка към юрисдикцията или държавата на нейния произход , когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансови отчети]. Ако консолидирани финансови отчети бяха изготвени, фактически всяка позиция в междинната финансова информация би била съществено различна.

[3] Вж. бележка под черта 1 към Приложение 4

[4] Вж. бележка под черта 2 към Приложение 4

Отрицателно заключение

Нашият преглед показва, че тъй като инвестициите на предприятието в дъщерните му компании не са отчетени на консолидационна база, както е описано в предходния параграф, настоящата междинна финансова информация не е изготвена, във всички съществени аспекти, в съответствие с [посочва се приложимата рамка за финансова отчетност, включително препратка към юрисдикцията или държавата на нейния произход, когато използваната рамка за финансова отчетност не са Международните стандарти за финансово отчитане].

ОДИТОР

Дата

Адрес

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ 3000 (ПРЕРАБОТЕН) АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ, РАЗЛИЧНИ ОТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ИСТОРИЧЕСКА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ

(В сила за доклади за изразяване на сигурност с дата на или след 15 декември 2015 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	1–4
Обхват	5–8
Дата на влизане в сила	9
Цели	10-11
Дефиниции	12–13
Изисквания	
Изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност в съответствие с МСАИС	14–19
Етични изисквания	20
Приемане и продължаване на ангажименти и взаимоотношения	21–30
Управление на качеството	31–36
Професионален скептицизъм, професионална преценка, умения и техники за изразяване на сигурност	37–39
Планиране и изпълнение на ангажимента	40–47
Получаване на доказателства	48–60
Последващи събития	61
Друга информация	62
Описание на приложимите критерии	63
Формиране на заключение за изразяване на сигурност	64–66
Изготвяне на доклад за изразяване на сигурност	67–71
Немодифицирани и модифицирани заключения	72–77
Други отговорности във връзка с комуникирането	78

Документация 79-83

Материали за приложение и други пояснителни материали

Въведение A1

Цели A2

Дефиниции A3–A20

Изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност в съответствие с МСАИС A21–A29

Етични изисквания A30–A34

Приемане и продължаване на ангажименти и взаимоотношения A35–A59

Управление на качеството A60–A75

Професионален скептицизъм и професионална преценка A76–A85

Планиране и изпълнение на ангажимента A86–A108

Получаване на доказателства A109–A140

Последващи събития A141–A142

Друга информация A143

Описание на приложимите критерии A144–A146

Формиране на заключение за изразяване на сигурност A147–A158

Изготвяне на доклад за изразяване на сигурност A159–A188

Немодифицирани и модифицирани заключения A189–A192

Други отговорности във връзка с комуникирането A193-A199

Документация A200–A207

Приложение: Роли и отговорности

Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 (преработен) *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация* следва да бъде разглеждан заедно с *Предговора към международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*.

Въведение

1. Настоящият Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) разглежда ангажиментите за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация, които са обект на разглеждане съответно в Международните одиторски стандарти (МОС) и Международните стандарти за ангажименти за преглед (МСАП). (Вж. параграфи А21–А22)

2. Ангажиментите за изразяване на сигурност включват както ангажименти за удостоверяване на съответствие, при които страна, различна от практикуващия професионален счетоводител измерва или оценява съответния предмет спрямо критериите, така и директни ангажименти, при които практикуващият професионален счетоводител измерва или оценява съответния предмет спрямо критериите. Настоящият МСАИС съдържа изисквания, както и материали за приложение и други пояснителни материали, специфични за ангажименти за удостоверяване на съответствие с разумна и с ограничена степен на сигурност. Този МСАИС може да бъде прилаган и по отношение на директни ангажименти с разумна и с ограничена степен на сигурност, съответно адаптиран и допълнен съобразно обстоятелствата на конкретния ангажимент.

3. Настоящият МСАИС се базира на предположението, че:

   (а) Членовете на екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента (за тези ангажименти, за които е назначено такова лице) са обект на изискванията на разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС), отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност, или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни; и (вж. параграфи А30–А34)

   (б) Практикуващият професионален счетоводител, изпълняващ ангажимента е член на фирма, която е обект на МСУК 1,[1] или

[1] 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*

на други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба и отнасящи се до отговорностите на фирмата във връзка със системата ѝ за управление на качеството, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1. (Вж. параграфи А61–А66)

4. Всеобщо е мнението, 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 са неразделна част от висококачествените ангажименти за изразяване на сигурност. Професионалните счетоводители на публична практика са запознати с тези изисквания. В случай че компетентен практикуващ професионален счетоводител, който не е професионален счетоводител на публична практика, реши да заяви съответствие с настоящия или друг МСАИС, важно е да отчете, че настоящият МСАИС съдържа изисквания, които отразяват предварителното условие, посочено в предходния параграф.

Обхват

5. Настоящият МСАИС обхваща ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация, описани в *Международната рамка за ангажименти за изразяване на сигурност* (Рамка за изразяване на сигурност). Когато във връзка с конкретен ангажимент, по отношение на неговия предмет е приложим МСАИС, разглеждащ въпросния предмет, то този МСАИС се прилага наред с настоящия МСАИС. (Вж. параграфи А21–А22)

6. Не всички ангажименти, изпълнявани от практикуващи професионални счетоводители са ангажименти за изразяване на сигурност. Други често изпълнявани ангажименти, които не са ангажименти за изразяване на сигурност, дефинирани в параграф 12(а) (и следователно не са обект на разглеждане в настоящия МСАИС) включват:

   (а) ангажименти, обхванати от Международните стандарти за свързани по съдържание услуги (МССУ), например, ангажименти за договорени процедури или ангажименти за компилиране;[2]

[2] МССУ 4400 *Ангажименти за извършване на договорени процедури относно финансова информация* и МССУ 4410 (преработен) *Ангажименти за компилиране*

(б) изготвяне на данъчни декларации, при което не се изразява заключение за изразяване на сигурност; и

(в) ангажименти за предоставяне на консултантски услуги (или услуги по предоставяне на съвети), например, услуги по управленско и данъчно консултиране. (Вж. параграф А1)

7. Ангажиментът за изразяване на сигурност, изпълняван съгласно този МСАИС може да е част от по-голям ангажимент. При такива обстоятелства, настоящият МСАИС е приложим само по отношение на частта от ангажимента, касаеща изразяването на сигурност.

8. Следните ангажименти, които може да съответстват на описанието в параграф 12(а), не се считат за ангажименти за изразяване на сигурност от гледна точка на настоящия МСАИС:

(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 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.

Дата на влизане в сила

9. Настоящият МСАИС е в сила за ангажименти за изразяване на сигурност, при които докладът за изразяване на сигурност е с дата 15 декември 2015 г. или по-късно.

Цели

10. При изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност целите на практикуващия професионален счетоводител са:

    (а) да получи съобразно случая или разумна степен на сигурност, или ограничена степен на сигурност, относно това дали информацията за предмета не съдържа съществени неправилни отчитания;

    (б) да изрази заключение относно резултатите от измерването или оценяването на съответния предмет чрез писмен доклад, който предоставя заключение за изразяване или на разумна степен на сигурност, или на ограничена степен на сигурност, и описва базата за това заключение; (вж. параграф А2) и

    (в) да комуникира допълнително съгласно изискванията на настоящия МСАИС и на други приложими МСАИС.

11. Във всички случаи, в които не може да бъде получена съответно разумна степен на сигурност или ограничена степен на сигурност и квалифицираното заключение в доклада за изразяване на сигурност на практикуващия професионален счетоводител не е достатъчно при конкретните обстоятелства за целите на докладването до предвидените потребители, настоящият МСАИС изисква практикуващият професионален счетоводител да откаже изразяване на заключение или да се оттегли от ангажимента (или да се откаже от ангажимента), когато оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна разпоредба.

Дефиниции

12. За целите на настоящия МСАИС и други МСАИС, освен ако не е посочено друго, следните термини имат значението, посочено по-долу. (Вж. параграф А27)

    (а) Ангажимент за изразяване на сигурност — Ангажимент, при който практикуващият професионален счетоводител се стреми да получи подходящи и уместни доказателства, за да изрази заключение, чиято цел е да повиши степента на доверие на предвидените потребители, различни от отговорното лице, в информацията за предмета (т.е. резултата от измерването или оценяването на съответния предмет на ангажимента спрямо определени критерии). Резултатът от количествената оценка или измерването на предмета е информацията, която се получава в резултат от прилагането на критериите (виж също и Информация за предмета). Всеки ангажимент за изразяване на сигурност се класифицира в две измерения: (Вж. параграф А3)

(i) Като ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност или ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност:

- Ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност — Ангажимент за изразяване на сигурност, при който практикуващият професионален счетоводител намалява риска на ангажимента до приемливо ниско ниво съобразно конкретните обстоятелства на ангажимента като база за заключението на практикуващия професионален счетоводител. Заключението на практикуващия професионален счетоводител е изразено във форма, която представя мнението на практикуващия професионален счетоводител относно резултата от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо определени критерии.

- Ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност — Ангажимент за изразяване на сигурност, при който практикуващият професионален счетоводител намалява риска на ангажимента до ниво, което е приемливо съобразно конкретните обстоятелства на ангажимента, но където този риск е по-висок от риска при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, като база за изразяване на заключение във форма, която съобщава дали въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства на практикуващия професионален счетоводител е станал известен въпрос или въпроси, които да го накарат да счита, че информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на процедурите, изпълнявани при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, са по-ограничени в сравнение с тези, необходими при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, но са планирани така, че да бъде получена степен на сигурност, която според професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител, е смислена и съдържателна. За да бъде смислена и съдържателна, трябва да е вероятно, че степента на сигурност, получена от практикуващия професионален счетоводител ще повиши доверието на предвидените потребители в информацията за

предмета до степен, която да е очевидно по-висока от незначителна. (Вж. параграфи А3–А7)

(ii) Като ангажимент за удостоверяване на съответствие или директен ангажимент: (Вж. параграф А8)

- Ангажимент за удостоверяване на съответствие — Ангажимент за изразяване на сигурност, при който лице, различно от практикуващия професионален счетоводител, измерва или оценява съответния предмет спрямо критериите. Освен това, лице, различно от практикуващия професионален счетоводител, често представя получената в резултат информация за предмета във вид на доклад или изложение. В някои случаи обаче, информацията за предмета може да бъде представена от практикуващия професионален счетоводител в доклада за изразяване на сигурност. При ангажимент за удостоверяване на съответствие заключението на практикуващия професионален счетоводител адресира въпроса дали информацията за предмета не съдържа съществени неправилни отчитания. Заключението на практикуващия професионален счетоводител може да бъде формулирано чрез: (вж. параграфи А179, А181)

  i. съответния предмет и приложимите критерии;

  ii. информацията за предмета и приложимите критерии; или

  iii. изявление, направено от съответната страна или страни.

- Директен ангажимент — Ангажимент за изразяване на сигурност, при който практикуващият професионален счетоводител измерва или оценява съответния предмет спрямо приложимите критерии и представя получената в резултат информация за предмета като част от доклада за изразяване на сигурност или в приложение към него. При директен ангажимент заключението на практикуващия професионален счетоводител адресира отчетения резултат от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо критериите.

(б) Умения и техники за изразяване на сигурност — Тези умения и техники, отнасящи се до планирането, събирането на доказателства, оценяването на доказателствата, комуникирането и докладването, демонстрирани от практикуващия професионален счетоводител, предоставящ услуги по изразяване на сигурност, които се отличават от експертните знания и умения, отнасящи се до съответния предмет на всеки конкретен ангажимент за изразяване на сигурност и неговото измерване или оценяване. (Вж. параграф А9)

(в) Критерии — Еталоните (базите за сравнение), използвани за измерване или оценяване на съответния предмет. „Приложимите критерии" са критериите, използвани в конкретния ангажимент. (Вж. параграф А10)

(г) Обстоятелствата на ангажимента — Общият контекст, дефиниращ конкретния ангажимент, който включва: условията на ангажимента; характеристиките на съответния предмет, независимо дали става въпрос за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност или ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност; критериите за измерване или оценяване; информационните нужди на предвидените потребители; уместните характеристики на отговорното лице, на лицата, извършващи измерването или оценяването и на ангажиращата страна, както и средата, в която те функционират; други въпроси, например, събития, сделки или операции, условия и практики, които биха могли да имат съществен ефект върху ангажимента.

(д) Съдружник, отговорен за ангажимента — Съдружник или друго лице, назначено от фирмата, което носи отговорност за ангажимента и неговото изпълнение, както и за доклада за изразяване на сигурност, който се издава от името на фирмата, и което, в случай на необходимост, разполага със съответни правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган. Терминът „съдружник, отговорен за ангажимента" следва да се възприема, когато това е уместно, като отнасящ се и до лицата, изпълняващи еквивалентни функции в публичния сектор.

(е) Риск на ангажимента — Рискът практикуващият професионален счетоводител да изрази неподходящо заключение, когато информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания. (Вж. параграфи А11–А14)

(ж) Ангажираща страна — Страната(ите), която(които) ангажира(т) практикуващия професионален счетоводител да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност. (Вж. параграф А15)

(з) Екип по ангажимента — Всички съдружници и служители, осъществяващи ангажимента и всички други физически лица, които изпълняват процедури по ангажимента, с изключение на външни експерти на практикуващия професионален счетоводител.

(и) Доказателства — Информацията, използвана от практикуващия професионален счетоводител при достигане до заключението, което той прави. Доказателствата включват както информация, съдържаща се в съответните информационни системи, ако има такива, така и друга информация. За целите на МСАИС: (вж. параграфи А147–А153)

(i) Достатъчността на доказателствата е оценка за количеството на доказателствата;

(ii) Уместността на доказателствата е оценка за качеството на доказателствата.

(к) Фирма — Самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество, капиталово търговско дружество или друго предприятие на професионални счетоводители. Терминът „фирма” следва да се възприема, когато това е уместно, като отнасящ се и до еквивалентните структури в публичния сектор.

(л) Историческа финансова информация — Изразена чрез финансови категории информация за конкретно предприятие, която се получава основно от счетоводната му система и се отнася до икономически събития, възникнали в минали периоди от време, или до икономически условия и обстоятелства към определени моменти в миналото.

(м) Функция или звено „Вътрешен одит” – Функция или звено в предприятието, което извършва дейности по изразяване на сигурност и консултиране, разработени с цел оценяване и подобряване ефективността на процесите на предприятието за общо управление, управление на риска и вътрешен контрол.

(н) Предвидени потребители — Лице(а) или организация(ии) или група(и) лица или организации, които практикуващият професионален счетоводител очаква, че ще използват доклада за изразяване на сигурност. В някои случаи може да има

предвидени потребители, които са различни от тези, до които е адресиран докладът за изразяване на сигурност. (Вж. параграфи А16–А18, А37))

(о) Лице, извършващо измерване или оценяване — Лицето или лицата, които измерват или оценяват съответния предмет спрямо определените критерии. Лицето, извършващо измерването или оценяването притежава експертни знания и умения по съответния предмет. (Вж. параграфи А37, А39)

(п) Неправилно отчитане — Разлика между информацията за предмета и подходящото измерване или оценка на съответния предмет в съответствие с критериите. Неправилните отчитания могат да бъдат умишлени или неумишлени, количествени или качествени, като включват и пропуските.

(р) Неправилно докладване на даден факт (по отношение на друга информация) – Друга информация, която няма връзка с въпросите, засегнати в информацията за предмета или в доклада за изразяване на сигурност, която е посочена или представена неточно. Съществено неправилно докладване на даден факт може да компрометира достоверността на документа, съдържащ информацията за предмета.

(с) Друга информация — Информация (различна от информацията за предмета и доклада за изразяване на сигурност върху нея), която съгласно изискванията на законодателството, нормативна разпоредба или обичая е включена в документ, съдържащ информацията за предмета и доклада за изразяване на сигурност върху нея.

(т) Практикуващ професионален счетоводител — Лицето или лицата, изпълняващи ангажимента (обикновено съдружникът, отговорен за ангажимента, или други членове на екипа по ангажимента, или съобразно случая, фирмата). Когато настоящият МСАИС изрично има предвид дадено изискване или задължение да бъде изпълнено от съдружника, отговорен за ангажимента, вместо „практикуващ професионален счетоводител” се използва терминът „съдружник, отговорен за ангажимента”. (Вж. параграф А37)

(у) Експерт на практикуващия професионален счетоводител — физическо лице или организация, притежаващи експертни знания и умения в област, различна от изразяването на сигурност, чиято работа в тази област се използва от практикуващия професионален счетоводител за получаване на достатъчни и уместни доказателства. Експертът на практикуващия професионален счетоводител може да бъде или

вътрешен експерт (който е съдружник или служител, включително временно нает служител, на фирмата или на фирма, която е част от мрежа от фирми, на практикуващия професионален счетоводител), или външен експерт на практикуващия професионален счетоводител.

(ф) Професионална преценка — Прилагане на съответното обучение, познания и опит, в рамките на контекста, предвиден в стандартите за изразяване на сигурност и етичните стандарти, при вземането на информирани решения за насоката на действията, които са подходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента.

(х) Професионален скептицизъм — Нагласа или отношение, което включва подход на критическо мислене, запазване на повишено внимание спрямо условия, които биха могли да са индикация за възможно неправилно отчитане, както и критична оценка на доказателствата.

(ц) Отговорно лице — Лицето или лицата, отговорни за съответния предмет. (Вж. параграф А37)

(ч) Риск от съществено неправилно отчитане — Рискът, че информацията за предмета може да съдържа съществено неправилно отчитане преди ангажимента.

(ш) Информация за предмета — Резултатът от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо критериите, т.е. информацията, която се получава в резултат от прилагането на критериите спрямо съответния предмет. (Вж. параграф А19)

(щ) Съответен предмет — Явлението, което се измерва или оценява чрез прилагане на критериите.

13. За целите на настоящия МСАИС и други МСАИС, препратките по-долу в настоящия стандарт към „съответната(ите) страна(и)” следва да се разбират като „отговорното лице, лицето, извършващо измерването или оценяването или ангажиращата страна, съобразно конкретния случай”. (Вж. параграфи А20, А37)

Изисквания

Изпълнение на ангажименти за изразяване на сигурност в съответствие с МСАИС

Спазване на стандартите, които са приложими по отношение на ангажимента

14. Практикуващият професионален счетоводител следва да изпълнява изискванията на настоящия МСАИС и на МСАИС по конкретни предмети, които имат отношение към ангажимента.

15. Практикуващият професионален счетоводител не следва да заявява съответствие с настоящия или друг МСАИС, ако не е изпълнил изискванията на настоящия МСАИС и на всеки друг МСАИС, приложим по отношение на ангажимента. (Вж. параграфи А21–А22, А171)

Текст на МСАИС

16. Практикуващият професионален счетоводител следва да се е запознал с целия текст на даден МСАИС, включително с материалите за приложение и останалите пояснителни материали, за да разбира целите на стандарта и да прилага неговите изисквания по подходящ начин. (Вж. параграфи А23–А28)

Изпълнение на приложимите изисквания

17. При условията на следващия параграф, практикуващият професионален счетоводител следва да изпълнява всяко едно изискване на настоящия МСАИС и на всеки приложим МСАИС по конкретен предмет, освен ако при конкретните обстоятелства на ангажимента това изискване не е приложимо, тъй като е условно, а въпросното условие не е налице. Изискванията, които са приложими само по отношение на ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност или на ограничена степен на сигурност, са представени в табличен формат с буква „О” (ограничена степен на сигурност) или „Р” (разумна степен на сигурност) след номера на параграфа. (Вж. параграф А29)

18. При изключителни обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да прецени за необходимо да се отклони от приложимо изискване, съдържащо се в даден МСАИС. При такива обстоятелства практикуващият професионален счетоводител следва да изпълни алтернативни процедури, за да постигне целта на това изискване. Очаква се необходимост практикуващият професионален счетоводител да се отклони от приложимо изискване да възниква единствено когато изискването е да бъде приложена специфична

процедура, а при конкретните обстоятелства на ангажимента тази процедура би била неефикасна за постигане целта на въпросното изискване.

Непостигане на дадена цел

19. Ако дадена цел в настоящия МСАИС или в приложим МСАИС по конкретен предмет не може да бъде постигната, практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали това изисква практикуващият професионален счетоводител да модифицира заключението си или да се оттегли от ангажимента (когато оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна разпоредба). Непостигането на дадена цел, съдържаща се в приложим МСАИС, представлява съществен въпрос, изискващ документиране в съответствие с параграф 79 от настоящия МСАИС.

Етични изисквания

20. Практикуващият професионален счетоводител следва да изпълнява изискванията на разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност, или други професионални изисквания, или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни. (Вж. параграфи А30–А34, А60)

Приемане и продължаване на ангажименти и взаимоотношения

21. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва да се увери, че фирмените политики или процедури във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за изразяване на сигурност са били спазени от фирмата и следва да определи, че заключенията, до които е достигнато в това отношение, са подходящи.

22. Практикуващият професионален счетоводител следва да приема или продължава ангажимент за изразяване на сигурност, единствено когато: (вж. параграфи А30–А34)

    (а) практикуващият професионален счетоводител няма причина да счита, че приложимите етични изисквания, включително тези относно независимостта, няма да бъдат изпълнени;

    (б) практикуващият професионален счетоводител се е уверил, че тези лица, които ще изпълняват ангажимента, притежават, взети като цяло, подходящата компетентност и способности, включително да разполагат с достатъчно време да изпълнят ангажимента (вж. също параграф 32); и

(в) базата, върху която ще бъде изпълнен ангажиментът е договорена, като е:

(i) установено, че предварителните условия за ангажимент за изразяване на сигурност са налице (вж. също параграфи 24–26); и

(ii) потвърдено, че е налице общо разбиране между практикуващия професионален счетоводител и ангажиращата страна относно условията на ангажимента, включително отговорностите на практикуващия професионален счетоводител за докладване.

23. В случай че съдружникът, отговорен за ангажимента, получи информация, която може да накара фирмата да откаже ангажимента, ако информацията е била известна на фирмата преди тя да приеме или продължи взаимоотношението с клиента или конкретния ангажимент, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва своевременно да комуникира тази информация с фирмата, така че фирмата и съдружникът, отговорен за ангажимента, да могат да предприемат необходимите мерки.

Предварителни условия за ангажимент за изразяване на сигурност

24. За да се установи дали са налице предварителните условия за изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност, практикуващият професионален счетоводител следва, въз основа на предварителните знания за обстоятелствата на ангажимента и обсъжданията със съответната(ите) страна(и), да определи дали: (вж. параграфи А35–А36)

(а) ролите и отговорностите на съответните страни са подходящи при конкретните обстоятелства; и (вж. параграфи А37–А39)

(б) ангажиментът видимо притежава всички изброени по-долу характеристики:

(i) съответният предмет е подходящ; (вж. параграфи А40–А44)

(ii) критериите, които практикуващият професионален счетоводител очаква да бъдат използвани при изготвяне на информацията за предмета, са подходящи за обстоятелствата на ангажимента, включително, че видимо притежават следните характеристики: (вж. параграфи А45–А50)

- уместност;
- пълнота;

- надеждност;
- неутралност;
- разбираемост.

(iii) критериите, които практикуващият професионален счетоводител очаква да бъдат използвани при изготвяне на информацията за предмета, ще бъдат на разположение на предвидените потребители; (вж. параграфи А51–А52)

(iv) практикуващият професионален счетоводител очаква да е в състояние да получи доказателствата, които са необходими, за да подкрепят заключението на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграфи А53–А55)

(v) заключението на практикуващия професионален счетоводител, във форма, подходяща или за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, или за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, ще бъде включено в писмен доклад; и

(vi) рационална цел, включително, в случай на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, че практикуващият професионален счетоводител очаква да е в състояние да получи смислена и съдържателна степен на сигурност. (Вж. параграф А56)

25. В случай че предварителните условия за изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност не са налице, практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди въпроса с ангажиращата страна. Ако не могат да бъдат направени промени, така че предварителните условия да бъдат изпълнени, практикуващият професионален счетоводител не следва да приема ангажимента в качеството на ангажимент за изразяване на сигурност, освен ако това не се изисква от законодателството или нормативна разпоредба. Ангажимент, изпълнен при такива обстоятелства обаче, не съответства на изискванията на МСАИС. Съответно, практикуващият професионален счетоводител не следва да включва в доклада за изразяване на сигурност каквото и да е изявление, че ангажиментът е бил изпълнен в съответствие с настоящия МСАИС или който и да е друг или други МСАИС.

Ограничение в обхвата преди приемане на ангажимент

26. В случай че ангажиращата страна наложи ограничение в обхвата на работата на практикуващия професионален счетоводител в условията на предложен ангажимент за изразяване на сигурност, такова, че практикуващият професионален счетоводител счита, че ограничението

ще доведе до това той да откаже изразяване на заключение относно информацията за предмета, то тогава практикуващият професионален счетоводител не следва да приема този ангажимент като ангажимент за изразяване на сигурност, освен ако това не се изисква от законодателството или нормативна разпоредба. (Вж. параграф А156(в))

Договаряне условията на ангажимента

27. Практикуващият професионален счетоводител следва да договори с ангажиращата страна условията на ангажимента. Договорените условия на ангажимента следва да бъдат посочени с достатъчна степен на детайлност в писмо за ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение, писмено потвърждение или в закон или нормативна разпоредба. (Вж. параграфи А57–А58)

28. По отношение на повтарящи се ангажименти, практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали обстоятелствата изискват условията на ангажимента да бъдат преразгледани и дали е налице необходимост да се напомни на ангажиращата страна за съществуващите условия на ангажимента.

Приемане на промяна в условията на ангажимента

29. Практикуващият професионален счетоводител не следва да се съгласява с промяна в условията на ангажимента, когато за това няма разумно основание. Ако такава промяна все пак бъде направена, практикуващият професионален счетоводител не следва да пренебрегва доказателствата, получени преди промяната. (Вж. параграф А59)

Доклад за изразяване на сигурност, предписан от законодателството или нормативна разпоредба

30. В някои случаи, законодателството или нормативна разпоредба в съответната юрисдикция предписват структурата или формулировките в доклада за изразяване на сигурност. При такива обстоятелства практикуващият професионален счетоводител следва да оцени:

    (а) дали е възможно предвидените потребители да разберат погрешно заключението за изразяване на сигурност; и

    (б) ако това е така, дали допълнителни обяснения в доклада за изразяване на сигурност биха могли да смекчат евентуалното погрешно разбиране.

    В случай че практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че допълнителните обяснения в доклада за изразяване на сигурност не биха могли да смекчат евентуалното погрешно разбиране,

практикуващият професионален счетоводител не следва да приема ангажимента, освен ако това не се изисква от законодателството или нормативна разпоредба. Ангажимент, изпълнен в съответствие с подобен закон или нормативна разпоредба не съответства на изискванията на МСАИС. Съответно, практикуващият професионален счетоводител не следва да включва в доклада за изразяване на сигурност каквото и да е изявление, че ангажиментът е бил изпълнен в съответствие с настоящия МСАИС или който и да е друг или други МСАИС. (Вж. също параграф 71).

Управление на качеството

Характеристики на съдружника, отговорен за ангажимента

31. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва:

    (а) да е член на фирма, която прилага МСУК 1 или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1; (вж. параграфи А60–А66)

Ресурси за ангажимента

    (б) да определи, че достатъчни и подходящи ресурси за изпълнението на ангажимента са своевременно насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, вземайки под внимание естеството и обстоятелствата на ангажимента, политиките или процедурите на фирмата, както и промените, които биха могли да възникнат по време на ангажимента;

    (в) да притежава компетентност в уменията и техниките за изразяване на сигурност, развити чрез интензивно обучения и практическо прилагане; и (вж. параграф А60)

    (г) да притежава достатъчна компетентност по съответния предмет и неговото измерване или оценяване, за да може да поеме отговорност за заключението за изразяване на сигурност. (Вж. параграфи А67–А68)

32. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва: (вж. параграф А69)

    (а) да се е уверил, че тези лица, които ще изпълняват ангажимента, притежават, взети като цяло, подходящата компетентност и способности, включително да разполагат с достатъчно време, за да: (вж. параграфи А70–А71)

(i) изпълнят ангажимента в съответствие с уместните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

(ii) дадат възможност за издаването на доклад за изразяване на сигурност, който е подходящ при конкретните обстоятелства.

(б) да се е уверил, че практикуващият професионален счетоводител ще бъде в състояние да вземе участие в работата на:

(i) експерта на практикуващия професионален счетоводител, когато ще бъде използвана работата на такъв експерт; и (вж. параграфи А70–А71)

(ii) друг практикуващ професионален счетоводител, който не е част от екипа по ангажимента, когато ще бъде използвана работата по изразяване на сигурност на този практикуващ професионален счетоводител, (вж. параграфи А72–А73)

до степен, която ще бъде достатъчна, за да се поеме отговорност за заключението за изразяване на сигурност относно информацията за предмета.

Отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента

33. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва да поеме цялостната отговорност за управляването на качеството и постигане на качество на ангажимента, както и участие в достатъчна степен и по подходящ начин през целия ангажимент. Това включва отговорност за:

(а) това да се увери, че фирмените политики или процедури във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за изразяване на сигурност са били спазени;

(б) планирането и изпълнението на ангажимента (включително подходящо ръководство и надзор над членовете на екипа по ангажимента) в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания;

(в) извършването на прегледи в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, както и преглеждане на документацията по ангажимента преди или на датата на доклада за изразяване на сигурност; (вж. параграф А74)

(г) воденето на подходяща документация за ангажимента, с цел осигуряване на доказателства за постигане на целите на

практикуващия професионален счетоводител, както и за това че ангажиментът е изпълнен в съответствие с уместните МСАИС и приложимите законови и регулаторни изисквания; и

(д) предприемането на подходящи консултации от страна на екипа за ангажимента по трудни или спорни въпроси.

34. По време на целия ангажимент съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да запази повишено внимание, посредством наблюдения и отправяне при необходимост на проучващи запитвания, за доказателства за нарушения на приложимите етични изисквания от страна на членове на екипа по ангажимента. Ако посредством системата на фирмата за управление на качеството или по друг начин вниманието на съдружника, отговорен за ангажимента, бъде привлечено от въпроси, сочещи, че членове на екипа по ангажимента са нарушили приложими етични изисквания, съдружникът, отговорен за ангажимента, консултирайки се с други лица във фирмата, следва да определи подходящите действия.

35. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва да вземе под внимание информацията от процеса на фирмата за текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, комуникирана от фирмата и в случай че е приложимо, от други фирми от мрежата, и дали информацията би могла да окаже влияние върху ангажимента да изразяване на сигурност.

Преглед за качеството на ангажимента

36. По отношение на тези ангажименти, за които преглед за качеството на ангажимента се изисква в съответствие с МСУК 1 или с политиките или процедурите на фирмата съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да обсъди съществените въпроси и съществените преценки, възникващи и направени по време на ангажимента, с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента и да не поставя дата на доклада за изразяване на сигурност преди приключването на този преглед.[3]

(а) съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за обсъждането на съществени въпроси, възникващи по време на ангажимента, с лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента и да не поставя дата на доклада за изразяване на сигурност преди приключването на този преглед; и

[3] МСУК 2, *Прегледи за качеството на ангажимента*

(б) лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, следва да оцени обективно съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, както и доказателствата, до които е достигнато при формулиране на доклада за изразяване на сигурност. Тази оценка следва да включва: (вж. параграф А75)

(i) обсъждане на съществени въпроси със съдружника, отговорен за ангажимента;

(ii) преглед на информацията за предмета и предложения доклад за изразяване на сигурност;

(iii) преглед на избрана документация по ангажимента, отнасяща се до съществените преценки, направени от екипа по ангажимента и заключенията, до който е достигнал той; и

(iv) оценка на заключенията, до които е достигнато при формулиране на доклада за изразяване на сигурност, и преценка дали предложеният доклад за изразяване на сигурност е подходящ.

Професионален скептицизъм, професионална преценка, умения и техники за изразяване на сигурност

37. Практикуващият професионален счетоводител следва да планира и изпълнява ангажимента с професионален скептицизъм, отчитайки, че е възможно да съществуват обстоятелства, които да са причина информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания. (Вж. параграфи А76–А80)

38. Практикуващият професионален счетоводител следва да използва професионална преценка при планирането и изпълнението на ангажимента за изразяване на сигурност, включително при определянето на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите. (Вж. параграфи А81–А85)

39. Практикуващият професионален счетоводител следва да прилага умения и техники за изразяване на сигурност, като част от повтарящия се, систематичен процес на изпълнение на ангажимента.

Планиране и изпълнение на ангажимента

Планиране

40. Практикуващият професионален счетоводител следва да планира ангажимента така, че той да бъде изпълнен по един ефективен начин, включително да определи обхвата, времето на изпълнение и ръководството на ангажимента, както и естеството, времето на

изпълнение и обхвата на планираните процедури, които са необходими, за да бъде постигната целта на практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграфи А86–А89)

41. Практикуващият професионален счетоводител следва да реши дали критериите са подходящи с оглед обстоятелствата на ангажимента, включително дали притежават видимо характеристиките, идентифицирани в параграф 24(б)(ii).

42. Ако след приемането на ангажимента бъде установено, че едно или повече предварителни условия за ангажимента за изразяване на сигурност не са налице, практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди въпроса със съответната(ите) страна(и) и да реши:

    (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.

43. 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 следва да обмисли 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 следва да изрази квалифицирано или отрицателно заключение, или да откаже изразяване на заключение, в зависимост от това какво е подходящо при конкретните обстоятелства. (Вж. параграфи А90–А91)

Ниво на същественост

44. Практикуващият професионален счетоводител следва да вземе под внимание нивото на същественост, когато: (вж. параграфи А92–А100)

    (а) планира и изпълнява ангажимент за изразяване на сигурност, включително когато определя естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите; и

    (б) оценява дали информацията за предмета не съдържа съществени неправилни отчитания.

Разбиране за съответния предмет и други обстоятелства, свързани с ангажимента

45. Практикуващият професионален счетоводител следва да отправи проучващи запитвания до съответната(ите) страна(и) относно това:

    (а) дали са им известни действителни случаи, подозрения или твърдения за умишлени неправилни отчитания или неспазване на законодателството и нормативните разпоредби, касаещи информацията за предмета; (вж. параграф А101-А102)

    (б) дали отговорното лице има звено за вътрешен одит и ако това е така, практикуващият професионален счетоводител следва да отправи допълнителни проучващи запитвания, за да придобие разбиране за дейността и основните констатации на звеното за вътрешен одит във връзка с информацията за предмета; и

    (в) дали отговорното лице е използвало експерти при изготвянето на информацията за предмета.

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**
46 О. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за съответния предмет и други обстоятелства, свързани с ангажимента, достатъчно, за да: (а) даде възможност на практикуващия професионален счетоводител да идентифицира области, в които е вероятно да възникне съществено неправилно отчитане в информацията за предмета; и (б) предостави по този начин база за разработване и изпълнение на процедури за адресиране на областите, идентифицирани в параграф 46 О(а) и получаване на ограничена степен на сигурност, която да подкрепи заключението на практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграфи А101–А105, А108)	46 Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за съответния предмет и други обстоятелства, свързани с ангажимента, достатъчно, за да: (а) даде възможност на практикуващия професионален счетоводител да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания в информацията за предмета; и (б) предостави по този начин база за разработване и изпълнение на процедури в отговор на оценените рискове за получаване на разумна степен на сигурност, която да подкрепи заключението на практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграфи А101–А104, А108)
47 О. При придобиване на разбиране за съответния предмет и други обстоятелства, свързани с	47 Р. При придобиване на разбиране за съответния предмет и други обстоятелства, свързани с ангажимента съгласно параграф 46 Р, практикуващият професионален счетоводител

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
ангажимента съгласно параграф 46 О, практикуващият професионален счетоводител следва да вземе под внимание процеса, използван за изготвяне на информацията за предмета. (Вж. параграф А107)	следва да придобие разбиране за вътрешния контрол върху изготвянето на информацията за предмета, имащ отношение към ангажимента. Това включва оценка на разработването на тези контроли, имащи отношение към ангажимента, и оценяване дали те са били внедрени чрез изпълнение на процедури в допълнение към проучващите запитвания към персонала, отговарящ за информацията за предмета. (Вж. параграф А106)

Получаване на доказателства

Преценяване на риска и процедури в отговор на рисковете

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
48 О. На базата на разбирането на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграф 46 О), практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А109–А113) (а) да идентифицира области, в които е вероятно да възникне съществено неправилно отчитане в информацията за предмета; и (б) да разработи и изпълни процедури, за да адресира областите, идентифицирани съгласно параграф 48	48 Р. На базата на разбирането на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграф 46 Р), практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А109–А111) (а) да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания в информацията за предмета; и (б) да разработи и изпълни процедури, за да отговори на оценените рискове и да получи разумна степен на сигурност,

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**
О(а) и да получи ограничена степен на сигурност, която да подкрепи заключението на практикуващия професионален счетоводител.	която да подкрепи заключението на практикуващия професионален счетоводител. Наред с другите процедури във връзка с информацията за предмета, които са подходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента, процедурите на практикуващия професионален счетоводител следва да включват получаване на достатъчни и уместни доказателства относно оперативната ефективност на съответните контроли върху информацията за предмета, когато: (i) оценката на практикуващия професионален счетоводител относно рисковете от съществени неправилни отчитания включва очакване, че контролите функционират ефективно, или (ii) процедурите, различни от тестването на контролите, не могат

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**
	сами по себе си да осигурят достатъчни и уместни доказателства.
Определяне дали са необходими допълнителни процедури при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност	Преразглеждане оценката за риска при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност
49 О. Ако на практикуващия професионален счетоводител стане известен въпрос или въпроси, които карат практикуващия професионален счетоводител да счита, че е възможно информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни допълнителни процедури, за да получи допълнителни доказателства, до момента, в който практикуващият професионален счетоводител е в състояние: (вж. параграфи А113–А118) (а) да заключи, че не е вероятно този въпрос да е причина информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания; или (б) да реши, че въпросът или въпросите са причина информацията за предмета да съдържа	49 Р. Оценката на практикуващия професионален счетоводител за рисковете от съществено неправилно отчитане в информацията за предмета може да се промени в хода на ангажимента с получаването на допълнителни доказателства. При обстоятелства, при които практикуващият професионален счетоводител получи доказателство, което не е в съответствие с доказателствата, върху които практикуващият професионален счетоводител е базирал първоначално оценката си за рисковете от съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да преразгледа тази оценка и съответно да модифицира планираните процедури. (Вж. параграф А113)

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
съществени неправилни отчитания.	

46.

47.

48.

49.

50. Когато разработва и изпълнява процедурите, практикуващият професионален счетоводител следва да прецени уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство. В случай че:

    (а) доказателствата, получени от един източник, не съответстват на доказателствата, получени от друг; или

    (б) практикуващият професионален счетоводител има съмнения относно надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство,

    практикуващият професионален счетоводител следва да реши какви промени или допълнения към процедурите са необходими, за да бъде разрешен въпросът и следва да прецени ефекта от този въпрос, ако има такъв, върху други аспекти на ангажимента.

51. Практикуващият професионален счетоводител следва да натрупва некоригираните неправилни отчитания, идентифицирани по време на ангажимента, с изключение на тези, които са очевидно незначителни. (Вж. параграфи А119–А120)

Работа, изпълнена от експерт на практикуващия професионален счетоводител

52. Когато ще бъде използвана работа на експерт на практикуващия професионален счетоводител, практикуващият професионален счетоводител следва също така: (вж. параграфи А121–А125)

    (а) да оцени дали експертът на практикуващия професионален счетоводител разполага с необходимата компетентност, способности и обективност за целите на практикуващия професионален счетоводител. В случай че става въпрос за външен експерт на практикуващия професионален счетоводител, оценяването на обективността следва да включва проучващи запитвания относно интереси/участия и

взаимоотношения, които биха могли да породят заплаха за обективността на експерта; (вж. параграфи А126–А129)

(б) да придобие достатъчно разбиране за областта на експертните знания и умения на експерта на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграфи А130–А131)

(в) да договори с експерта на практикуващия професионален счетоводител естеството, обхвата и целите на работата на този експерт; и (вж. параграфи А132–А133)

(г) да оцени адекватността на работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител за целите на практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграфи А134–А135)

Работа, изпълнена от друг практикуващ професионален счетоводител, експерт на отговорното лице или на лицето, извършващо измерването или оценяването, или вътрешен одитор (Вж. параграф А136)

53. Когато ще бъде използвана работата на друг практикуващ професионален счетоводител, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали тази работа е подходяща за целите на практикуващия професионален счетоводител.

54. Ако информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство, е изготвена с помощта на работата на експерт на отговорното лице или на лицето, извършващо измерването или оценяването, практикуващият професионален счетоводител следва, до степента, в която това е необходимо, като се има предвид значимостта на работата на този експерт за целите на практикуващия професионален счетоводител:

(а) да оцени компетентността, способностите и обективността на този експерт;

(б) да придобие разбиране за работата на този експерт; и

(в) да оцени уместността на работата на този експерт в качеството на доказателство.

55. В случай че практикуващият професионален счетоводител планира да използва работа на звеното за вътрешен одит, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени следното:

(а) степента, в която организационният статут и съответните политики и процедури на звеното за вътрешен одит подкрепят обективността на вътрешните одитори;

(б) нивото на компетентност на звеното за вътрешен одит;

(в) дали звеното за вътрешен одит прилага систематичен и дисциплиниран подход, включително управление на качеството; и

(г) дали работата на звеното за вътрешен одит е подходяща за целите на ангажимента.

Писмени изявления

56. Практикуващият професионален счетоводител следва да изиска от съответната(ите) страна(и):

(а) писмено изявление, че е(са) предоставила(и) на практикуващия професионален счетоводител цялата информация, известна на съответната(ите) страна(и) и имаща отношение към ангажимента. (вж. параграфи А54–А55 и А137–А139)

(б) писмено изявление, потвърждаващо измерването или оценяването на съответния предмет спрямо приложимите критерии, включително, че всички уместни въпроси са отразени в информацията за предмета.

57. Ако в допълнение към изисканите изявления практикуващият професионален счетоводител реши, че е необходимо да получи едно или повече писмени изявления, които да подкрепят други доказателства, имащи отношение към информацията за предмета, практикуващият професионален счетоводител следва да изиска тези други писмени изявления.

58. Когато писмените изявления се отнасят до въпроси, които са съществени за информацията за предмета, практикуващият професионален счетоводител следва:

(а) да оцени тяхната логичност и съответствие с други получени доказателства, включително други изявления (устни или писмени); и

(б) да прецени дали може да се очаква лицата, правещи тези изявления, да са добре информирани по конкретните въпроси.

59. Датата на писмените изявления следва да е възможно най-близо до, но не и след, датата на доклада за изразяване на сигурност.

Поисканите писмени изявления не са предоставени или не са надеждни

60. В случай че едно или повече от поисканите писмени изявления не бъдат предоставени или практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че са налице достатъчно съмнения относно компетентността, почтеността, етичните ценности или старанието на лицата, предоставящи писмените изявления, или че писмените

изявления не са надеждни в някакво друго отношение, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграф А140)

(а) да обсъди въпроса със съответната(ите) страна(и);

(б) да преоцени почтеността на лицата, от които са поискани или получени писмените изявления и да оцени ефекта, който това би могло да има върху надеждността на изявленията (устни или писмени) и доказателствата по принцип; и

(в) да предприеме подходящи мерки, включително да определи възможния ефект върху заключението в доклада за изразяване на сигурност.

Последващи събития

61. Когато имат отношение към ангажимента, практикуващият професионален счетоводител следва да вземе под внимание ефекта върху информацията за предмета и върху доклада за изразяване на сигурност от събития до датата на доклада за изразяване на сигурност, както и да реагира адекватно на факти, станали му известни след датата на доклада за изразяване на сигурност, когато те са от такова естество, че ако бяха известни на практикуващия професионален счетоводител към тази дата, биха могли да накарат практикуващия професионален счетоводител да измени доклада за изразяване на сигурност. Степента, в която ще бъдат взети под внимание последващите събития, зависи от потенциала на тези събития да окажат влияние върху информацията за предмета и върху уместността на заключението на практикуващия професионален счетоводител. Практикуващият професионален счетоводител обаче не носи отговорност за изпълнението на каквито и да е процедури по отношение на информацията за предмета след датата на доклада за изразяване на сигурност. (Вж. параграфи А141–А142)

Друга информация

62. Когато документите, съдържащи информацията за предмета и доклада за изразяване на сигурност върху нея включват и друга информация, практикуващият професионален счетоводител следва да се запознае с тази друга информация, за да идентифицира съществени несъответствия, ако има такива, с информацията за предмета или с доклада за изразяване на сигурност и ако след като се е запознал с тази друга информация практикуващият професионален счетоводител: (вж. параграф А143)

(а) идентифицира съществено несъответствие между тази друга информация и информацията за предмета или доклада за изразяване на сигурност; или

(б) узнае за съществено неправилно докладване на даден факт в тази друга информация, който няма връзка с въпросите, съдържащи се в информацията за предмета и доклада за изразяване на сигурност,

практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди този въпрос със съответната(ите) страна(и) и при необходимост да предприеме други целесъобразни действия.

Описание на приложимите критерии

63. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали информацията за предмета прави подходяща препратка или описва по подходящ начин приложимите критерии. (Вж. параграфи А144–А146)

Формиране на заключение за изразяване на сигурност

64. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени достатъчността и уместността на получените доказателства в контекста на ангажимента и ако при конкретните обстоятелства е необходимо да се опита да получи допълнителни доказателства. Практикуващият професионален счетоводител следва да вземе под внимание всички уместни доказателства, независимо дали те изглежда, че потвърждават или противоречат на измерването или оценката на съответния предмет спрямо приложимите критерии. В случай че практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи необходимите допълнителни доказателства, практикуващият професионален счетоводител следва да прецени последствията от това за заключението на практикуващия професионален счетоводител съгласно параграф 65. (Вж. параграфи А147–А153)

65. Практикуващият професионален счетоводител следва да формира заключение относно това дали информацията за предмета не съдържа съществени неправилни отчитания. При формиране на това заключение практикуващият професионален счетоводител следва да вземе под внимание заключението на практикуващия професионален счетоводител съгласно параграф 64 относно достатъчността и уместността на получените доказателства и оценката относно това дали некоригираните неправилни отчитания, поотделно или взети като съвкупност, са съществени. (Вж. параграфи А119-А120 и А154–А155)

66. Ако практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, налице е ограничение в

обхвата и практикуващият професионален счетоводител следва в зависимост от случая да изрази квалифицирано заключение, да откаже изразяване на заключение или да се оттегли от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна разпоредба. (Вж. параграфи А156–А158)

Изготвяне на доклад за изразяване на сигурност

67. Докладът за изразяване на сигурност следва да е в писмен вид и да съдържа ясно изразяване на заключението на практикуващия професионален счетоводител относно информацията за предмета. (Вж. параграфи А2, А159–А161)

68. Заключението на практикуващия професионален счетоводител следва да 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 следва ясно да 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. (Вж. параграфи А159–А161)

Съдържание на доклада за изразяване на сигурност

69. Докладът за изразяване на сигурност следва като минимум да включва следните основни елементи:

    (а) наименование, което ясно да посочва, че докладът е независим доклад за изразяване на сигурност; (вж. параграф А162)

    (б) адресат; (вж. параграф А163)

    (в) идентификация или описание на степента на сигурност, получена от практикуващия професионален счетоводител, информацията за предмета и когато това е уместно, съответния предмет. Когато заключението на практикуващия професионален счетоводител е изразено чрез изявление, направено от съответната(ите) страна(и), това изявление следва да е приложено към доклада за изразяване на сигурност, да е възпроизведено в доклада за изразяване на сигурност или да е обект на препратка в доклада за изразяване на сигурност към източник, който е на разположение на предвидените потребители; (вж. параграф А164)

(г) идентификация на приложимите критерии; (вж. параграф А165)

(д) когато това е уместно, описание на съществени вътрешноприсъщи ограничения, свързани с измерването или оценяването на съответния предмет спрямо приложимите критерии; (вж. параграф А166)

(е) когато приложимите критерии са разработени със специална цел, изявление, привличащо вниманието на запознаващите се с доклада лица към този факт и че в резултат на това информацията за предмета може да не е подходяща за други цели; (вж. параграфи А167–А168)

(ж) изявление, което да идентифицира отговорното лице и лицето, извършващо измерването или оценяването, ако са различни от отговорното лице, както и да опише техните отговорности и отговорностите на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграф А169)

(з) изявление, че ангажиментът е изпълнен в съответствие с настоящия МСАИС или, когато е налице МСАИС по конкретния предмет, в съответствие с този МСАИС; (вж. параграфи А170–А171)

(и) изявление, че фирмата, на която практикуващият професионален счетоводител е член, прилага МСУК 1 или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1. В случай че практикуващият счетоводител не е професионален счетоводител, изявлението следва да идентифицира професионалните изисквания или изискванията, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1; (вж. параграф А172)

(к) изявление, че практикуващият професионален счетоводител спазва изискванията за независимост и другите етични изисквания на Кодекса на СМСЕС или други професионални изисквания, или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност. В случай че практикуващият счетоводител не е професионален счетоводител, изявлението следва да идентифицира приложените професионални изисквания или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба,

които са като минимум толкова взискателни, колкото разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност; (вж. параграф А173)

(л) обобщена информация за извършената работа като база за заключението на практикуващия професионален счетоводител. Когато става въпрос за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, информацията за естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури е от съществено значение за разбирането на заключението на практикуващия професионален счетоводител. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност обобщената информация за извършената работа следва да посочва, че:

(i) процедурите, изпълнявани при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, се различават по своето естество и време на изпълнение и са с по-малък обхват в сравнение с процедурите при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност; и

(ii) поради това, степента на сигурност, получавана при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност е значително по-ниска отколкото степента на сигурност, която би била получена, ако се изпълняваше ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност; (Вж. параграфи А6, А174–А178)

(м) Заключението на практикуващия професионален счетоводител: (вж. параграфи А2, А179–А181)

(i) когато това е уместно, заключението следва да информира предвидените потребители за контекста, в който трябва да се възприема заключението на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграф А180)

(ii) при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност заключението следва да бъде изразено в положителна форма; (вж. параграф А179)

(iii) при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност заключението следва да бъде изразено във форма, която информира дали на практикуващия професионален счетоводител е станал известен въпрос или въпроси, които да го накарат да счита, че информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания; (вж. параграф А181)

(iv) заключението съгласно точка (ii) или (iii) следва да бъде формулирано с помощта на изрази, които са подходящи с

оглед на съответния предмет и приложимите критерии при конкретните обстоятелства на ангажимента и да бъде изразено чрез: (вж. параграф А182)

- съответния предмет и приложимите критерии;
- информацията за предмета и приложимите критерии; или
- изявление, направено от съответната(ите) страна(и).

(v) когато практикуващият професионален счетоводител изразява модифицирано заключение, докладът за изразяване на сигурност следва да съдържа:

- раздел, предоставящ описание на въпроса или въпросите, които са станали причина за модифицирането; и
- раздел, съдържащ модифицираното заключение на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграф А183)

(н) подпис на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграф А184)

(о) дата на доклада за изразяване на сигурност . Датата на доклада за изразяване на сигурност не следва да предшества датата, на която:

i. практикуващият професионален счетоводител е получил доказателствата, на които се основава заключението на практикуващия професионален счетоводител, включително доказателствата, че лицата с признати правомощия са потвърдили, че поемат отговорност относно информацията за предмета; и

ii. когато в съответствие с МСУК 1 или с политиките или процедурите на фирмата се изисква преглед за качеството на ангажимента, прегледът за качеството на ангажимента е завършен. (вж. параграф А185)

(п) мястото в юрисдикцията, където практикуващият професионален счетоводител практикува.

Препратка към експерта на практикуващия професионален счетоводител в доклада за изразяване на сигурност

70. В случай че практикуващият професионален счетоводител се позовава на работата на негов експерт в доклада за изразяване на сигурност, формулировката на този доклад не следва да навежда на мисълта, че

отговорността на практикуващия професионален счетоводител за заключението, изразено в доклада е намалена поради участието на експерта. (Вж. параграфи А186–А188)

Доклад за изразяване на сигурност, предписан от законодателството или нормативна разпоредба

71. В случай че законодателството или нормативна разпоредба изисква от практикуващия професионален счетоводител да използва конкретен формат или формулировка на доклада за изразяване на сигурност, докладът за изразяване на сигурност следва да препраща към настоящия или друг МСАИС само ако съдържа, като минимум, всеки от елементите, посочени в параграф 69.

Немодифицирани и модифицирани заключения

72. Практикуващият професионален счетоводител следва да изрази немодифицирано заключение, когато достигне до заключение:

    (а) в случай на ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, че информацията за предмета е изготвена във всички съществени аспекти в съответствие с приложимите критерии; или

    (б) в случай на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, че на базата на изпълнените процедури и получените доказателства на практикуващия професионален счетоводител не е станал известен въпрос или въпроси, които да го накарат да счита, че информацията за предмета не е изготвена във всички съществени аспекти в съответствие с приложимите критерии.

73. В случай че практикуващият професионален счетоводител счете за необходимо:

    (а) да привлече вниманието на предвидените потребители към въпрос, представен или оповестен в информацията за предмета, който съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител е от такава значимост, че е фундаментален за разбирането на предвидените потребители относно информацията за предмета (параграф за обръщане на внимание); или

    (б) да комуникира въпрос, който не е представен или оповестен в информацията за предмета и който съгласно преценката на практикуващия професионален счетоводител има отношение към разбирането на предвидените потребители за ангажимента, отговорностите на практикуващия

професионален счетоводител или доклада за изразяване на сигурност (параграф по други въпроси)

и това не е забранено от законодателството или нормативна разпоредба, практикуващият професионален счетоводител следва да извърши това в параграф в доклада за изразяване на сигурност с подходящо заглавие, който ясно да посочва, че заключението на практикуващия професионален счетоводител не е модифицирано по отношение на този въпрос. Когато става въпрос за параграф за обръщане на внимание, този параграф следва да препраща единствено към информация, която е представена или оповестена в информацията за предмета.

74. Практикуващият професионален счетоводител следва да изрази 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 (вж. параграф 66). В такива случаи практикуващият професионален счетоводител следва да изрази квалифицирано заключение или да откаже изразяване на заключение;

(б) когато съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания. В такива случаи практикуващият професионален счетоводител следва да изрази квалифицирано или отрицателно заключение. (Вж. параграф А191)

75. Практикуващият професионален счетоводител следва да изрази квалифицирано заключение, когато съгласно професионалната му преценка ефектът или възможният ефект от даден въпрос не е толкова съществен и всеобхватен, че да изисква отрицателно заключение или отказ от изразяване на заключение. Квалифицираното заключение следва да бъде изразено с фрази като „с изключение на" ефекта или възможния ефект от въпроса, за който се отнася квалификацията. (Вж. параграфи А189–А190)

76. В случай че практикуващият професионален счетоводител изразява модифицирано заключение поради ограничение в обхвата, но му е известен също и въпрос или въпроси, които са причина информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да включи в доклада за изразяване на сигурност ясно описание както на ограничението в обхвата, така и на въпроса или въпросите, които са причина информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания.

77. Когато изявлението, направено от съответната(ите) страна(и) идентифицира и коректно обяснява, че информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва или:

    (а) да изрази квалифицирано или отрицателно заключение, формулирано чрез съответния предмет и приложимите критерии; или

    (б) в случай че условията на ангажимента изрично изискват да формулира заключението си чрез изявление, направено от съответната(ите) страна(и), да изрази неквалифицирано заключение, но да включи в доклада за изразяване на сигурност параграф за обръщане на внимание, препращащ към изявлението, направено от съответната(ите) страна(и), което идентифицира и коректно обяснява, че информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания. (Вж. параграф А192)

Други отговорности във връзка с комуникирането

78. Практикуващият професионален счетоводител следва да прецени 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. (Вж. параграф А193- А199)

Документация

79. Практикуващият професионален счетоводител следва своевременно да изготви документацията на ангажимента, осигуряваща информация за базата за доклада за изразяване на сигурност, която е достатъчна и уместна, за да даде възможност на опитен практикуващ професионален счетоводител без предходна връзка с ангажимента да разбере: (вж. параграфи А200–А204)

    (а) естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, изпълнени, за да бъдат спазени изискванията на съответния МСАИС 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.

80. В случай че практикуващият професионален счетоводител идентифицира информация, която не съответства на окончателното заключение на практикуващия професионален счетоводител във връзка със съществен въпрос, практикуващият професионален счетоводител следва да документира начина, по който е адресирал това несъответствие.

81. Практикуващият професионален счетоводител следва да окомплектова документацията по ангажимента в досие на ангажимента и да приключи административния процес по окомплектоване на окончателното досие на ангажимента своевременно след датата на доклада за изразяване на сигурност. (Вж. параграфи А205–А206)

82. След като окомплектоването на окончателното досие на ангажимента бъде приключено, практикуващият професионален счетоводител не следва да заличава или унищожава документация по ангажимента от каквото и да е естество преди изтичане на периода за нейното съхранение. (Вж. параграф А207)

83. В случай че практикуващият професионален счетоводител счете за необходимо да промени съществуващата документация по ангажимента или да добави към нея нови документи, след като окомплектоването на окончателното досие на ангажимента е приключено, практикуващият професионален счетоводител следва, независимо от естеството на изменението или добавянето, да документира:

    (а) конкретните причини за изменението или добавянето; и

    (б) кога и от кого те са извършени и прегледани.

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Въведение (Вж. параграф 6)

А1. При ангажимент за предоставяне на консултантски услуги практикуващият професионален счетоводител използва техническите си умения, образование, наблюдения, опит и познания. 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.

Цели

Ангажименти, при които информацията за предмета обхваща редица аспекти (Вж. параграфи 10, 65, 69(м))

А2. Когато информацията за предмета се състои от редица аспекти, възможно е по всеки един аспект да бъдат предоставени отделни заключения. Не е задължително всички тези отделни заключения да се отнасят до една и съща степен на сигурност. По-скоро, всяко заключение се изразява във формата, която е подходяща или за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, или за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Когато се предоставят отделни заключения, препратките в настоящия МСАИС към заключението в доклада за изразяване на сигурност касаят всяко едно заключение.

Дефиниции

Естество, време на изпълнение и обхват на процедурите при ангажименти за изразяване на разумна и на ограничена степен на сигурност (Вж. параграф 12(а)(i))

А3. Тъй като степента на сигурност, получавана при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност е по-ниска, отколкото тази при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, процедурите, които практикуващият професионален счетоводител изпълнява при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност се различават по своето естество и време на изпълнение и са по-малки по обхват в сравнение с процедурите, изпълнявани при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Основните различия между процедурите при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност и ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност включват:

(а) Акцентът, който се поставя върху естеството на различните процедури като източник на доказателства, вероятно ще е различен в зависимост от обстоятелствата на ангажимента. Така например, практикуващият професионален счетоводител може да прецени, че при конкретните обстоятелства на ангажимент за

изразяване на ограничена степен на сигурност е подходящо да постави сравнително по-голямо ударение върху проучващите запитвания до персонала на предприятието и аналитичните процедури, а сравнително по-малко ударение, ако изобщо има такова, върху тестването на контролите и получаването на доказателства от външни източници, отколкото в случай на ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

(б) При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител може:

- да подбере по-малък брой обекти за проверка; или
- да изпълни по-малък брой процедури (например, да изпълни единствено аналитични процедури при обстоятелства, при които в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност би изпълнил както аналитични, така и други процедури).

(в) При ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност аналитичните процедури, които се изпълняват в отговор на риска на ангажимента, включват разработване на очаквания, които да са достатъчно точни, за да идентифицират съществени неправилни отчитания. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност аналитичните процедури биха могли да бъдат разработени, по-скоро за да подкрепят очаквания относно посоката на тенденциите, взаимовръзките и съотношенията, а не за да идентифицират неправилни отчитания със степента на точност, която се очаква при един ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

(г) Освен това, когато бъдат идентифицирани значителни колебания, взаимоотношения или различия, подходящи доказателства в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност биха могли да бъдат получени чрез отправяне на проучващи запитвания и преценяване на отговорите в светлината на известните обстоятелства на ангажимента.

(д) Наред с това, при изпълнение на аналитични процедури в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител може да използва примерно данни, които са обобщени в по-голяма степен, например тримесечни, а не месечни данни или да използва данни, които не са били обект на отделни процедури за тестване на тяхната надеждност, в сравнение с ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

Степен на сигурност, която е смислена и съдържателна (Вж. параграфи 12(а)(i)(б), 47 О)

А4. Степента на сигурност, която практикуващият професионален счетоводител планира да получи обикновено не се поддава на количествено изразяване и това дали тя е смислена и съдържателна е въпрос на професионална преценка на практикуващия професионален счетоводител при конкретните обстоятелства на ангажимента. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, които са по-ограничени в сравнение с тези, необходими при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, но независимо от това са планирани с оглед получаване на степен на сигурност, която 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. (Вж. също параграфи А16–А18)

А5. Сред целия диапазон на всички ангажименти 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.

А6. Доколкото степента на сигурност, получена от практикуващия професионален счетоводител в ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност варира, докладът на практикуващия професионален счетоводител съдържа обобщена информация за изпълнените процедури, отчитайки, че информацията относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури е важна за разбирането на заключението на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграфи 69(л) и А174–А178).

А7. Някои от факторите, които биха могли да са от значение при определяне какво представлява смислена и съдържателна степен на сигурност при конкретен ангажимент, включват, например:

- характеристиките на съответния предмет и критериите, както и това дали съществуват МСАИС по конкретния предмет;

- указанията и други индикации от ангажиращата страна относно естеството на сигурността, която ангажиращата страна очаква практикуващият професионален счетоводител да получи. Така например, условията на ангажимента може да уговарят конкретни процедури, които ангажиращата страна счита за необходими или конкретни аспекти на информацията за предмета, върху които ангажиращата страна би желала практикуващият професионален счетоводител да фокусира изпълняваните от него процедури. Практикуващият професионален счетоводител обаче може да прецени, че за събиране на достатъчни и уместни доказателства, с оглед получаване на смислена и съдържателна степен на сигурност, са необходими други процедури;
- общоприетата практика, в случай че такава съществува, във връзка с ангажименти за изразяване на сигурност по отношение информацията за конкретния предмет, за сходен предмет или за свързан с него предмет;
- нуждите от информация на предвидените потребители като група. По принцип, колкото по-значителни са последствията за предвидените потребители от получаване на неподходящо заключение, когато информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания, толкова по-висока ще е степента на сигурност, която ще е необходима, за да бъде тази информация смислена и съдържателна за тях. Така например, в някои случаи, последствията за предвидените потребители от получаването на неподходящо заключение биха могли да са толкова големи, че ще е необходим ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, за да може практикуващият професионален счетоводител да получи степен на сигурност, която да е смислена и съдържателна при конкретните обстоятелства;
- очакването от страна на предвидените потребители, че практикуващият професионален счетоводител ще формира заключението за изразяване на ограничена степен на сигурност относно информацията за предмета в рамките на кратки срокове и при ниска цена.

Примери за ангажименти за удостоверяване на съответствие (Вж. параграф 12(a)(ii)(a))

A8. Примерите за ангажименти, които могат да бъдат изпълнени съгласно настоящия МСАИС включват:

(а) Устойчиво развитие – ангажиментът за удостоверяване на устойчивото развитие предполага получаване на сигурност във връзка с доклад, изготвен от ръководството или експерт на ръководството (лицето, извършващо измерването или оценяването) относно устойчивото развитие на предприятието;

(б) Спазването на законодателството или нормативна разпоредба – ангажиментът за удостоверяване спазването на законодателството или нормативна разпоредба предполага получаване на сигурност относно изявление на друга страна (лицето, извършващо измерването или оценяването) за спазване изискванията на приложимото законодателство или нормативна разпоредба;

(в) Ефективно изразходване на финансовите средства – ангажиментът за удостоверяване на ефективното изразходване на финансовите средства предполага получаване на сигурност относно измерване или оценка на ефективното изразходване на финансовите средства, извършени от друга страна (лицето, извършващо измерването или оценяването).

Умения и техники за изразяване на сигурност (Вж. параграф 12(б))

А9. Уменията и техниките за изразяване на сигурност включват:

- прилагане на професионален скептицизъм и използване на професионална преценка;
- планиране и изпълнение на ангажимента за изразяване на сигурност, включително събиране и оценяване на доказателства;
- разбиране на информационните системи, както и на ролята и ограниченията на вътрешния контрол;
- обвързване на преценката за нивото на същественост и рисковете на ангажимента с естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите;
- прилагане на процедури, които са подходящи за конкретния ангажимент (и които могат да включват проучващи запитвания, проверки на място, повторни изчисления, повторно изпълнение на процедурите, наблюдения, потвърждения и аналитични процедури); и
- практики на системно документиране и умения за съставяне на доклади за изразяване на сигурност.

Критерии (Вж. параграф 12(в), Приложение)

А10. 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. Уместността на критериите зависи в голяма степен от конкретния контекст, т.е. тя се определя с оглед контекста на обстоятелствата на ангажимента. 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. 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. Подходящите критерии включват, когато това е уместно, критерии за представяне и оповестяване.

Риск на ангажимента (Вж. параграф 12(е))

А11. 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.

А12. По принцип, рискът на ангажимента 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 ангажименти 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) риск, върху който практикуващият професионален счетоводител упражнява пряко влияние, а именно рискът, че процедурите, изпълнени от практикуващият професионален счетоводител няма да разкрият съществено неправилно отчитане (риск на разкритията).

А13. 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.

Вземането под внимание на рисковете е въпрос на професионална преценка, а не въпрос, който подлежи на точно измерване.

А14. Свеждането на риска на ангажимента 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.

Ангажираща страна (Вж. параграф 12(ж), Приложение)

А15. При различните обстоятелства, ангажиращата страна може да е ръководството или лицата, натоварени с общо управление на отговорното лице, законодателен орган, предвидените потребители, лицето, извършващо измерването или оценяването или друга(и) трета(и) страна(и).

Предвидени потребители (Вж. параграф 12(н), Приложение)

А16. 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 имат 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.

А17. 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 (вж. параграфи А116–А118).

А18. 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, параграф 69(е) изисква 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 (вж. параграфи А167–А168).

Информация за предмета (Вж. параграф 12(ш), Приложение)

А19. В някои случаи, информацията за предмета може да представлява изявление, което оценява определен аспект на даден процес или на изпълнение, или на спазване на изисквания, във връзка с критериите. Така например, „През разглеждания период вътрешният контрол на АВС функционира ефективно от гледна точка на критерии XYZ ….” или „През разглеждания период структурата на управление на АВС отговаря на критерии XYZ …”.

Съответна(и) страна(и) (Вж. параграф 13, Приложение)

А20. Ролите, изпълнявани от отговорното лице, от лицето, извършващо измерването или оценяването, и от ангажиращата страна могат да са различни (вж. параграф А37). Освен това, структурите на ръководство и управление са различни в отделните юрисдикции и в отделните предприятия, отразявайки влиянието на фактори, като различната културна и законова среда, както и характеристики, свързани с размера и собствеността на предприятието. Това многообразие означава, че не е възможно МСАИС да посочи конкретно за всички ангажименти лицето или лицата, към които практикуващият професионален счетоводител трябва да отправи проучващи запитвания или от които да изиска изявления или с които да комуникира по друг начин при съответните обстоятелства. В някои случаи, например, когато съответната(ите) страна(и) представлява(т) само част от юридическо лице, идентифицирането на подходящите членове на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление, с които да се комуникира, изисква използването на професионална преценка, за да се определи кое лице или кои лица носят отговорност за съответния въпрос или имат информация за него.

Изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност в съответствие с МСАИС

Спазване на стандартите, приложими по отношение на ангажимента (Вж. параграфи 1, 5, 15)

А21. Настоящият МСАИС съдържа изисквания, които са приложими спрямо ангажименти за изразяване на сигурност[4] (различни от одити и прегледи на историческа финансова информация), включително ангажименти в съответствие с МСАИС по конкретен предмет. В някои случаи, МСАИС по конкретен предмет също е приложим по отношение на ангажимента. МСАИС по конкретен предмет е приложим по отношение на ангажимента, когато този МСАИС е в сила, предметът на МСАИС има връзка с ангажимента и обстоятелствата, адресирани от този МСАИС са налице.

А22. МОС и МСАП са предназначени съответно за одити и прегледи на историческа финансова информация и не са приложими спрямо други ангажименти за изразяване на сигурност. Възможно е обаче те да предоставят на практикуващите професионални счетоводители, изпълняващи ангажименти за изразяване на сигурност в съответствие с настоящия МСАИС, общи насоки относно процеса на изпълнение на ангажимента.

Текст на МСАИС (Вж. параграфи 12, 16)

А23. МСАИС съдържа целите на практикуващия професионален счетоводител при съблюдаване на МСАИС, както и изисквания, предназначени да дадат възможност на практикуващия професионален счетоводител да изпълни тези цели. В допълнение, МСАИС съдържат свързаните с това насоки във вид на материали за приложение и други пояснителни материали, встъпителни материали, които осигуряват контекста, необходим за правилното разбиране на съответния МСАИС, както и дефиниции.

А24. Целите, посочени в даден МСАИС осигуряват контекста, в рамките на който се поместват изискванията на този МСАИС, като са предвидени да подпомогнат:

(а) разбирането за това какво е необходимо да бъде постигнато; и

[4] Настоящият МСАИС съдържа изисквания, както и материали за приложение и други пояснителни материали, специфични за ангажименти за удостоверяване на съответствие с разумна и с ограничена степен на сигурност. Този МСАИС може да бъде прилаган и по отношение на директнии ангажименти с разумна и с ограничена степен на сигурност, съответно адаптиран и допълнен съобразно обстоятелствата на конкретния ангажимент.

(б) вземането на решение дали е необходимо да бъде направено нещо допълнително за постигане на тези цели.

Очаква се правилното прилагане на изискванията на даден МСАИС от практикуващия професионален счетоводител да осигури достатъчна база, за да може практикуващият професионален счетоводител да постигне заложените цели. Доколкото обаче обстоятелствата, свързани с ангажиментите за изразяване на сигурност, варират в широки граници и всички тези обстоятелства не могат да бъдат предвидени в МСАИС, практикуващият професионален счетоводител носи отговорност за определянето на процедурите, които са необходими с оглед изпълнение на изискванията на приложимите МСАИС и постигане на целите, посочени в тях. При конкретните обстоятелства на даден ангажимент може да има специфични въпроси, които да изискват практикуващият професионален счетоводител да изпълни процедури в допълнение към тези, изисквани от приложимите МСАИС, за да бъдат изпълнени целите, посочени в тези МСАИС.

А25. Изискванията в МСАИС са формулирани с помощта на израза „следва да".

А26. Когато това е необходимо, материалите за приложение и другите пояснителни материали предоставят допълнителни обяснения за изискванията и насоки за тяхното изпълнение. По-специално, тези материали могат:

(а) да обяснят по-точно какво означава дадено изискване или какво е предвидено да обхваща; и

(б) да включват примери, които да са подходящи при съответните обстоятелства.

Макар тези насоки сами по себе си да не налагат изисквания, те имат отношение към правилното прилагане на изискванията. Материалите за приложение и другите пояснителни материали могат да предоставят и основна информация по въпросите, разгледани в даден МСАИС. Когато това е уместно, в материалите за приложение и другите пояснителни материали са включени допълнителни съображения, специфични за одитните организации в публичния сектор или за по-малките фирми. Тези допълнителни съображения подпомагат прилагането на изискванията, съдържащи се в МСАИС. Те обаче не ограничават и не намаляват отговорността на практикуващия професионален счетоводител да прилага и спазва изискванията, съдържащи се в даден МСАИС.

А27. В МСАИС се предоставят дефиниции, които да съдействат за последователното прилагане и тълкуване на МСАИС, като те нямат за цел да са с по-голяма правна сила, отколкото дефинициите, които може

да са установени за други цели, независимо дали от законодателството, нормативните разпоредби или по друг начин.

А28. Приложенията представляват част от материалите за приложение и другите пояснителни материали. Целта и предвиденото използване на дадено Приложение са обяснени в основния текст на съответния МСАИС или в заглавието или въведението към самото Приложение.

Спазване на приложимите изисквания (Вж. параграф 17)

А29. Независимо че определени процедури се изискват само по отношение на ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, те могат да бъдат подходящи и при някои ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност.

Етични изисквания (Вж. параграфи 3(а), 20, 22(а))

А30. Кодексът на СМСЕС установява 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.

А31. Кодексът на СМСЕС предоставя концептуална рамка, която се изисква да бъде прилагана от професионалния счетоводител, когато адресира заплахите за спазване на фундаменталните принципи, включително, за да:

(а) идентифицира заплахи за спазването на фундаменталните принципи. Заплахите попадат в една или повече от следните категории:

(i) личен интерес;

(ii) преглед на собствената работа;

(iii) застъпничество;

(iv) фамилиарност; и

(v) сплашване;

(б) оцени дали идентифицираните заплахи са на приемливо ниво; и

(в) ако идентифицираните заплахи за спазване на фундаменталните принципи не са на приемливо ниво, да ги адресира, като елиминира обстоятелствата, които създават заплахите, приложи предпазни мерки за намаляване на заплахите до приемливо ниво или се оттегли от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

А32. Кодексът на СМСЕС излага изисквания и материали за приложение по различни теми, включително:

- конфликт на интереси;
- професионално назначение;
- второ мнение;
- хонорари и други видове възнаграждения;
- стимули, включително подаръци и гостоприемство;
- отговорно пазене на активи на клиенти; и
- отговор на случаи на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби.

А33. Кодексът на СМСЕС включва също така и *Международните стандарти за независимост*. Кодексът на СМСЕС описва независимостта като обхващаща както независимост на мнението, така и независимост в поведението. Независимостта защитава способността да се формира заключение за изразяване на сигурност, без да се става обект на влияния, които биха могли да компрометират това заключение. Независимостта повишава способността да се действа с почтеност и обективност, както и да се запазва отношение на професионален скептицизъм. Въпросите, адресирани в *Международните стандарти за независимост* на Кодекса на СМСЕС, включват, например:

- хонорари;
- подаръци и гостоприемство;
- действителни съдебни процеси или заплаха за съдебен процес;
- финансови интереси;
- заеми и гаранции;
- бизнес взаимоотношения;
- семейни и лични взаимоотношения;

- неотдавнашен трудов стаж при клиент за изразяване на сигурност;
- работа като директор или отговорно длъжностно лице на клиент за изразяване на сигурност;
- трудови правоотношения с клиенти за изразяване на сигурност;
- продължително асоцииране на персонала с клиент за изразяване на сигурност;
- предоставяне на услуги, различни от изразяването на сигурност, на клиент за изразяване на сигурност;
- доклади, които включват ограничение върху използването и разпространението.

А34. Професионалните изисквания или изискванията, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, са като минимум толкова взискателни, колкото разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажиментите за изразяване на сигурност, когато адресират всички въпроси, посочени в параграфи А30–А33 и налагат задължения, които постигат целите на изложените в Кодекса на СМСЕС изисквания, отнасящи се до такива ангажименти.

Приемане и продължаване на ангажименти и взаимоотношения

Предварителни условия за ангажимента (Вж. параграф 24)

А35. Когато става въпрос за публичния сектор, може да се приеме, че някои от предварителните условия за ангажимента са налице, например:

(а) предполага се, че ролите и отговорностите на одитните организации в публичния сектор и на държавните предприятия, попадащи в обхвата на ангажиментите за изразяване на сигурност, са уместни, тъй като по принцип са установени в законодателството;

(б) правото на одитните организации в публичния сектор на достъп до информацията, която е необходима, за да бъде изпълнен ангажиментът, в много случаи е установено в законодателството;

(в) по принцип законодателството поставя изискване заключението на практикуващия професионален счетоводител във форма, подходяща или за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, или за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, да се съдържа в писмен доклад; и

(г) по принцип е налице рационална цел, тъй като ангажиментът е предвиден в законодателството.

А36. В случай че подходящи критерии не са налице за целия предмет, но практикуващият професионален счетоводител може да идентифицира един или повече аспекти на съответния предмет, за които тези критерии са подходящи, то тогава ангажимент за изразяване на сигурност може да бъде изпълнен по отношение на този аспект на съответния предмет, разгледат самостоятелно. В такива случаи може да е необходимо докладът за изразяване на сигурност да пояснява, че не се отнася до съответния първоначален предмет в неговата цялост.

Роли и отговорности (Вж. параграфи 12(н), 12(о), 12(т), 12(ц), 13, 24(а), Приложение)

А37. Във всички ангажименти за изразяване на сигурност участват като минимум три страни: отговорното лице, практикуващият професионален счетоводител и предвидените потребители. При много ангажименти за удостоверяване на съответствие отговорното лице може да е същевременно и лицето, извършващо измерването или оценяването, и ангажиращата страна. Вижте Приложението за коментар относно това как всяка от тези роли се отнася към ангажимента за изразяване на сигурност.

А38. Доказателства, че по отношение на отговорността за съответния предмет е налице подходящо взаимоотношение биха могли да бъдат получени посредством потвърждение, предоставено от отговорното лице. Това потвърждение установява и база за общо разбиране относно отговорностите на отговорното лице и на практикуващия професионален счетоводител. Писменото потвърждение е най-подходящата форма за документиране разбирането на отговорното лице. Дори при липса на писмено потвърждение за отговорността може да е целесъобразно практикуващият професионален счетоводител да приеме ангажимента, ако, например, други източници, като законодателството или договор, посочват отговорността. В други случаи в зависимост от конкретните обстоятелства може да е целесъобразно ангажиментът да бъде отказан или тези обстоятелства да бъдат оповестени в доклада за изразяване на сигурност.

А39. Лицето, извършващо измерването или оценяването, носи отговорност за това да разполага с разумна база за информацията за предмета. Какво представлява разумна база ще зависи от естеството на съответния предмет и останалите обстоятелства, свързани с ангажимента. В някои случаи, може да е необходим формален процес с всестранни вътрешни контроли, който да предостави на лицето, извършващо измерването или оценяването, разумна база, че информацията за предмета не съдържа съществени неправилни

отчитания. Фактът, че практикуващият професионален счетоводител ще докладва относно информацията за предмета не замества собствения процес на лицето, извършващо измерването или оценяването, за осигуряване на разумна база за информацията за предмета.

Уместност на съответния предмет (Вж. параграф 24(б)(i))

А40. Подходящият предмет е разграничим и е в състояние да бъде измерен или оценен спрямо приложимите 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.

А41. 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 не би бил подходящ и за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, и обратно.

А42. Различните предмети имат различни характеристики, включително степента, в която информацията за тях е качествена или количествена, обективна или субективна, историческа или прогнозна и отнасяща се до определен момент във времето или обхващаща определен 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.

А43. Идентифицирането на тези характеристики и съобразяването с техния ефект помага на практикуващия професионален счетоводител да оцени уместността на съответния предмет и да определи съдържанието на доклада за изразяване на сигурност (вж. параграф А164).

А44. В някои случаи ангажиментът за изразяване на сигурност се отнася само до една част от съответен по-широк предмет. Така, практикуващият професионален счетоводител може да бъде ангажиран да докладва относно даден аспект от приноса на предприятието за устойчивото развитие, например брой изпълнявани от предприятието програми, които имат положителни от гледна точка на опазването на околната среда резултати. При определяне дали в такива случаи ангажиментът видимо притежава характеристиката да има подходящ предмет, може да е целесъобразно практикуващият професионален счетоводител да прецени дали информацията относно аспекта, за който е поискано да докладва, вероятно би удовлетворила нуждите от информация на предвидените потребители като група, а също и как информацията за предмета ще бъде представена и разпространявана,

например, дали съществуват по-съществени програми с не толкова благоприятни резултати, за които предприятието не докладва.

Уместност и достъпност на критериите

Уместност на критериите (Вж. параграф 24(б)(ii))

А45. 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 ангажимента е непредубедена.

(д) Разбираемост: разбираемите критерии водят до информация за предмета, която може да бъде разбрана от предвидените потребители.

А46. Неясните описания на очаквания или преценки за индивидуалния опит на дадено лице не са подходящи критерии.

А47. Доколко критериите са подходящи за конкретен ангажимент зависи от това дали те отразяват посочените по-горе характеристики. Относителното значение на всяка една характеристика за конкретен ангажимент е въпрос на професионална преценка. Освен това, възможно е критериите да са подходящи при даден набор от обстоятелства на ангажимента, но да не са подходящи при друг набор от обстоятелства. Така например, докладването до органи на държавното управление или до регулаторни органи може да изисква използването на конкретен набор

от критерии, но тези критерии може да не са подходящи за по-широка група потребители.

А48. Критериите могат да бъдат избрани или разработени по различни начини, например, те биха могли да бъдат:

- изложени в закон или нормативна разпоредба;
- издадени от упълномощени или признати органи или организации на експерти, които следват прозрачна регламентирана процедура;
- разработени колективно от група, която не следва прозрачна регламентирана процедура;
- публикувани в научни списания или литература;
- разработени за продажба със защитено право на собственост;
- специално разработени с цел изготвяне на информацията за предмета при конкретните обстоятелства на ангажимента.

Начинът, по който са разработени критериите може да окаже влияние върху работата, която практикуващият професионален счетоводител извършва с цел оценяване доколко те са подходящи.

А49. В някои случаи законодателството или нормативна разпоредба предписва критериите, които трябва да бъдат използвани при ангажимента. При липсата на индикации за обратното, предполага се, че тези критерии са подходящи, какъвто е случаят с критериите, издадени от упълномощени или признати органи или организации на експерти, които следват прозрачна регламентирана процедура, в случай че са уместни от гледна точка на нуждите от информация на предвидените потребители. Такива критерии са известни като установени критерии. Дори когато за съответния предмет са налице установени критерии, конкретни потребители биха могли да договорят други критерии за своите специфични цели. Така например, в качеството на установени критерии могат да бъдат използвани различни рамки за оценяване ефективността на вътрешния контрол. Конкретни потребители обаче биха могли да разработят по-подробен набор от критерии, които да отговарят на техните специфични нужди от информация във връзка примерно с пруденциалния надзор. В такива случаи докладът за изразяване на сигурност:

(а) привлича вниманието на потребителите към факта, че информацията за предмета е изготвена в съответствие с критерии със специално предназначение и че в резултат на това информацията за предмета може да не е подходяща за друга цел (вж. параграф 69(е)); и

(б) може да отбелязва, когато това е уместно при обстоятелствата на конкретния ангажимент, че критериите не са изложени в закон или нормативна разпоредба, нито са издадени от упълномощени или признати органи или организации на експерти, които следват прозрачна регламентирана процедура.

А50. В случай че критериите са специално разработени с цел изготвяне на информацията за предмета при конкретните обстоятелства на даден ангажимент, те не са подходящи, ако водят до информация за предмета или доклад за изразяване на сигурност, които са подвеждащи за предвидените потребители. Желателно е предвидените потребители или ангажиращата страна да потвърдят, че специално разработените критерии са подходящи за целите на предвидените потребители. Липсата на такова потвърждение може да окаже влияние върху това, което трябва да бъде направено, за да се оцени доколко подходящи са критериите и информацията, предоставена за критериите в доклада за изразяване на сигурност.

Достъпност на критериите (Вж. параграф 24(б)(iii))

А51. Критериите трябва да бъдат достъпни за предвидените потребители, за да им дадат възможност да разберат как съответният предмет е бил измерен или оценен. 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 (вж. параграф А165);

(г) чрез всеобщо разбиране, например критериите за измерване на времето в часове и минути.

А52. 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. Когато случаят е такъв, параграф 69(е) изисква изявление, привличащо вниманието на запознаващите се с доклада лица към този факт. Наред с това, практикуващият професионален счетоводител може да счете за целесъобразно да посочи, че докладът за изразяване на сигурност е предвиден само за конкретни потребители (вж. параграф А167–А168).

Достъп до доказателства (Вж. параграф 24(б)(iv))

Количество и качество на наличните доказателства

А53. Количество и качество на наличните доказателства се влияят от:

(а) характеристиките на съответния предмет или на информацията за предмета. Така например, може да се очакват по-малко обективни доказателства, когато информацията за предмета е ориентирана към бъдещето, а не е историческа; и

(б) други обстоятелства, например случаи, в които доказателства, които разумно може да се очаква, че са налични не са на разположение поради, примерно, момента на назначаване на практикуващия професионален счетоводител, политиката на предприятието за съхранение на документите, неподходящи информационни системи или ограничение, наложено от отговорното лице.

Обикновено, доказателствата ще бъдат по-скоро убеждаващи, отколкото категорично убедителни.

Достъп до документация (Вж. параграф 56)

А54. Търсенето на съгласието на съответната(ите) страна(и), че потвърждава(т) и разбира(т) отговорността си да предостави(ят) на практикуващия професионален счетоводител всичко изброено по-долу може да помогне на практикуващия професионален счетоводител при вземането на решение дали ангажиментът видимо притежава характеристиката достъп до доказателства:

(а) достъп до цялата информация, която е известна на съответната(ите) страна(и) и която има отношение към изготвянето на информацията за предмета, например, регистри, документация и други факти и обстоятелства;

(б) допълнителна информация, която практикуващият професионален счетоводител може да поиска от съответната(ите) страна(и) за целите на ангажимента; и

(в) неограничен достъп до лицата от съответната(ите) страна(и), от които практикуващият професионален счетоводител реши, че е необходимо да получи доказателства.

А55. Естеството на взаимоотношенията между отговорното лице, лицето, извършващо измерването или оценяването, и ангажиращата страна би могло да окаже влияние върху способността на практикуващия професионален счетоводител да си осигури достъп до регистрите, документацията и друга информация, която практикуващият

професионален счетоводител може да изиска в качеството на доказателства, за да завърши ангажимента. Следователно естеството на тези взаимоотношения може да е уместно съображение, когато се взема решение дали да бъде приет ангажиментът. Примери за някои обстоятелства, при които естеството на тези взаимоотношения може да е проблематично, са включени в параграф А140.

Рационална цел (Вж. параграф 24(б)(vi))

А56. При определяне дали ангажиментът има рационална цел, уместните съображения може да включват следното:

- Предвидените потребители на информацията за предмета и доклада за изразяване на сигурност (особено, когато критериите са разработени със специална цел). Допълнително съображение е вероятността информацията за предмета и докладът за изразяване на сигурност да бъдат използвани и разпространявани сред по-широк кръг лица, а не само сред предвидените потребители.
- Дали се очаква определени аспекти на информацията за предмета да бъдат изключени от ангажимента за изразяване на сигурност и причините за това изключване.
- Характеристиките на взаимоотношенията между отговорното лице, лицето, извършващо измерването или оценяването, и ангажиращата страна, например, когато лицето, извършващо измерването или оценяването не е отговорното лице, дали отговорното лице е съгласно с начина на използване на информацията за предмета и дали ще има възможност да извърши преглед на информацията за предмета преди тя да бъде предоставена на разположение на предвидените потребители или да добави коментари, които да бъдат разпространени с информацията за предмета.
- Кой е избрал критериите, които ще бъдат приложени за измерване или оценяване на съответния предмет, и каква е степента на използване на преценки и възможността за предубеденост при тяхното прилагане. По-вероятно е ангажиментът да има рационална цел, ако предвидените потребители са избрали или са участвали в избирането на критериите.
- Съществени ограничения в обхвата на работата на практикуващия професионален счетоводител.
- Дали практикуващият професионален счетоводител счита, че ангажиращата страна възнамерява да свърже името на

практикуващия професионален счетоводител със съответния предмет или информацията за предмета по един неподходящ начин.

Договаряне на условията на ангажимента (Вж. параграф 27)

А57. В интерес както на ангажиращата страна, така и на практикуващия професионален счетоводител, е практикуващият професионален счетоводител да комуникира писмено договорените условия на ангажимента преди да започне неговото изпълнение с цел избягване на недоразумения. Формата и съдържанието на писменото споразумение или договор ще са различни в зависимост от обстоятелствата на ангажимента. Така например, ако закон или нормативна разпоредба предписват в достатъчна детайлност условията на ангажимента, не е необходимо практикуващият професионален счетоводител да ги документира в писмено споразумение, с изключение на факта, че се прилага този закон или нормативна разпоредба и че съответната(ите) страна(и) потвърждава(т) и разбира(т) своите отговорности съгласно този закон или нормативна разпоредба.

А58. Законодателството или нормативна разпоредба, особено в публичния сектор, може да предписва назначаването на практикуващия професионален счетоводител и да му възлага специални правомощия, например, правото на достъп до документацията и друга информация на съответната(ите) страна(и), и отговорности, например изискване практикуващият професионален счетоводител да докладва директно на министър, законодателен орган или обществеността, в случай че съответната(ите) страна(и) направи(ят) опит да ограничи(ат) обхвата на ангажимента.

Приемане на промяна в условията на ангажимента (Вж. параграф 29)

А59. Промяна в обстоятелствата, която засяга изискванията на предвидените потребители или недоразумение относно естеството на ангажимента могат да оправдаят искане за промяна в условията на ангажимента, например, от ангажимент за изразяване на сигурност в ангажимент, при които не се изразява сигурност, или от ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. 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.

Управление на качеството

Професионални счетоводители на публична практика (Вж. параграфи 20, 31(а)–(г))

А60. Настоящият МСАИС е изготвен в контекста на широк кръг от мерки, които се вземат, за да се гарантира качеството на ангажиментите за изразяване на сигурност, изпълнявани от професионалните счетоводители на публична практика, като например тези, предприемани от организациите членки на Международната федерация на счетоводителите (МФС) в съответствие с Програмата за изпълнение на задълженията на организациите членки на МФС и Изложенията за задълженията на членовете. Тези мерки включват:

- Изисквания за компетентност, като например еталони за образование и опит за допускане до членство и непрекъснато, продължаващо професионално развитие, както и изисквания за усвояване на знания през целия живот.
- Система за управление на качеството, въведена в рамките на фирмата. МСУК 1 се прилага спрямо всички фирми на професионални счетоводители във връзка с ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги.
- Всеобхватен Етичен кодекс, включително подробни изисквания за независимост, базирани върху фундаменталните принципи на почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение.

Управление на качеството на ниво фирма (Вж. параграфи 3(б), 31(а))

А61. МСУК 1 разглежда отговорностите на фирмата да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството по отношение на ангажименти за изразяване на сигурност[5]. Стандартът посочва отговорностите на фирмата за установяване на цели във връзка с качеството, които адресират изпълнението на отговорностите в съответствие с приложимите етични изисквания, включително тези, свързани с независимостта. МСУК 1 разглежда също така отговорността на фирмата да установи политики или процедури, адресиращи ангажименти, за които се изисква да бъдат обект на прегледи за качеството на ангажимента[6]. МСУК 2 разглежда назначаването и съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, както и изпълнението и документирането

[5] МСУК 1, параграф 1

[6] МСУК 1, параграф 2(а)

на прегледа за качеството на ангажимента.[7] Системата за управление на качеството адресира следните осем компонента[8]:

(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.

Фирмите или националните изисквания може да използват различна терминология или рамки, за да опишат компонентите на системата за управление на качеството.

А62. Други професионални изисквания или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които разглеждат отговорностите на фирмата да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството, са като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1 когато адресират изискванията на МСУК 1 и налагат задължения на фирмата да постигне целта на МСУК 1.

А63. Действията на съдружника, отговорен за ангажимента, и подходящите съобщения до останалите членове на екипа по ангажимента, в контекста на поемане от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, на цялостната отговорност за управляването на качеството и постигане на качество на всеки един ангажимент, както и участие в достатъчна степен и по подходящ начин през целия ангажимент подчертават факта, че качеството е важно при изпълнение на ангажимент за изразяване на сигурност, и акцентират върху значението за качеството на ангажимента за изразяване на сигурност на:

(а) изпълнението на работа, която съответства на професионалните стандарти и на регулаторните и законови изисквания;

(б) спазването на приложимите фирмени политики или процедури;

[7] МСУК 1, параграф 2(б)

[8] МСУК 1, параграф 6

(в) издаването на доклад за ангажимента, който е подходящ при конкретните обстоятелства;

(г) възможността на екипа по ангажимента да изразява опасения без страх от ответни мерки.

А64. Ефективната система на фирмата за управление на качеството включва установяването на процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, разработен, за да:

(а) предостави на фирмата уместна, надеждна и своевременна информация относно разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството.

(б) предприеме фирмата подходящи действия, за да отговори на идентифицираните недостатъци, така че недостатъците да бъдат отстранени от фирмата своевременно.

А65. Обикновено, екипът за ангажимента може да разчита на системата на фирмата за управление на качеството, освен ако

- разбирането или практическият опит на екипа по ангажимента не сочи, че политиките или процедурите на фирмата няма да адресират ефективно естеството и обстоятелствата на ангажимента; или
- информация, предоставена от фирмата или от други страни, относно ефективността на такива политики или процедури, не подсказва друго.

Така например, екипът за ангажимента може да разчита на системата на фирмата за управление на качеството по отношение на:

(а) компетентността и способностите на служителите посредством техния подбор и назначаване и формално обучение;

(б) независимостта посредством натрупване и комуникиране на уместна информация за тази независимост;

(в) поддържане на взаимоотношенията с клиентите посредством политиките или процедурите на фирмата за приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти;

(г) съблюдаване на регулаторните и законови изисквания посредством процеса на фирмата за текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците.

При разглеждане на недостатъците[9], идентифицирани в системата на фирмата за управление на качеството, които биха могли да окажат влияние върху ангажимента за изразяване на сигурност, съдружникът, отговорен за ангажимента може да вземе под внимание действията по отстраняване на недостатъците, предприети от фирмата за адресиране на тези недостатъци.

А66. Недостатък в системата на фирмата за управление на качеството не е непременно индикация, че ангажиментът за изразяване на сигурност не е изпълнен в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания или че докладът на практикуващия професионален счетоводител не е подходящ.

Умения, познания и опит във връзка със съответния предмет и неговото измерване и оценяване (Вж. параграф 31(г))

А67. От практикуващия професионален счетоводител може да бъде поискано да изпълнява ангажименти за изразяване на сигурност във връзка с широк кръг от съответни предмети и информацията за тези предмети. Някои от тях може да изискват специализирани умения и познания, надхвърлящи тези, притежавани обикновено от отделното лице.

А68. Кодексът на СМСЕС предоставя изисквания и насоки относно заплахата от личен интерес при спазване на принципа за професионална компетентност и надлежно внимание, която се създава, ако екипът по ангажимента не притежава или не може да придобие компетентността за изпълнение на професионалните услуги.[10] Практикуващият професионален счетоводител носи изключителна отговорност за изразеното заключение за изразяване на сигурност и тази отговорност не се намалява от това, че практикуващият професионален счетоводител използва работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител. Независимо от това, ако практикуващият професионален счетоводител, който използва работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител, след като е изпълнил изискванията на настоящия МСАИС, достигне до заключението, че работата на този експерт е подходяща за целите на практикуващия професионален счетоводител, практикуващият професионален счетоводител може да приеме констатациите или заключенията на експерта, попадащи в сферата на неговата компетентност, като подходящо доказателство.

[9] МСУК 1, параграф 16(а)

[10] Кодекс на СМСЕС, параграф 320.3 А3

Ресурси за ангажимента

Колективна компетентност и способности (Вж. параграф 32)

А69. МСУК 1 изисква фирмата да установи цели във връзка с качеството, които адресират приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за изразяване на сигурност. Целите във връзка с качеството разглеждат уместността на преценките от страна на фирмата относно това дали да приеме или продължи взаимоотношения и ангажименти, които се основават на способността на фирмата да изпълни ангажимента в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.[11]

Експерт на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграфи 32(а), 32(б)(i))

А70. Част от работата, свързана с изразяването на сигурност, може да бъде изпълнявана от мултидисциплинарен екип, който включва един или повече експерти на практикуващия професионален счетоводител. Така например, експерт на практикуващия професионален счетоводител може да е необходим, за да подпомогне практикуващия професионален счетоводител при придобиване на разбиране за съответния предмет и за други обстоятелства на ангажимента или по един или повече от въпросите, посочени в параграф 46 Р (когато става въпрос за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност) или 46 О (когато става въпрос за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност).

А71. Когато ще бъде използвана работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител, може да е целесъобразно да бъдат изпълнени някои от процедурите, изисквани от параграф 52 на етапа на приемане или продължаване на ангажимента.

Други практикуващи професионални счетоводители (Вж. параграф 32(б)(ii))

А72. Възможно е информацията за предмета да включва информация, относно която друг практикуващ професионален счетоводител може да е изразил заключение. Практикуващият професионален счетоводител, когато достига до заключение относно информацията за предмета, може да реши да използва доказателствата, върху които се основава заключението на този друг практикуващ професионален счетоводител, за да предостави доказателства относно информацията за предмета.

А73. Работата на друг практикуващ професионален счетоводител може да бъде използвана например във връзка със съответен предмет в

[11] МСУК 1, параграфи 30(а)(ii) и А72

отдалечено местоположение или в чуждестранна юрисдикция. Тези други практикуващи професионални счетоводители не са част от екипа по ангажимента. Уместните съображения, когато екипът по ангажимента планира да използва работата на друг практикуващ професионален счетоводител, може да включват:

- Дали другият практикуващ професионален счетоводител разбира и спазва приложимите етични изисквания, които имат отношение към ангажимента и по-специално дали е независим.
- Професионалната компетентност на другия практикуващ професионален счетоводител.
- Степента на участие на екипа по ангажимента в работата на другия практикуващ професионален счетоводител.
- Дали другият практикуващ професионален счетоводител работи в регулаторна среда, при която се осъществява активен надзор над този практикуващ професионален счетоводител.

Отговорности за преглед (Вж. параграф 33(в))

А74. Съгласно МСУК 1 от фирмата се изисква да установи цел във връзка с качеството, която да адресира естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над екипите по ангажименти и прегледа на тяхната работа. МСУК 1 изисква също така това ръководство, надзор и преглед да бъдат планирани и изпълнени на базата на това, че работата, извършвана от по-малко опитните членове на екипа по ангажимента е обект на ръководство, надзор и преглед от страна на по-опитните членове на екипа по ангажимента.[12]

Преглед за качеството на ангажимента (Вж. параграф 36(б))

А75. Други въпроси, които могат да бъдат взети под внимание при преглед за качеството на ангажимента, включват:

(а) оценката на екипа по ангажимента за независимостта на фирмата във връзка с този ангажимент;

(б) дали са проведени подходящи консултации по въпроси, при които са налице различия в мненията, както и по други трудни или спорни въпроси, и заключенията, произтичащи от тези консултации; и

[12] МСУК 1, параграф 31(б)

(в) дали документацията по ангажимента, подбрана за преглед, отразява работата, извършена във връзка със съществените преценки и подкрепя заключенията, до които е достигнато.

Професионален скептицизъм и професионална преценка

Професионален скептицизъм (Вж. параграф 37)

А76. Професионалният скептицизъм е нагласа, която включва запазването на повишено внимание, например, към:

- доказателства, които не съответстват на други получени доказателства;
- информация, която поставя под съмнение надеждността на документи и отговори на проучващи запитвания, които ще бъдат използвани в качеството на доказателство;
- обстоятелства, които подсказват необходимост от процедури в допълнение към тези, изисквани от приложимите МСАИС.
- условия, които е възможно да са индикация за вероятно неправилно отчитане.

А77. Запазването на професионален скептицизъм през целия ангажимент е необходимо, за да се намали например риска от:

- пропускането да бъдат забелязани необичайни обстоятелства;
- прекомерно обобщаване при извеждането на заключения от наблюденията;
- използване на неподходящи предположения при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите и при оценяване на резултатите от тяхното изпълнение.

А78. 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.

А79. 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, параграф 50 изисква от практикуващия професионален счетоводител да

прецени надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на доказателство.

А80. 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 (Вж. параграф 38)

А81. Професионалната преценка е важна за правилното изпълнение на ангажимента за изразяване на сигурност. Това е така, защото тълкуването на приложимите етични изисквания и уместните МСАИС, 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 МСАИС 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 настоящия МСАИС и на съответните МСАИС по конкретни предмети. 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;
- подходящите заключения, които да бъдат изведени на базата на получените доказателства.

А82. 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.

А83. 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, включително относно степента, в която конкретни позиции в информацията за предмета се влияят от преценките на съответната(ите) страна(и).

A84. 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.

A85. Професионална преценка трябва да бъде използвана по време на целия ангажимент. Необходимо е също тя да бъде и подходящо документирана. В това отношение параграф 79 изисква практикуващият професионален счетоводител да изготви документация, достатъчна, за да даде възможност на опитен практикуващ професионален счетоводител, без предходна връзка с ангажимента, да разбере съществените професионални преценки, направени при достигане до заключенията относно съществените въпроси, възникнали по време на ангажимента. 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.

Планиране и изпълнение на ангажимента

Планиране (Вж. параграф 40)

A86. Планирането включва разработване от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, други ключови членове на екипа по ангажимента и ключови външни експерти на практикуващия професионален счетоводител на цялостна стратегия относно обхвата, акцента, сроковете и изпълнението на ангажимента, както и на план за ангажимента, състоящ се от детайлизиран подход към естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които ще бъдат изпълнени и аргументите за техния избор. Адекватното планиране спомага за отделянето на подходящо внимание на важни области на ангажимента, за своевременното идентифициране на потенциални проблеми и за правилното организиране и управление на ангажимента, за да може той да бъде изпълнен по един ефикасен и ефективен начин. Адекватното планиране помага също така на практикуващия професионален счетоводител да възлага на членовете на екипа по

ангажимента подходящи задачи и улеснява ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа. Наред с това, адекватното планиране, спомага, когато това е приложимо, и за координирането на работата, извършвана от други практикуващи професионални счетоводители и експерти. Естеството и обхватът на дейностите по планирането ще варират в зависимост от обстоятелствата на ангажимента, например, сложността на съответния предмет и критериите. Примерите за основните въпроси, които биха могли да бъдат взети под внимание включват:

- характеристиките на ангажимента, които дефинират неговия обхват, включително условията на ангажимента и характеристиките на съответния предмет и на критериите;
- очакваното време и естество на необходимите комуникации;
- резултатите от дейностите по приемане на ангажимента и, когато това е приложимо, дали знанията, придобити от други ангажименти, изпълнявани от съдружника, отговорен за ангажимента за съответната(ите) страна(и), са уместни;
- процесът на ангажимента;
- разбирането на практикуващия професионален счетоводител за съответната(ите) страна(и) и средата, в която тя(те) функционира(т), включително рисковете, че информацията за предмета може да съдържа съществени неправилни отчитания;
- идентифицирането на предвидените потребители и техните нужди от информация и преценяването на нивото на същественост и компонентите на риска на ангажимента;
- степента, в която рискът от измама има отношение към конкретния ангажимент;
- естеството, сроковете и обхватът на ресурсите, необходими за изпълнение на ангажимента, например, изисквания по отношение на персонала и експертните знания, включително естеството и степента на участие на експерти;
- ефектът от дейността на звеното за вътрешен одит върху ангажимента.

А87. Практикуващият професионален счетоводител може да реши да обсъди елементите на планирането със съответната(ите) страна(и), за да улесни изпълнението и управлението на ангажимента (например, за да координира някои от планираните процедури с работата на персонала на съответната(ите) страна(и)). Макар такива обсъждания да се провеждат често, цялостната стратегия на ангажимента и планът за ангажимента остават отговорност на практикуващия професионален

счетоводител. При обсъждането на въпроси, включени в цялостната стратегия на ангажимента или в плана за ангажимента, необходимо е да бъде проявено внимание, за да не се компрометира ефективността на ангажимента. Така например, обсъждането на естеството и времето на изпълнение на детайлните процедури със съответната(ите) страна(и) може да компрометира ефективността на ангажимента, като направи тези процедури твърде лесни за прогнозиране.

А88. Планирането не е отделен и независим етап, а непрекъснат и изискващ повторение на определени стъпки процес по време на целия ангажимент. В резултат на неочаквани събития, промени в обстоятелствата или в получените доказателства, може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да преразгледа цялостната стратегия и плана за ангажимента и в резултат на това планираното естество, време на изпълнение и обхват на процедурите.

А89. При по-малки или не толкова сложни ангажименти, целият ангажимент може да бъде изпълнен от много малък екип по ангажимента, евентуално включващ съдружника, отговорен за ангажимента (който може да е и самостоятелно практикуващ професионален счетоводител), работещ без никакви други членове на екипа по ангажимента. При по-малките екипи координацията и комуникацията между членовете на екипа по ангажимента е по-лесна. Не е необходимо в такива случаи организирането на цялостната стратегия на ангажимента да е сложно или времеемко; то варира в зависимост от размера на предприятието, сложността на ангажимента, включително на съответния предмет и на критериите, както и от големината на екипа по ангажимента. Така например, в случай на повтарящи се ангажименти, кратък меморандум, изготвен при приключване на предходния период на базата на преглед на работните книжа и откроряващ въпросите, идентифицирани в току-що завършения ангажимент, актуализиран в текущия период на базата на обсъжданията със съответните страни, може да служи като документирана стратегия за ангажимента по отношение на текущия ангажимент.

А90. Ако при обстоятелствата, описани в параграф 43, практикуващият професионален счетоводител продължи с изпълнението на ангажимента:

(а) в случаите, в които съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител е вероятно, че неподходящите за прилагане критерии или съответно неподходящият предмет ще подведат предвидените потребители, то тогава би било подходящо квалифицирано или отрицателно заключение, в зависимост от това колко съществен и всеобхватен е този въпрос.

(б) в други случаи би било подходящо квалифицирано заключение или отказ от изразяване на заключение, в зависимост от това колко съществен и всеобхватен е този въпрос съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител.

А91. Така например, ако след приемане на ангажимента практикуващият професионален счетоводител установи, че използването на приложимите критерии води до предубеденост в информацията за предмета и тази предубеденост в информацията за предмета е съществена и всеобхватна, то при тези обстоятелства би било подходящо отрицателно заключение.

Ниво на същественост (Вж. параграф 44)

А92. Професионалните преценки относно нивото на същественост се правят в светлината на съпътстващите обстоятелства, но не се влияят от степента на изразяваната сигурност, т.е., при едни и същи предвидени потребители и при една и съща цел, нивото на същественост за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност е същото, както при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, тъй като нивото на същественост се базира на нуждите от информация на предвидените потребители.

А93. Възможно е приложимите критерии да разглеждат концепцията за нивото на същественост в контекста на изготвянето и представянето на информацията за предмета и по този начин да предоставят референтна рамка за практикуващия професионален счетоводител, когато преценява нивото на същественост за ангажимента. Независимо че приложимите критерии могат да разглеждат нивото на същественост по различен начин, концепцията за нивото на същественост по принцип включва въпросите, коментирани в параграфи А92–А100. В случай че приложимите критерии не разглеждат концепцията за нивото на същественост, тези параграфи осигуряват на практикуващия професионален счетоводител референтна рамка.

А94. 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. В този контекст е логично практикуващият професионален счетоводител да предположи, че предвидените потребители:

(а) разполагат с разумни познания за съответния предмет и готовност да проучат информацията за предмета с необходимото старание;

(б) разбират, че информацията за предмета е изготвена и гарантирана до съответното ниво на същественост и са запознати с концепциите за нивото на същественост, съдържащи се в приложимите критерии;

(в) разбират вътрешноприсъщите елементи на несигурност, придружаващи измерването или оценяването на съответния предмет; и

(г) вземат разумни решения въз основа на информацията за предмета, разгледана в нейната цялостност.

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 (вж. също параграфи А16–А18).

А95. 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.

А96. Качествените фактори може да включват следното:

- брой лица или предприятия, върху които предметът оказва влияние;
- взаимодействието и относителната значимост на различните компоненти на информацията за предмета, когато тя се състои от множество компоненти, например, доклад, който включва многобройни показатели за изпълнение;
- избраните формулировки по отношение на информацията за предмета, която е изложена в текстова форма;
- характеристиките на представянето, което е възприето по отношение на информацията за предмета, когато приложимите критерии позволяват вариации в представянето;
- характера на неправилното отчитане, например, естеството на отклоненията от съответния контрол, когато информацията за предмета представлява изявление, че контролът е ефективен;

- това дали неправилното отчитане оказва влияние върху спазването на законодателството или нормативна разпоредба;
- в случай на периодично докладване по съответния предмет, ефектът от корекция, която засяга информацията за предмета в минал или текущ период, или вероятно ще засегне информацията за предмета в бъдещ период;
- това дали неправилното отчитане е резултат от преднамерено действие или е неумишлено;
- това дали неправилното отчитане е значимо, като се има предвид разбирането на практикуващия професионален счетоводител за известни предходни комуникации до потребителите, например, във връзка с очаквания резултат от измерването или оценяването на съответния предмет;
- това дали неправилното отчитане се отнася до взаимоотношение между отговорното лице, лицето, извършващо измерването или оценяването, или ангажиращата страна или до техни взаимоотношения с други страни;
- когато е идентифицирана стойност на праг или на еталон (база за сравнение), дали резултатът от процедурата се отклонява от тази стойност;
- когато съответният предмет е държавна програма или предприятие от публичния сектор, дали конкретен аспект на тази програма или това предприятие е съществен от гледна точка на естеството, прозрачността и чувствителността на програмата или предприятието;
- когато информацията за предмета се отнася до заключение относно спазването на законодателството или нормативна разпоредба, сериозността на последствията от тяхното неспазване.

A97. Количествените фактори се отнасят до величината на неправилните отчитания съотнесени към отчетените суми по отношение на тези аспекти на информацията за предмета, ако има такива, които са:

- изразени с помощта на числа; или
- свързани по друг начин с числени стойности (например, броят наблюдавани отклонения от съответния контрол може да е уместен количествен фактор, когато информацията за предмета е изявление, че контролът е ефективен).

A98. Когато са приложими количествени фактори, планирането на ангажимента единствено с цел разкриване на самостоятелно съществени

неправилни отчитания пропуска да вземе под внимание факта, че съвкупността на некоригираните и неразкрити самостоятелно несъществени неправилни отчитания може да стане причина информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания. Следователно може да е подходящо при планиране естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите практикуващият професионален счетоводител да определи количествена величина по-ниска от нивото на същественост като база за определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите.

A99. 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, комуникирана относно съответния предмет, нивото на същественост се преценява само във връзка с тази част, която е обхваната от ангажимента.

A100. Извеждането на заключение относно нивото на същественост на идентифицираните в резултат на изпълнените процедури неправилни отчитания изисква професионална преценка. Така например:

- Приложимите критерии при ангажимент за удостоверяване на ефективното изразходване на финансовите средства от страна на спешно отделение на болница могат да включват бързината, с която се предоставят услугите, качеството на услугите, броя пациенти, обработени за една смяна, както и съпоставяне на разходите за услугите с тези на други сходни болници. Ако три от тези приложими критерии са изпълнени, а един не е изпълнен с малко, то тогава е необходима професионална преценка, за да се направи заключение дали спешното отделение на болницата като цяло изразходва финансовите средства по ефективен начин.
- При ангажимент за установяване спазването на изискванията, предприятието може да е изпълнило девет разпоредби на приложимото законодателство или нормативен акт, а да не е изпълнило една разпоредба. Необходима е професионална преценка, за да се направи заключение дали предприятието е изпълнило изискванията на законодателството или нормативния акт като цяло. Така например, практикуващият професионален счетоводител може да разгледа значимостта на разпоредбата, която предприятието не е изпълнило, както и взаимовръзката на тази разпоредба с останалите разпоредби на приложимото законодателство или нормативен акт.

Придобиване на разбиране за обстоятелствата на ангажимента (Вж. параграфи 45–47 Р)

А101. Обсъжданията между съдружника, отговорен за ангажимента, други ключови членове на екипа по ангажимента и ключови външни експерти на практикуващия професионален счетоводител относно податливостта на информацията за предмета на съществени неправилни отчитания и прилагането на приложимите критерии спрямо фактите и обстоятелствата на ангажимента, може да подпомогне екипа по ангажимента при планирането и изпълнението на този ангажимент. Това е от полза и за комуникиране на значими въпроси с членове на екипа по ангажимента и външни експерти на практикуващия професионален счетоводител, които не са взели участие в обсъждането.

А102. Възможно е съгласно закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания, практикуващият професионален счетоводител да има и допълнителни отговорности във връзка с неспазването от страна на предприятието на изискванията на закони и нормативни разпоредби, които може да се различават или надхвърлят тези по настоящия МСАИС, например:

(а) Да отговори на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, включително изисквания във връзка със специфични комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, и да прецени дали са необходими допълнителни действия;

(б) Да комуникира идентифицираните или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби с одитор[13]; и

(в) Изисквания за документиране във връзка с идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби.

Съблюдаването на допълнителните отговорности може да предостави по-нататъшна информация, която да е уместна за работата на практикуващия професионален счетоводител в съответствие с настоящия и който и да е друг МСАИС (например, във връзка с почтеността на отговорното лице или на лицата, натоварени с общо управление). Параграфи А194-А198 разглеждат допълнително отговорностите на практикуващия професионален счетоводител съгласно закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания във връзка с комуникирането и докладването на идентифицирани или подозирани

[13] Вж., например, параграфи И360.31–360.35 А1 от Кодекса на СМСЕС

случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби.

А103. Придобиването на разбиране за съответния предмет и други обстоятелства на ангажимента предоставя на практикуващия професионален счетоводител референтна рамка за използване на професионална преценка по време на целия ангажимент, например, когато:

- взема под внимание характеристиките на съответния предмет;
- оценява уместността на критериите;
- разглежда факторите, които съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител, са съществени при направляване усилията на екипа по ангажимента, включително случаите, в които може да е необходимо вземането под внимание на специални съображения; например, необходимост от специализирани умения или работата на експерт;
- определя и оценява дали количествените нива на същественост продължават да са подходящи (където това е приложимо) и взема под внимание качествени фактори за нивото на същественост;
- разработва очаквания, които да бъдат използвани при изпълнението на аналитични процедури;
- разработва и изпълнява процедури; и
- оценява доказателствата, включително разумността на получените от практикуващия професионален счетоводител устни и писмени изявления.

А104. Обикновено разбирането на практикуващия професионален счетоводител за съответния предмет и други обстоятелства на ангажимента е не толкова задълбочено, колкото това на отговорното лице. Наред с това, обикновено разбирането на практикуващия професионален счетоводител за съответния предмет и други обстоятелства на ангажимента при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност е не толкова задълбочено, колкото при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, например, макар че е възможно при някои ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител да придобие разбиране за вътрешния контрол над изготвянето на информацията за предмета, често случаят не е такъв.

А105. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, идентифицирането на областите, в които е вероятно да

възникнат съществени неправилни отчитания в информацията за предмета, дава възможност практикуващия професионален счетоводител да фокусира процедурите върху тези области. Така например, при ангажимент, в който информацията за предмета е доклад за устойчиво развитие, практикуващият професионален счетоводител може да се фокусира върху някои области от този доклад. Практикуващият професионален счетоводител може да разработи и изпълни процедури върху цялата информация за предмета, когато информацията за предмета се състои от една единствена област или когато получаването на сигурност върху всички области на информацията за предмета е необходимо с цел получаване на смислена и съдържателна степен на сигурност.

А106. При ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, разбирането за вътрешния контрол над информацията за предмета помага на практикуващия професионален счетоводител да идентифицира видовете неправилни отчитания и факторите, които оказват влияние върху рисковете от съществени неправилни отчитания в информацията за предмета. От практикуващия професионален счетоводител се изисква да оцени проектирането на подходящите контроли и да определи дали те са били въведени, като изпълни процедури в допълнение към проучващите запитвания към отговорното лице. За определяне кои контроли са подходящи при обстоятелствата на конкретния ангажимент е необходима професионална преценка.

А107. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, разглеждането на процеса, използван за изготвяне на информацията за предмета, помага на практикуващия професионален счетоводител да разработи и изпълни процедури, адресиращи областите, в които е вероятно да възникнат съществени неправилни отчитания в информацията за предмета. При разглеждане на въпросния процес, практикуващият професионален счетоводител използва професионална преценка, за да реши кои аспекти на процеса са значими за ангажимента, като е възможно да отправи проучващи запитвания към съответната страна относно тези аспекти.

А108. Както при ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, така и при ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност, резултатите от процеса по оценяване на риска на предприятието могат да помогнат на практикуващия професионален счетоводител да придобие разбиране за съответния предмет и други обстоятелства на ангажимента.

Получаване на доказателства

Естество, време на изпълнение и обхват на процедурите (Вж. параграфи 48 (О)–49 (Р))

А109. Практикуващият професионален счетоводител избира комбинация от процедури, за да получи съобразно случая разумна или ограничена степен на сигурност. Изброените по-долу процедури могат да бъдат използвани например при планиране или изпълнение на ангажимента, в зависимост от контекста, в които те се прилагат от практикуващия професионален счетоводител:

- фактическа проверка;
- наблюдение;
- потвърждение;
- повторно изчисляване;
- повторно изпълнение;
- аналитични процедури; и
- проучващи запитвания.

А110. Факторите, които биха могли да окажат влияние върху избора на процедури от страна на практикуващия професионален счетоводител включват естеството на съответния предмет; степента на сигурност, която трябва да бъде получена; както и нуждите от информация на предвидените потребители и на ангажиращата страна, включително съответните ограничаващи фактори от гледна точка на време и разходи.

А111. В някои случаи, МСАИС по конкретен предмет може да съдържа изисквания, които оказват влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите. Така например, МСАИС по конкретен предмет може да описва естеството или обхвата на конкретни процедури, които трябва да бъдат изпълнени или степента на сигурност, която се очаква да бъде получена при конкретен вид ангажименти. Дори в такива случаи, определянето на точното естество, време на изпълнение и обхват на процедурите е въпрос на професионална преценка и те ще са различни при различните ангажименти.

А112. Възможно е при някои ангажименти практикуващият професионален счетоводител да не идентифицира области, в които е вероятно да възникнат съществени неправилни отчитания в информацията за предмета. Независимо дали са идентифицирани такива области, практикуващият професионален счетоводител разработва и изпълнява процедури, за да получи смислена и съдържателна степен на сигурност.

А113. Ангажиментът за изразяване на сигурност е процес, изискващ повторение на определени стъпки, като на практикуващия професионален счетоводител може да стане известна информация, която се различава съществено от информацията, въз основа на която са били определени планираните процедури. В хода на изпълнение на планираните процедури, получените доказателства могат да накарат практикуващия професионален счетоводител да изпълни допълнителни процедури. Тези процедури може да включват искане към лицето, извършващо измерването или оценяването, да проучи идентифицирания от практикуващия професионален счетоводител въпрос и при необходимост да внесе корекции в информацията за предмета.

Определяне дали са необходими допълнителни процедури при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност (Вж. параграф 49 О)

А114. На практикуващия професионален счетоводител могат да станат известни неправилни отчитания, които, след прилагане на професионална преценка, явно не са индикация за наличието на съществени неправилни отчитания. Примерите по-долу илюстрират случаи, в които е възможно да не са необходими допълнителни процедури, тъй като според професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител идентифицираните неправилни отчитания явно не са индикация за наличието на съществени неправилни отчитания:

- Ако нивото на същественост е 10,000 единици и практикуващият професионален счетоводител прецени, че може да е налице евентуална грешка от 100 единици, то по принцип не биха били изисквани допълнителни процедури, тъй като рискът от съществени неправилни отчитания вероятно ще е приемлив при конкретните обстоятелства на ангажимента, освен ако не са налице други качествени фактори, които трябва да бъдат взети под внимание.
- Ако при изпълнението на набор от процедури върху област, в която е вероятно да са налице съществени неправилни отчитания, отговор на едно сред многото проучващи запитвания не съответства на очакванията, възможно е въпреки това да не са необходими допълнителни процедури, в случай че рискът от съществени неправилни отчитания е на ниво, което е приемливо при конкретните обстоятелства на ангажимента в светлината на резултатите от останалите процедури.

А115. На практикуващия професионален счетоводител може да стане известен въпрос или въпроси, които да го накарат да счита, че е възможно информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания. Примерите по-долу илюстрират случаи, в които

може да са необходими допълнителни процедури, тъй като идентифицираните неправилни отчитания сочат, че е възможно информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания:

- При изпълнение на аналитични процедури практикуващият професионален счетоводител може да идентифицира колебание или взаимоотношение, което не съответства на друга имаща отношение към въпроса информация или което се отклонява съществено от очакваните суми или показатели.
- В резултат на преглед на външни източници практикуващият професионален счетоводител може да получи информация за потенциално съществено неправилно отчитане.
- В случай че приложимите критерии разрешават коефициент на грешки в размер на 10%, а на базата на конкретен тест практикуващият професионален счетоводител установи коефициент на грешки в размер на 9%, то тогава може да са необходими допълнителни процедури, тъй като рискът от съществени неправилни отчитания може да не е приемлив при конкретните обстоятелства на ангажимента.
- В случай че резултатите от аналитичните процедури са в рамките на очакваното, но са близо до горната граница на очакваните стойности, то тогава може да са необходими допълнителни процедури, тъй като рискът от съществени неправилни отчитания може да не е приемлив при конкретните обстоятелства на ангажимента.

A116. Ако в случай на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, 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, параграф 49 О изисква практикуващият професионален счетоводител да разработи и изпълни допълнителни процедури. Допълнителните процедури може да включват например отправяне на проучващи запитвания до съответната(ите) страна(и) или изпълнение на други, подходящи при конкретните обстоятелства, процедури.

A117. Ако след като е изпълнил допълнителните процедури, изисквани съгласно параграф 49 О, практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства или за да достигне до заключение, че не е вероятно въпросът или въпросите да са причина информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания, или за да реши, че въпросът или въпросите са причина информацията за предмета да съдържа

съществени неправилни отчитания, налице е ограничения в обхвата и тогава се прилага параграф 66.

А118. Преценката на практикуващия професионален счетоводител относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните процедури, които са необходими, за да бъдат получени доказателства или за да се достигне до заключение, че не е вероятно да съществува съществено неправилно отчитане, или за да се определи, че съществено неправилно отчитане е налице, се формира въз основа например на:

- информацията, получена от оценката, която практикуващият професионален счетоводител е направил на резултатите от вече изпълнените процедури;
- актуализираното разбиране на практикуващия професионален счетоводител за съответния предмет и други обстоятелства на ангажимента, получено в хода на изпълнение на целия ангажимент; и
- виждането на практикуващия професионален счетоводител за убедителността на доказателствата, която е необходима, за да бъде адресиран въпросът, който кара практикуващия професионален счетоводител да счита, че е възможно информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания.

Натрупване на некоригираните неправилни отчитания (Вж. параграфи 51, 65)

А119. Некоригираните неправилни отчитания се натрупват по време на ангажимента (вж. параграф 51), с цел, когато се формира заключението на практикуващия професионален счетоводител, да се оцени дали, поотделно или взети като съвкупност, те са съществени.

А120. Практикуващият професионален счетоводител може да определи сума, под която неправилните отчитания ще бъдат очевидно незначителни и няма да трябва да бъдат натрупвани, тъй като практикуващият професионален счетоводител очаква, че натрупването на тези суми очевидно няма да има съществен ефект върху информацията за предмета. „Очевидно незначителни” не е друг израз за неправилни отчитания, които „не са съществени”. Въпросите, които са очевидно незначителни са от изцяло различен (по-малък) мащаб в сравнение с нивото на същественост, определено в съответствие с параграф 44, и са въпроси, които са очевидно без последствия, независимо дали взети поотделно или като съвкупност, и независимо дали преценявани според критерии за размер, естество или обстоятелства. Когато е налице несигурност относно това дали една или

повече позиции са очевидно незначителни, счита се, че този въпрос не е очевидно незначителен.

Съображения, когато експерт на практикуващия професионален счетоводител участва в ангажимента

Естество, време на изпълнение и обхват на процедурите (Вж. параграф 52)

А121. Изложените по-долу въпроси често са от значение при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите във връзка с работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител, когато част от работата, свързана с изразяването на сигурност, се изпълнява от един или повече експерти на практикуващия професионален счетоводител (вж. параграф А70):

(а) значимостта на работата на този експерт в контекста на ангажимента (вж. също параграфи А122–А123);

(б) естеството на въпроса, с който е свързана работата на този експерт;

(в) рисковете от съществени неправилни отчитания във въпроса, с който е свързана работата на този експерт;

(г) знанията и опитът на практикуващия професионален счетоводител по отношение на предходна работа, извършена от този експерт; и

(д) дали този експерт е обект на политиките или процедурите за управление на качеството на фирмата на практикуващия професионален счетоводител (вж. също параграфи А124–А125).

Интегриране на работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител

А122. Възможно е ангажименти за изразяване на сигурност да бъдат изпълнявани по широк кръг предмети, които изискват специализирани умения и знания, надхвърлящи тези, притежавани от съдружника, отговорен за ангажимента и другите членове на екипа по ангажимента, и за които се използва работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител. В някои ситуации консултации с експерта на практикуващия професионален счетоводител се провеждат, за да бъдат предоставени съвети по отделен въпрос, но колкото по-голямо е значението на работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител в контекста на конкретния ангажимент, толкова по-голяма е вероятността, че този експерт ще работи като част от мултидисциплинарен екип, състоящ се от експерти по съответния предмет и друг персонал, специализиран в изразяването на сигурност. В

колкото по-голяма степен работата на този експерт е интегрирана като естество, време на изпълнение и обхват в общата трудова дейност, толкова по-важна е ефективната двустранна комуникация между експерта на практикуващия професионален счетоводител и останалия персонал, специализиран в изразяването на сигурност. Ефективната двустранна комуникация улеснява правилното интегриране на работата на експерта с работата на останалите лица по ангажимента.

А123. Както е отбелязано в параграф А71, когато ще бъде използвана работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител, може да е целесъобразно да бъдат изпълнени някои от процедурите, изисквани съгласно параграф 52 на етапа на приемане или продължаване на ангажимента. Това важи с особена сила, когато работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител ще бъде напълно интегрирана с работата на останалия специализиран в изразяването на сигурност персонал или когато работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител ще бъде използвана на ранните етапи от ангажимента, например, при първоначалното планиране и оценяване на риска.

Политики или процедури за управление на качеството на фирмата на практикуващия професионален счетоводител

А124. Вътрешният експерт на практикуващия професионален счетоводител може да е съдружник или служител, включително временно нает служител, на фирмата на практикуващия професионален счетоводител, и поради това да е обект на системата на фирмата за управление на качеството, включително нейните политики или процедури в съответствие с МСУК 1 или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1. Възможен е и вариант, при който вътрешният експерт на практикуващия професионален счетоводител е съдружник или служител, включително временно нает служител, на фирма, принадлежаща към мрежата от фирми, която може да споделя общи политики или процедури за управление на качеството с фирмата на практикуващия професионален счетоводител. Външният експерт на практикуващия професионален счетоводител не е член на екипа по ангажимента.

А125. Обикновено, екипът по ангажимента може да разчита на системата на фирмата за управление на качеството (виж параграф А65). Степента, в която се разчита на тази система ще бъде различна в зависимост от конкретните обстоятелства и може да окаже влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите на

практикуващия професионален счетоводител във връзка с такива въпроси, като:

- компетентността и способностите, постигани посредством програмите за подбор, наемане и обучение на персонала.
- оценката на практикуващия професионален счетоводител на обективността на експерта на практикуващия професионален счетоводител. Вътрешните експерти на практикуващия професионален счетоводител са обект на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта.
- оценката на практикуващия професионален счетоводител на адекватността на работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител. Така например, програмите за обучение на фирмата могат да осигурят на вътрешните експерти на практикуващия професионален счетоводител подходящото разбиране за взаимовръзката между техните експертни знания и умения и процеса по събиране на доказателства. Уповаването на това обучение и други процеси на фирмата, например, протоколи за определяне на задачите и границите на работата на вътрешните експерти на практикуващия професионален счетоводител, може да окаже влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите на практикуващия професионален счетоводител за оценяване адекватността на работата на експертите на практикуващия професионален счетоводител.
- спазването на регулаторните и законови изисквания посредством процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците.
- постигането на споразумение с експерта на практикуващия професионален счетоводител.

Това уповаване не намалява отговорността на практикуващия професионален счетоводител за изпълнение изискванията на настоящия МСАИС.

Компетентност, способности и обективност на експерта на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 52(а))

А126. Информация относно компетентността, способностите и обективността на експерта на практикуващия професионален счетоводител може да бъде получена от различни източници, като например:

- личен опит с предходна работа, извършена от този експерт;

- обсъждане, проведено с експерта;
- обсъждане с други практикуващи професионални счетоводители или лица, които са запознати с работата на този експерт;
- информираност за неговата квалификация, членство в професионална организация или отраслово сдружение, лиценз за извършване на дейност или други форми на външно признание;
- публикувани доклади или книги, на който този експерт е автор;
- политиките или процедурите на фирмата за управление на качеството (вж. също параграфи А124–А125).

А127. Макар експертите на практикуващия професионален счетоводител да не се нуждаят от същото ниво на професионална подготовка, както практикуващия професионален счетоводител, по отношение изпълнението на всички аспекти на ангажимента за изразяване на сигурност, експертът на практикуващия професионален счетоводител, чиято работа се използва, може да се нуждае от достатъчно разбиране за приложимите МСАИС, което да му даде възможност да обвърже възложената му работа с целта на ангажимента.

А128. Оценката дали заплахите за обективността са на приемливо ниво може да зависи от ролята на експерта на практикуващия професионален счетоводител и значимостта на работата на експерта в контекста на конкретния ангажимент. В някои случаи може да не е възможно да бъдат елиминирани обстоятелствата, които създават заплахите или да бъдат приложени предпазни мерки за намаляване на заплахите до приемливо ниво, например, ако предложеният за експерт на практикуващия професионален счетоводител е лице, което е играло важна роля в изготвянето на информацията за предмета.

А129. При оценяване обективността на външните експерти на практикуващия професионален счетоводител може да е целесъобразно:

- да се отправят проучващи запитвания до съответната(ите) страна(и) относно известни й(им) интереси и взаимоотношения, които съответната(ите) страна(и) има(т) с външния експерт на практикуващия професионален счетоводител и които биха могли да окажат влияние върху обективността на този експерт;
- да се обсъдят с този експерт приложимите предпазни мерки, включително професионалните изисквания, приложими по отношение на експерта, и да се оцени дали предпазните мерки са адекватни с оглед свеждане на заплахите до приемливо ниво. Интересите и взаимоотношенията, които може да е целесъобразно да бъдат обсъдени с експерта на практикуващия професионален счетоводител включват:

- финансови интереси и участия;
- бизнес и лични взаимоотношения;
- предоставяне на други услуги от страна на експерта, включително от организацията, в случай че външният експерт представлява организация.

В някои случай може да е уместно практикуващият професионален счетоводител да получи писмено изявление от външния експерт на практикуващия професионален счетоводител относно интереси и взаимоотношения със съответната(ите) страна(и), които са известни на експерта.

Придобиване на разбиране за сферата на експертните знания и умения на експерта на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 52(б))

А130. Притежаването на достатъчно разбиране за сферата на експертните знания и умения на експерта на практикуващия професионален счетоводител дава възможност на практикуващия професионален счетоводител:

(а) да договори с експерта на практикуващия професионален счетоводител естеството, обхвата и обективността на работата на този експерт за целите на практикуващия професионален счетоводител; и

(б) да оцени адекватността на тази работа за целите на практикуващия професионален счетоводител.

А131. Аспектите на сферата на експертни знания и умения на експерта на практикуващия професионален счетоводител, които имат отношение към разбирането на практикуващия професионален счетоводител може да включват:

- дали в сферата на експертни знания и умения на този експерт има области на специализация, които имат отношение към ангажимента;
- дали са приложими професионални или други стандарти и регулаторни или законови изисквания;
- какви предположения и методи, включително модели, където това е приложимо, се използват от експерта на практикуващия професионален счетоводител, дали те са общоприети в сферата на експертни знания и умения на този експерт и дали са подходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента;

- естеството на вътрешните и външни данни и информация, които използва експертът на практикуващия професионален счетоводител.

Споразумение с експерта на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 52(в))

А132. Може да е целесъобразно споразумението на практикуващия професионален счетоводител с експерта на практикуващия професионален счетоводител да включва въпроси, като изложените по-долу:

(а) ролите и отговорности съответно на практикуващия професионален счетоводител и на експерта;

(б) естество, време на изпълнение и обхват на комуникациите между практикуващия професионален счетоводител и експерта, включително формата на евентуален доклад, който ще бъде предоставен от този експерт; и

(в) необходимостта експертът на практикуващия професионален счетоводител да спазва изискванията за конфиденциалност.

А133. Въпросите, отбелязани в параграф А125, могат да окажат влияние върху нивото на детайлност и формалност на споразумението между практикуващия професионален счетоводител и експерта на практикуващия професионален счетоводител, включително дали е целесъобразно споразумението да е в писмен вид. Споразумението между практикуващия професионален счетоводител и външен експерт на практикуващия професионален счетоводител често е във вид на писмо за ангажимент.

Оценяване адекватността на работата на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 52(г))

А134. Изложеното по-долу може да е уместно при оценяване адекватността на работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител за целите на практикуващия професионален счетоводител:

(а) уместността и разумността на констатациите или заключенията на този експерт и тяхното съответствие с останалите доказателства;

(б) ако работата на този експерт предполага използване на съществени предположения и методи, уместността и разумността на тези предположения и методи при конкретните обстоятелства; и

(в) ако работата на този експерт предполага използване на изходни данни, които са съществени за работата на експерта, уместността, пълнотата и точността на тези изходни данни.

А135. В случай че практикуващият професионален счетоводител реши, че работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител не е подходяща за целите на практикуващия професионален счетоводител, възможностите, които са на разположение на практикуващия професионален счетоводител включват:

(а) постигане на договореност с експерта относно естеството и обхвата на допълнителна работа, която да бъде извършена от него; или

(б) изпълнение на допълнителни процедури, подходящи при конкретните обстоятелства.

Работа, извършена от друг практикуващ професионален счетоводител, от експерт на отговорното лице или на лицето, извършващо измерването или оценяването, или от вътрешен одитор (Вж. параграфи 53–55)

А136. Независимо че параграфи А121–А135 са изготвени в контекста на използването на работата, извършена от експерт на практикуващия професионален счетоводител, те биха могли да предоставят също така и полезни насоки относно използването на работа, извършена от друг практикуващ професионален счетоводител, от експерт на отговорното лице или на лицето, извършващо измерването или оценяването, или от вътрешен одитор.

Писмени изявления (Вж. параграф 56)

А137. Писменото потвърждение на устни изявления намалява възможността от недоразумения между практикуващия професионален счетоводител и съответната(ите) страна(и). Лицето или лицата, от които практикуващият професионален счетоводител изисква писмени изявления обикновено са членове на висшето ръководство или са сред лицата, натоварени с общо управление, в зависимост например от структурата на ръководство и управление на съответната(ите) страна(и), която може да е различна при различните юрисдикции и предприятия, отразявайки влиянието на фактори като различните културни и законови предпоставки или характеристики, отнасящи се до размера или структурата на собствеността.

А138. Други поискани писмени изявления биха могли да включват:

- това дали съответната(ите) страна(и) счита(т), че ефектът от некоригираните неправилни отчитания, разгледани поотделно или като съвкупност, е несъществен по отношение информацията за предмета. Обобщение на тези позиции обикновено се включва в писмените изявления или прилага към тях;

- това, че значимите предположения, използвани при изготвянето на съществени приблизителни оценки, са разумни;
- това, че съответната(ите) страна(и) е(са) комуникирала(и) с практикуващия професионален счетоводител всички известни й(им) недостатъци във вътрешния контрол, имащи отношение към ангажимента, които не са очевидно незначителни и без последствия; и
- когато отговорното лице е различно от лицето, извършващо измерването или оценяването, това, че отговорното лице потвърждава отговорността си за съответния предмет.

А139. Изявленията от съответната(ите) страна(и) не могат да заместят други доказателства, които практикуващият професионален счетоводител би могъл разумно да очаква да бъдат налични. Макар писмените изявления да предоставят необходими доказателства, те сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни доказателства относно който и да е от въпросите, които разглеждат. Нещо повече, фактът, че практикуващият професионален счетоводител е получил надеждни писмени изявления не оказва влияние върху естеството или обхвата на другите доказателства, които практикуващият професионален счетоводител получава.

Поискани писмени изявления не са предоставени или не са надеждни (Вж. параграф 60)

А140. Обстоятелствата, при които практикуващият професионален счетоводител може да не е в състояние да получи поискани писмени изявления включват, например, случаи, в които:

- отговорното лице сключва договор с трета страна да извърши съответното измерване или оценяване, а по-късно ангажира практикуващия професионален счетоводител да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност върху получената в резултат информация за предмета. В някои от тези случаи, например, когато отговорното лице е в продължаващи взаимоотношения с лицето, извършващо измерването или оценяването, отговорното лице може да е в състояние да уреди лицето, извършващо измерването или оценяването, да предостави поисканите писмени изявления, или отговорното лице може да е в състояние да предостави тези изявления, ако има разумни основания да направи това, но в други случаи това може да не е възможно.
- предвиден потребител ангажира практикуващия професионален счетоводител да изпълни ангажимент за изразяване на сигурност върху публично достъпна информация, но няма

взаимоотношения с отговорното лице от вида, необходим, за да се гарантира, че това лице ще реагира на искането на практикуващия професионален счетоводител за предоставяне на писмени изявления.

- ангажиментът за изразяване на сигурност се изпълнява противно на желанията на лицето, извършващо измерването или оценяването. Случаят може да е такъв например, когато ангажиментът се изпълнява по силата на съдебно разпореждане или когато законодателен или друг компетентен орган изисква практикуващ професионален счетоводител в публичния сектор да изпълни конкретен ангажимент.

При такива или сходни обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител може да няма достъп до доказателствата, които са необходими, за да подкрепят заключението на практикуващия професионален счетоводител. Ако случаят е такъв, се прилага параграф 66 от настоящия МСАИС.

Последващи събития (Вж. параграф 61)

А141. Разглеждането на последващи събития при някои ангажименти за изразяване на сигурност може да няма отношение поради естеството на съответния предмет. Така например, когато ангажиментът изисква заключение относно точността на декларация със статистически данни към даден момент от време, събитията, възникнали между този момент и датата на доклада за изразяване на сигурност може да не засягат заключението или да изискват оповестяване в декларацията или в доклада за изразяване на сигурност.

А142. Както е отбелязано в параграф 61, практикуващият професионален счетоводител не носи отговорност за изпълнението на процедури във връзка с информацията за предмета след датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител. Ако обаче след датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител на практикуващия професионален счетоводител стане известен факт, който ако му беше известен към датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител, можеше да накара практикуващия професионален счетоводител да измени доклада, може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да обсъди въпроса със съответната(ите) страна(и) или да предприеме други, подходящи при конкретните обстоятелства, действия.

Друга информация (Вж. параграф 62)

А143. Допълнителните действия, които биха могли да са подходящи, в случай че практикуващият професионален счетоводител идентифицира

съществено несъответствие или му стане известно съществено неправилно докладване на даден факт, включват, например:

- отправяне на искане към съответната(ите) страна(и) да се консултира с квалифицирана трета страна, например юридическия съветник на съответната(ите) страна(и);
- получаване на правна консултация относно последствията от предприемането на различни действия;
- комуникиране с трети страни (например, с регулаторен орган);
- задържане на доклада за изразяване на сигурност;
- оттегляне от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна разпоредба;
- описване на съществеността несъответствие в доклада за изразяване на сигурност.

Описание на приложимите критерии (Вж. параграф 63)

A144. Описанието на приложимите критерии информира предвидените потребители за рамката, върху която се базира информацията за предмета, и е особено важно, когато са налице значителни различия между различните критерии относно начина, по който конкретни въпроси биха могли да бъдат третирани в информацията за предмета.

A145. Описание, заявяващо, че информацията за предмета е изготвена в съответствие с конкретни приложими критерии е подходящо, единствено ако информацията за предмета отговаря на всички уместни изисквания на тези приложими критерии, които са в сила.

A146. Описание на приложимите критерии, което съдържа неточни квалифициращи или ограничителни формулировки (например, „информацията за предмета в съществената си част съответства на изискванията на XYZ") не е подходящо описание, тъй като може да подведе потребителите на информацията за предмета.

Формиране на заключение за изразяване на сигурност

Достатъчност и уместност на доказателствата (Вж. параграфи 12(и), 64)

A147. Доказателствата са необходими, за да подкрепят заключението и доклада за изразяване на сигурност на практикуващия професионален счетоводител. Те са кумулативни по своя характер и се получават основно в резултат от процедури, изпълнени в хода на ангажимента. Те могат обаче да включват и информация, получена от други източници, например, предходни ангажименти (при условие, че практикуващият

професионален счетоводител е определил дали са настъпили промени в периода след изпълнението на предходния ангажимент, които биха могли да окажат влияние върху неговата уместност по отношение на текущия ангажимент) или политиките или процедурите на фирмата във връзка с приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за изразяване на сигурност. Доказателствата могат да идват от източници във или извън съответната(ите) страна(и). Информация, която би могла да бъде използвана в качеството на доказателства, може да е била изготвена от експерт, нает или ангажиран от съответната(ите) страна(и). Доказателствата обхващат както информация, която подкрепя и потвърждава някои аспекти от информацията за предмета, така и информация, която противоречи на определени аспекти на информацията за предмета. Наред с това, в някои случаи липсата на информация (например, отказ от съответната(ите) страна(и) да предостави(ят) поискано изявление) се използва от практикуващия професионален счетоводител и следователно също представлява доказателство. По-голямата част от работата на практикуващия професионален счетоводител при формирането на заключение за изразяване на сигурност се състои от събиране и оценяване на доказателства.

A148. 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.

A149. Уместността е мярка за качеството на доказателствата; т.е. тяхното значение и надеждност в осигуряването на подкрепа за заключението на практикуващия професионален счетоводител. 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 източници, външни за съответната(ите) страна(и), 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).

A150. 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 да покаже, че дадено доказателство не е надеждно. Така например, потвърждаваща информация, получена от източник, който е независим от съответната(ите) страна(и) може да повиши степента на сигурност, която практикуващият професионален счетоводител получава от изявление, направено от съответната(ите) страна(и). И обратно, 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.

A151. 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.

A152. Това дали са получени достатъчни и уместни доказателства, върху които практикуващият професионален счетоводител да базира своето заключение, е въпрос на професионална преценка.

A153. При някои обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да не е постигнал достатъчността или уместността на доказателствата, които е очаквал да получи посредством планираните процедури. При такива обстоятелства практикуващият професионален счетоводител приема, че доказателствата, получени в резултат на изпълнените процедури, не са достатъчни и уместни, за да е в състояние да формира заключение относно информацията за предмета. Практикуващият професионален счетоводител може:

- да разшири изпълняваната работа; или
- да изпълни други процедури, които практикуващият професионален счетоводител е преценил, че са необходими при конкретните обстоятелства.

Когато нищо от посоченото по-горе не е практически приложимо при конкретните обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител няма да може да получи достатъчни и уместни доказателства, за да е в състояние да формира заключение. Такава ситуация може да възникне дори на практикуващия професионален счетоводител да не е станал известен въпроси или въпроси, които да го накарат да счита, че е възможно информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания, съгласно разгледаното в параграф 49 О.

Оценяване на достатъчността и уместността на доказателствата (Вж. параграф 65)

A154. Ангажиментът за изразяване на сигурност е кумулативен процес, изискващ повторение на определени стъпки. В хода на изпълнение на планираните процедури от практикуващия професионален счетоводител, получените доказателства могат да накарат практикуващия професионален счетоводител да измени естеството, времето на изпълнение или обхвата на други планирани процедури. На практикуващия професионален счетоводител може да стане известна информация, която да се различава значително от очакваната информация, върху която са били базирани планираните процедури. Така например:

- Мащабът на неправилните отчитания, които практикуващият професионален счетоводител идентифицира, може да промени професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител относно надеждността на конкретни източници на информация.

- На практикуващия професионален счетоводител могат да станат известни несъответствия в значимата информация и несъответстващи си или липсващи доказателства.
- В случай че аналитичните процедури са изпълнени към края на ангажимента, резултатите от тези процедури може да покажат риск от съществени неправилни отчитания, който не е бил отчетен преди това.

При такива обстоятелства може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да направи повторна оценка на планираните процедури.

А155. Професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител относно това какво представлява достатъчни и уместни доказателства се влияе от фактори, като:

- значимостта на потенциалното неправилно отчитане и вероятността то да има съществен ефект, разгледано самостоятелно или в съвкупност с други потенциални неправилни отчитания, върху информацията за предмета;
- ефективността на отговорите на съответната(ите) страна(и) за адресиране на известния риск от съществени неправилни отчитания;
- опитът, натрупан от предходни ангажименти за изразяване на сигурност по отношение на сходни потенциални неправилни отчитания;
- резултатите от изпълнените процедури, включително това дали тези процедури са идентифицирали конкретни неправилни отчитания;
- източникът и надеждността на наличната информация;
- убедителността на доказателствата;
- разбирането за съответната(ите) страна(и) и средата, в която тя(те) функционира(т).

Ограничения в обхвата (Вж. параграфи 26, 66)

А156. Ограничение в обхвата може да възникне в резултат на:

(а) обстоятелства извън контрола на съответната(ите) страна(и). Така например, възможно е документация, която практикуващият професионален счетоводител може да счете за необходимо да провери, да е била случайно унищожена;

(б) обстоятелства, свързани с естеството или времето на изпълнение на работата на практикуващия професионален счетоводител. Така например, физически процес, който практикуващият професионален счетоводител счита за необходимо да наблюдава, може да е протекъл преди ангажирането на практикуващия професионален счетоводител; или

(в) ограничения, наложени от отговорното лице, лицето, извършващо измерването или оценяването, или от ангажиращата страна на практикуващия професионален счетоводител, които биха могли примерно да попречат на практикуващия професионален счетоводител да изпълни процедура, която счита за необходима при конкретните обстоятелства. Ограниченията от този вид могат да имат и други последствия за ангажимента, например за преценката на практикуващия професионален счетоводител на риска на ангажимента и при приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиента и ангажимента за изразяване на сигурност.

А157. Невъзможността да бъде изпълнена конкретна процедура не представлява ограничения в обхвата, в случай че практикуващият професионален счетоводител е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства, като изпълни алтернативни процедури.

А158. Процедурите, изпълнявани при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност по дефиниция са по-ограничени в сравнение с тези, необходими при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Ограниченията, които е известно че съществуват преди приемането на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, представляват уместно съображение при установяване дали са налице предварителните условия за ангажимент за изразяване на сигурност, в частност, дали ангажиментът видимо притежава характеристиките за достъп до доказателства (вж. параграф 24(б)(iv)) и рационална цел (вж. параграф 24(б)(vi)). Ако след като е приет ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, допълнително ограничения бъде наложено от съответната(ите) страна(и), може да е целесъобразно оттегляне от ангажимента, в случай че оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна разпоредба.

Изготвяне на доклад за изразяване на сигурност

Форма на доклада за изразяване на сигурност (Вж. параграфи 67–68)

A159. Устни и други форми на изразяване на заключения могат да бъдат разбрани погрешно без подкрепата на писмен доклад. Поради тези причини, практикуващият професионален счетоводител не докладва устно или като използва символи (условни обозначения), без наред с това да предостави писмен доклад за изразяване на сигурност, който да е на разположение, когато се предоставя устният доклад или се използва символът (условното обозначение). Така например, символът (условното обозначение) може да е свързано чрез хиперлинк с писмен доклад за изразяване на сигурност, качен в Интернет.

A160. Настоящият МСАИС не изисква стандартизиран формат за докладване по всички ангажименти за изразяване на сигурност. Вместо това той идентифицира основните елементи, която трябва да включва докладът за изразяване на сигурност. Докладите за изразяване на сигурност са индивидуално пригодени към конкретните обстоятелства на ангажимента. Практикуващият професионален счетоводител може да използва заглавия, номера на параграфи, типографски средства, например, представяне на даден текст с удебелен шрифт, както и други механизми за повишаване яснотата и удобството за четене на доклада за изразяване на сигурност.

A161. 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. Практикуващият професионален счетоводител може да счете, че е полезно да вземе под внимание доколко предоставянето на тази информация е от значение за информационните нужди на предвидените потребители. Съгласно изискването в параграф 68, допълнителната информация ясно се разграничава от заключението на практикуващия професионален счетоводител и се формулира по такъв начин, че недвусмислено да посочва, че няма за цел да омаловажи значението на това заключение.

Съдържание на доклада за изразяване на сигурност

Наименование (Вж. параграф 69(а))

А162. Подходящото наименование помага да се идентифицира естеството на доклада за изразяване на сигурност и да се разграничи той от докладите, издавани от други лица, например, такива, които не е необходимо да спазват същите етични изисквания, както практикуващият професионален счетоводител.

Адресат (Вж. параграф 69(б))

А163. Адресатът идентифицира страната или страните, към които е насочен докладът за изразяване на сигурност. Обикновено докладът за изразяване на сигурност се адресира до ангажиращата страна, но в някои случаи може да има други предвидени потребители.

Информация за предмета и съответен предмет (Вж. параграф 69(в))

А164. Идентифицирането и описанието на информацията за предмета и когато това е подходящо, съответния предмет, може да включват, например:

- момента или периода от време, за които се отнася измерването или оценяването на съответния предмет;
- когато е приложимо, наименованието на отговорното лице или на компонент на отговорното лице, за които се отнася съответният предмет;
- обяснение на тези характеристики на съответния предмет или на информацията за предмета, за които предвидените потребители следва да са информирани, и как тези характеристики биха могли да повлияят върху точността на измерването или оценяването на съответния предмет спрямо приложимите критерии или върху убедителността на наличните доказателства. Например:
  - степента, в която информацията за предмета е качествена или количествена, обективна или субективна, историческа или прогнозна;

- промените в предмета или в други обстоятелства на ангажимента, които оказват влияние върху съпоставимостта на информацията за предмета в отделните периоди.

Приложими критерии (Вж. параграф 69(г))

А165. Докладът за изразяване на сигурност идентифицира приложимите критерии, спрямо които е измерен или оценен съответният предмет, така че предвидените потребители да могат да разберат базата за заключението на практикуващия професионален счетоводител. Докладът за изразяване на сигурност може да включва приложимите критерии или да препраща към тях, ако те са включени в информацията за предмета или са на разположение по друг начин от лесно достъпен източник. При конкретните обстоятелства може да е уместно да се оповести:

- източникът на приложимите критерии и това дали те се съдържат в закон или нормативна разпоредба или са издадени от упълномощени или признати органи или организации на експерти, които следват прозрачна регламентирана процедура, т.е. дали те са установени критерии в контекста на съответния предмет (а ако не са, описание на аргументите, поради които те се считат за подходящи);
- използваните методи за измерване или оценяване, когато приложимите критерии позволяват избор измежду няколко метода;
- съществени тълкувания, направени при използването на приложимите критерии при конкретните обстоятелства на ангажимента;
- това дали е имало промени в използваните методи за измерване или оценяване.

Вътрешноприсъщи ограничения (Вж. параграф 69(д))

А166. Макар в някои случаи да може да се очаква, че вътрешноприсъщите ограничения ще бъдат добре разбрани от предвидените потребители на доклада за изразяване на сигурност, в други случаи може да е подходящо в доклада за изразяване на сигурност тези ограничения да бъдат изрично посочени. Така например, в доклад за изразяване на сигурност, отнасящ се до ефективността на вътрешния контрол, може да е подходящо да се отбележи, че историческата оценка за ефективността не е приложима за бъдещи периоди поради риска, че вътрешният контрол може да стане неадекватен в резултат на промени в

условията или поради това, че степента на съответствие с политиките и процедурите може да се понижи.

Специална цел (Вж. параграф 69(е))

А167. В някои случаи е възможно приложимите критерии, използвани за измерване или оценяване на съответния предмет, да са разработени със специална цел. Така например, регулаторен орган може да изисква определени предприятия да използват конкретни приложими критерии, разработени за регулаторни цели. С оглед избягване на недоразумения, практикуващият професионален счетоводител обръща вниманието на потребителите на доклада за изразяване на сигурност върху този факт и върху това, че поради тази причина е възможно информацията за предмета да не е подходяща за други цели.

А168. В допълнение към предупреждението, изисквано съгласно параграф 69(е), практикуващият професионален счетоводител може да счете за подходящо да посочи, че докладът за изразяване на сигурност е предвиден единствено за конкретни потребители. В зависимост от конкретните обстоятелства на ангажимента, например, законодателството или нормативна разпоредба на конкретна юрисдикция, това може да бъде постигнато, като се ограничи разпространението или използването на доклада за изразяване на сигурност. Макар докладът за изразяване на сигурност да може да бъде ограничен по този начин, 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.

Съответни отговорности (Вж. параграф 69(ж))

А169. Идентифицирането на съответните отговорности информира предвидените потребители, че отговорното лице носи отговорност за съответния предмет, лицето, извършващо измерването или оценяването носи отговорност за измерването или оценяването на съответния предмет спрямо приложимите критерии, а ролята на практикуващия професионален счетоводител е да изрази независимо заключение относно информацията за предмета.

Изпълнение на ангажимента в съответствие с МСАИС 3000 (преработен) и МСАИС по конкретен предмет (Вж. параграф 69(з))

А170. Когато МСАИС по конкретен предмет е приложим само по отношение на част от информацията за предмета, може да е подходящо

да се посочи както МСАИС по конкретния предмет, така и настоящият МСАИС.

А171. Изявление, съдържащо неточни квалифициращи или ограничаващи формулировки (например, „ангажиментът е изпълнен, вземайки под внимание МСАИС 3000 (преработен)“) може да подведе потребителите на доклада за изразяване на сигурност.

Приложими изисквания за управление на качеството (Вж. параграф 69(и))

А172. Текстът по-долу е илюстрация за изявление в доклада за изразяване на сигурност във връзка с приложимите изисквания за управление на качеството:

> Фирмата прилага Международен стандарт за управление на качеството 1, който изисква фирмата да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството, включително политики или процедури относно спазването на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.

Спазване на изискванията за независимост и други етични изисквания (Вж. параграф 69(к))

А173. Текстът по-долу е илюстрация за изявление в доклада за изразяване на сигурност във връзка със спазването на етичните изисквания:

> Ние спазихме изискванията за независимост и другите етични изисквания на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), който се основава на фундаменталните принципи за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение.

Обобщена информация за извършената работа (Вж. параграфи А6, 69(л))

А174. Обобщената информация за извършената работа помага на предвидените потребители да разберат заключението на практикуващия професионален счетоводител. 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. Други задължителни становища, издадени от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, може да са полезни на практикуващите професионални счетоводители при изготвяне на обобщената информация.

А175. Когато липсва специален МСАИС, който да предоставя насоки относно процедурите по конкретен предмет, обобщената информация би

могла да включва по-подробно описание на извършената работа. Може да е целесъобразно обобщената информация да съдържа изявление, че извършената работа е включвала оценяване на уместността на приложимите критерии.

А176. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност обобщената информация за извършената работа обикновено е по-подробна, отколкото при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност и идентифицира ограниченията във връзка с естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите. Причината за това е, че правилното възприемане на естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури е съществено за разбирането на заключението, изразено във форма, която предоставя информация относно това дали на базата на изпълнените процедури на практикуващия професионален счетоводител е станал известен съществен въпрос или въпроси, които да го накарат да счита, че е възможно информацията за предмета да съдържа съществени неправилни отчитания. Може да е целесъобразно също така в обобщената информация за извършената работа да се посочат определени процедури, които не са били изпълнени и които обикновено би се очаквало да бъдат изпълнени при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Пълното идентифициране на всички такива процедури обаче може да не е възможно, тъй като разбирането и преценката на риска на ангажимента, които се изискват от практикуващия професионален счетоводител са по-ограничени, отколкото при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

А177. Факторите, които да бъдат взети под внимание при определяне степента на детайлност, която да бъде предоставена в обобщената информация за извършената работа, включват:

- обстоятелства, специфични за даденото предприятие (например, различното естество на дейността на предприятието в сравнение с типичната за съответния сектор);
- специфични обстоятелства на ангажимента, оказващи влияние върху естеството и обхвата на изпълнените процедури;
- очакванията на предвидените потребители относно степента на детайлност, която да бъде предоставена в доклада, на базата на пазарната практика или приложимото законодателство или нормативна разпоредба.

А178. Важно е обобщената информация да бъде изложена по един обективен начин, който да позволява на предвидените потребители да разберат извършената работа като база за заключението на практикуващия професионален счетоводител. В повечето случаи това не предполага подробно представяне на цялостния работен план, но от

друга страна е важно информацията да не е обобщена по такъв начин, че да е двусмислена и да не е изложена по начин, който я надценява или разкрасява.

Заключение на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграфи 12(а)(i)(а), 69(м))

А179. 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, прогнозата за финансовите резултати от дейността на предприятието е изготвена правилно, във всички съществени аспекти, на базата на критерии XYZ"; или
- 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".

А180. Може да е целесъобразно предвидените потребители да бъдат информирани за контекста, в който трябва да бъде разглеждано заключението на практикуващия професионален счетоводител, когато докладът за изразяване на сигурност включва обяснение на конкретни характеристики на съответния предмет, за които предвидените потребители следва да са уведомени. Заключението на практикуващия професионален счетоводител може да включва например формулировка, като: „Това заключение е формирано на базата на въпросите, изложени на друго място в настоящия независим доклад за изразяване на сигурност".

А181. Примерите за заключения, изразени във форма, подходяща за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, включват:

- когато са изразени чрез съответния предмет и приложимите критерии, „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".

- когато са изразени чрез информацията за предмета и приложимите критерии, „Въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства, не са ни известни съществени изменения, които да трябва да бъдат направени в оценката на ключовите показатели за изпълнение, за да бъдат те в съответствие с критерии XYZ ”.

- когато са изразени чрез изявление, направено от съответната страна, „Въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства, не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че изявлението на [съответната страна], че [предприятието] е спазило изискванията на закон XYZ, не е достоверно във всички съществени аспекти”.

А182. Форми на изразяване, които биха могли да са полезни по отношение на съответните предмети включват, например, една или комбинация от следните фрази:

- По отношение на ангажименти за установяване спазването на изискванията—„спазвайки изискванията на” или „в съответствие с”.

- По отношение на ангажименти, при които приложимите критерии описват процес или методология за изготвянето или представянето на информацията за предмета – „правилно изготвена”.

- По отношение на ангажименти, при които принципите за достоверно представяне се съдържат в приложимите критерии – „достоверно”.

А183. Включването на заглавие над параграфите, съдържащи модифицирани заключения и въпроса или въпросите, предизвикали модификацията, спомага за разбираемостта на доклада на практикуващия професионален счетоводител. Примерите за подходящи заглавия включват съобразно случая „Квалифицирано заключение”, „Отрицателно заключение” или „Отказ от изразяване на заключение” и „База за квалифицирано заключение” или „База за отрицателно заключение”.

Подпис на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 69(н))

А184. Подписът на практикуващия професионален счетоводител е или от името на фирмата на практикуващия професионален счетоводител, или от личното име на индивидуалния практикуващ професионален счетоводител, или и двете, в зависимост от това кое е уместно за въпросната юрисдикция. В допълнение към подписа на практикуващия професионален счетоводител в определени юрисдикции

от практикуващия професионален счетоводител може да се изисква да заяви в доклада си професионалната си квалификация или одобрението от съответния лицензиращ орган в тази юрисдикция.

Дата (Вж. параграф 69(о))

А185. Включването на дата в доклада за изразяване на сигурност информира предвидените потребители, че практикуващият професионален счетоводител е отчел ефекта върху информацията за предмета и върху доклада за изразяване на сигурност от събития, които са възникнали до тази дата.

Препратка към експерта на практикуващия професионален счетоводител в доклада за изразяване на сигурност (Вж. параграф 70)

А186. В някои случаи е възможно законодателството или нормативна разпоредба да изисква препратка към работата на експерта на практикуващия професионален счетоводител в доклада за изразяване на сигурност, например, с цел прозрачност в публичния сектор. Такава препратка може да е целесъобразна и при други обстоятелства, например, за да се обясни естеството на модификация на заключението на практикуващия професионален счетоводител или когато работата на експерта представлява неразделна част от констатациите, включени в подробен доклад.

А187. Независимо от това, 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. Следователно е важно, ако докладът за изразяване на сигурност се позовава на експерт на практикуващия професионален счетоводител, формулировката на доклада да не навежда на мисълта, че отговорността на практикуващия професионален счетоводител за изразеното заключение е намалена в резултат на участието на този експерт.

А188. Малко вероятно е широко използваното позоваване в подробен доклад, че ангажиментът е изпълнен от подходящо квалифициран персонал, включващ експерти по съответния предмет и специалисти по изразяването на сигурност, да бъде погрешно разбрано като намалена отговорност. Потенциалът за неправилно разбиране обаче е по-висок при доклади в кратка форма, в които може да бъде представена минимум контекстуална информация или когато позоваването става чрез посочване на името на експерта на практикуващия професионален счетоводител. Следователно в такива случаи може да е необходима допълнителна формулировка, която да не позволи докладът за изразяване на сигурност да навежда на мисълта, че отговорността на

практикуващия професионален счетоводител за изразеното заключение е намалена поради участието на експерт.

Немодифицирани и модифицирани заключения (Вж. параграфи 74–77, Приложение)

А189. Терминът „всеобхватен" описа ефекта или възможния ефект върху информацията за предмета от неправилни отчитания, ако има такива, които не са разкрити поради невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни доказателства. Всеобхватен ефект върху информацията за предмета е този, който според професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител:

(а) не е ограничен до отделни аспекти на информацията за предмета;

(б) ако е ограничен, представлява или би могъл да представлява съществена част от информацията за предмета; или

(в) по отношение на оповестяванията, е фундаментален за това как предвидените потребители разбират информацията за предмета.

А190. Естеството на въпроса и преценката на практикуващия професионален счетоводител относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект върху информацията за предмета оказват влияние върху вида заключение, което ще бъде изразено.

А191. Примери за квалифицирани и отрицателни заключения и отказ от изразяване на заключение са:

- Квалифицирано заключение (пример за ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност със съществено неправилно отчитане) – „Въз основа на изпълнените процедури и получените доказателства, с изключение на ефекта от въпроса, описан в раздела от нашия доклад „База за квалифицирано заключение", не ни е станало известно нищо, което да ни накара да считаме, че изявлението на [съответната страна] не представя достоверно, във всички съществени аспекти, спазването от страна на предприятието на изискванията на закон XYZ".
- Отрицателно заключение (пример за съществено и всеобхватно неправилно отчитане, както при ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, така и при ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност) – „Поради значимостта на въпроса, описан в раздела от нашия доклад „База за отрицателно заключение", изявлението на [съответната страна] не представя достоверно спазването от страна на предприятието на изискванията на закон XYZ".

- Отказ от изразяване на заключение (пример за съществено и всеобхватно ограничение в обхвата, както при ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, така и при ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност) – „Поради значимостта на въпроса, описан в раздела от нашия доклад „База за отказ от изразяване на заключение", ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни доказателства, за да формираме заключение относно изявлението на [съответната страна]. Поради тази причина, ние не изразяваме заключение относно това изявление".

А192. В някои случаи е възможно лицето, извършващо измерването или оценяването, да идентифицира и правилно да поясни, че информацията за предмета съдържа съществени неправилни отчитания. Така например, при ангажимент за установяване спазването на изискванията лицето, извършващо измерването или оценяването може правилно да опише случаите на неспазване на изискванията. При такива обстоятелства параграф 77 изисква практикуващият професионален счетоводител да привлече вниманието на предвидените потребители към описанието на същественото неправилно отчитане или като изрази квалифицирано или отрицателно заключение, или като изрази неквалифицирано заключение, но обърне внимание върху въпроса като направи изрична препратка към него в доклада за изразяване на сигурност.

Други отговорности във връзка с комуникирането (Вж. параграф 78)

А193. Въпросите, които може да е целесъобразно да бъдат комуникирани с отговорното лице, с лицето, извършващо измерването или оценяването, с ангажиращата страна или с други лица, включват случаи на измама или подозрения за измама, както и предубеденост при изготвяне на информацията за предмета.

Комуникиране с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

А194. Приложимите етични изисквания може да включват изискване за докладване на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на закони и нормативни разпоредби до подходящото ниво на ръководството или до лицата, натоварени с общо управление. В някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да ограничават комуникирането от страна на практикуващия професионален счетоводител на определени въпроси с отговорното лице, ръководството или лицата, натоварени с общо управление. Закон или нормативна разпоредба може изрично да забранява комуникация или друго действие, което би могло да попречи на разследване от страна на компетентен орган на действително извършено или подозирано незаконно деяние, включително предупреждаване на предприятието,

когато например от практикуващия професионален счетоводител се изисква да докладва идентифицирания или подозиран случай на неспазване на изискванията до компетентен орган по силата на законодателство за противодействие на изпирането на пари. При такива обстоятелства въпросите, обект на преценка от практикуващия професионален счетоводител, може да са сложни и практикуващият професионален счетоводител може да счете за целесъобразно да получи правен съвет.

Докладване на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието

А195. Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания може:

(а) да изискват практикуващият професионален счетоводител да докладва случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието;

(б) да установяват отговорности, съгласно които докладването до компетентен орган извън предприятието би могло да е целесъобразно при конкретните обстоятелства[14].

А196. Докладването на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието може да се изисква или да е целесъобразно при конкретните обстоятелства, поради това, че:

(а) закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания задължават практикуващия професионален счетоводител да докладва;

(б) практикуващият професионален счетоводител е решил, че докладването е целесъобразното действие, за да се отговори на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията в съответствие с приложимите етични изисквания; или.

(в) закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания предоставят на практикуващия професионален счетоводител правото да постъпи по този начин.

А197. Докладването на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби в съответствие със закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания

[14] Вж., например, параграфи И360.36–И360.37 от Кодекса на СМСЕС

може да включва случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, на които практикуващият професионален счетоводител се натъква или за които узнава при изпълнението на ангажимента, но които може да не засягат информацията за предмета. Съгласно настоящия МСАИС, от практикуващия професионален счетоводител не се очаква да притежава ниво на разбиране относно закони и нормативни разпоредби, извън тези, които засягат информацията за предмета. Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания обаче, може да предполагат практикуващият професионален счетоводител да използва познания, професионална преценка и експертни умения, за да отговори на такива случаи на неспазване на изискванията. Дали едно действие представлява неспазване на изискванията на закон или нормативна разпоредба е в крайна сметка въпрос, подлежащ на решаване от съд или друг компетентен съдебен орган.

А198. При някои обстоятелства докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието може да е възпрепятствано от задължението на практикуващия професионален счетоводител за конфиденциалност, наложено от закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания. При други обстоятелства докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието не би било счетено за нарушаване на задължението за конфиденциалност съгласно приложимите етични изисквания[15].

А199. Практикуващия професионален счетоводител може да обмисли дали да не се консултира вътрешнофирмено (например, в рамките на фирмата или с фирма, част от мрежата от фирми), да получи правен съвет, за да разбере професионалните и законови последствия от предприемането на определен курс на действие или да се консултира, при условия на конфиденциалност, с регулаторен орган или професионална организация (освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба или ако би нарушило задължението за конфиденциалност).[16]

Документация (Вж. параграфи 79–83)

А200. Документацията включва отразяване на съображенията на практикуващия професионален счетоводител по всички съществени

[15] Вж., например, параграфи И114.1 - 114.3 П3 и И360.37 от Кодекса на СМСЕС

[16] Вж., например, параграф 369.39 П1 от Кодекса на СМСЕС

въпроси, които изискват използване на професионална преценка и свързаните с тях заключения. Когато са налице трудни въпроси, свързани с принципи или професионална преценка, документацията, включваща уместните факти, които са били известни на практикуващия професионален счетоводител към момента на достигане до заключението, може да спомогне за демонстриране на познанието на практикуващия професионален счетоводител.

А201. Документирането на всеки разгледан въпрос и всяка използвана по време на ангажимента професионална преценка нито е необходимо, нито е практически възможно. Освен това не е необходимо практикуващият професионален счетоводител да документира отделно (например, във вид на отговори на въпросник) съблюдаването на положения, спазването на които се демонстрира от документи, включени в досието на ангажимента. Аналогично, не е необходимо практикуващият професионален счетоводител да включва в досието на ангажимента заменени чернови на работни книжа, бележки, които отразяват непълни или предварителни разсъждения, предходни копия на документи, коригирани с оглед типографски или други грешки, както и дубликати на документи.

А202. Когато използва професионална преценка при оценяване обема на документацията, която да бъде изготвена и съхранена, практикуващият професионален счетоводител може да вземе под внимание какво е необходимо, за да се предостави разбиране за извършената работа и за основанието за взетите основни решения (на не и детайлните аспекти на ангажимента) на друг практикуващ професионален счетоводител, който няма предходен опит с ангажимента. Възможно е този друг практикуващ професионален счетоводител да е в състояние да придобие разбиране за детайлните аспекти на ангажимента, само като ги обсъди с практикуващия професионален счетоводител, който е изготвил документацията.

А203. Документацията може да включва например документиране на:

- идентифициращите характеристики на конкретните позиции или въпроси, които са тествани;
- лицето или лицата, които са извършили работата по ангажимента и датата, на която тази работа е завършена;
- лицето или лицата, които са извършили преглед на изпълнената работа по ангажимента, както и датата и обхвата на този преглед; и
- обсъжданията на съществени въпроси със съответната(ите) страна(и) и други лица, включително естеството на обсъдените

съществени въпроси, както и кога и с кого са проведени тези обсъждания.

А204. Документацията може да включва например документиране на:

- въпроси, идентифицирани във връзка със спазването на приложимите етични изисквания и начина, по който са били разрешени;
- заключенията относно спазването на изискванията за независимост, приложими по отношение на ангажимента, както и съответните обсъждания с фирмата, които подкрепят тези заключения;
- заключенията, до които е достигнато във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиенти и ангажименти за изразяване на сигурност;
- естеството и обхвата на консултациите, осъществени в хода на изпълнение на ангажимента и произтичащите от тях заключения.

Окомплектоване на окончателното досие на ангажимента

А205. МСУК 1 (или други професионални изисквания, или изискванията, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1) изисква фирмите да установят цел във връзка с качеството, която да адресира окомплектоването на документацията по ангажимента своевременно след датата на доклада по ангажимента.[17] Обикновено подходящият срок, в рамките на който да приключи окомплектоването на окончателното досие на ангажимента, е не повече от 60 дни след датата на доклада за изразяване на сигурност.[18]

А206. Приключването на окомплектоването на окончателното досие на ангажимента след датата на доклада за изразяване на сигурност е административен процес, който не предполага изпълнение на нови процедури или извеждане на нови заключения. По време на процеса на окончателно окомплектоване обаче могат да бъдат правени промени в документацията, в случай че те са административни по своя характер. Примерите за такива промени включват:

- заличаване или отстраняване на заменени документи;

[17] МСУК 1, параграф 31(е)

[18] МСУК 1, параграф А83

- сортиране, съпоставяне и включване на кръстосани препратки в работни книжа;
- подписване след приключване на въпросници, отнасящи се до процеса по окомплектоване на досието;
- документиране на доказателства, които практикуващият професионален счетоводител е получил, обсъдил или съгласувал със съответните членове на екипа по ангажимента преди датата на доклада за изразяване на сигурност.

А207. МСУК 1 (или национални изисквания, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1) изисква фирмите да установят цел във връзка с качеството, която да адресира поддържането и съхранението на документацията за ангажимента, за да се удовлетворят потребностите на фирмата и се спазят законите, нормативните разпоредби, приложимите етични изисквания или професионалните стандарти.[19] Периодът на съхранение на документацията при ангажименти за изразяване на сигурност обикновено е не по-кратък от пет години от датата на доклада за изразяване на сигурност.[20]

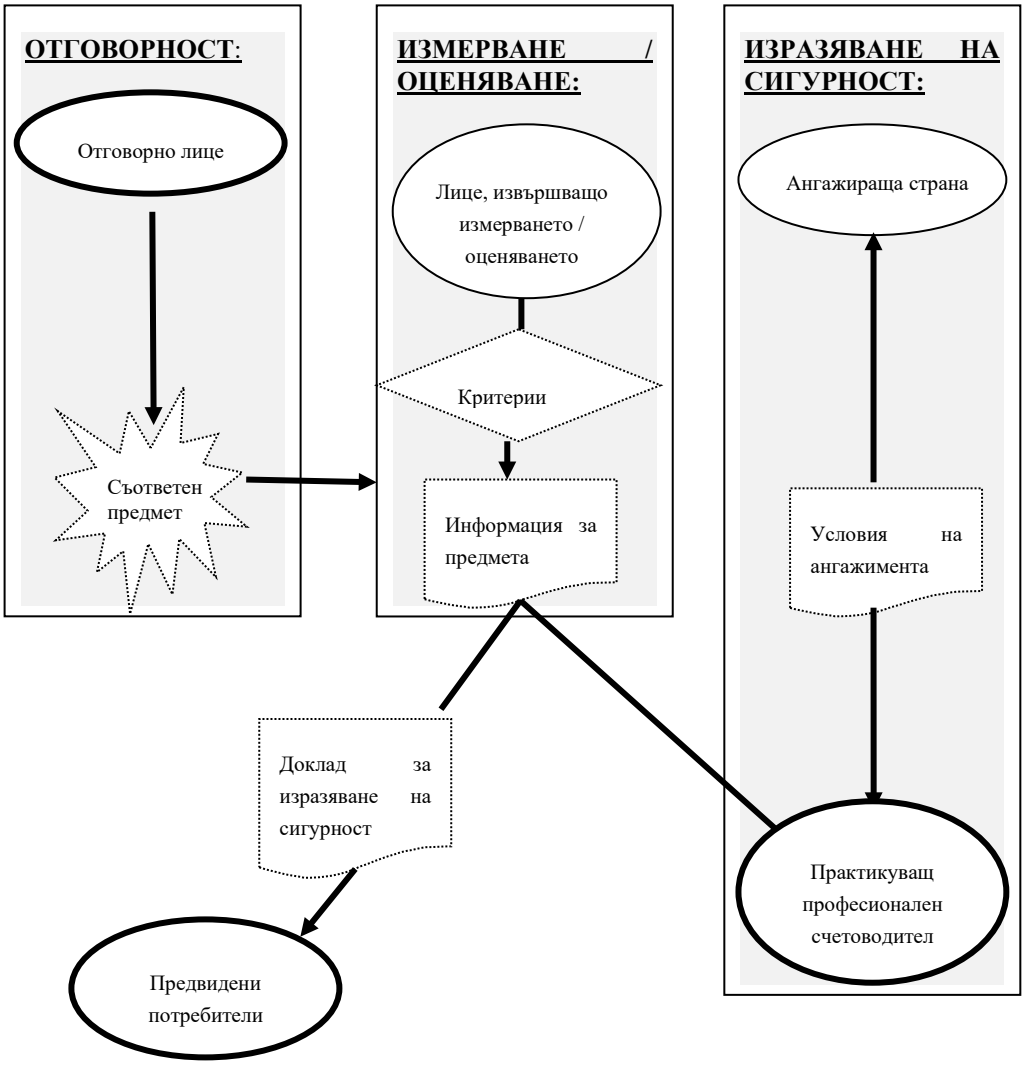
[19] МСУК 1, параграф 31(е)

[20] МСУК 1, параграф А85

Приложение

(Вж. параграфи А10, А15, А16-А18, А19, А20, А37-А39 и А189-А192)

Роли и отговорности



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.

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 ангажименти 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 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.

- Ангажираща страна, която не е същевременно и отговорното лице, може да е предвиденият потребител.

4. Заключението 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 МСАИС спрямо ангажимент, при който няма други предвидени потребители освен отговорното лице, но всички останали изисквания на МСАИС са изпълнени. В такива случаи, докладът на практикуващия професионален счетоводител включва изявление, ограничаващо използването на доклада до отговорното лице.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ 3400

(Предишен МОС 810)

ПРОВЕРКА НА ПРОГНОЗНА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ

(Този стандарт е в сила)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграфи
Въведение	1-7
Изразяване на сигурност от одитора по отношение на прогнозна финансова информация	8-9
Поемане на ангажимент	10-12
Познание за бизнеса	13-15
Разглеждан период	16
Процедури на проверка	17-25
Представяне и оповестяване	26
Доклад за проверка на прогнозна финансова информация	27-33

Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3400 „Проверка на прогнозна финансова информация" следва да бъде разглеждан заедно с „Предговора към Международните стандарти за управление на качеството, одита, изразяването на сигурност и свързаните по съдържание услуги".

Въведение

1. Целта на настоящия Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) е да установи стандарти и да предостави насоки при извършването на ангажименти за проверка и издаване на доклад върху прогнозна финансова информация, включително процедури за проверка на най-добра приблизителна оценка и хипотетични предположения. Настоящият МСАИС не е приложим по отношение на проверка на прогнозна финансова информация, изразена в общ или описателен вид, като например такава, съдържаща се в обсъждане и анализ от страна на ръководството в годишния доклад на предприятието, въпреки че редица от процедурите, изложени в настоящия стандарт, биха могли да бъдат подходящи за подобна проверка.

2. **При извършване на ангажимент за проверка на прогнозна финансова информация, одиторът следва да получи достатъчни и уместни доказателства доколко:**

   (а) Предположенията на ръководството за най-добра приблизителна оценка се базират на разумни, а в случаите на хипотетични предположения, доколко тези предположения са последователни с целта на информацията.

   (б) Прогнозната финансова информация е подходящо изготвена въз основа на предположенията.

   (в) Прогнозната финансова информация е подходящо представена и всички съществени предположения са адекватно оповестени, включително ясна индикация доколко тя представлява предположения за най-добра приблизителна преценка или хипотетични предположения.

   (г) Прогнозната финансова информация е изготвена на последователна основа с историческия финансов отчет, при използване на подходящи счетоводни принципи.

3. „Прогнозна финансова информация” представлява финансова информация, основана на предположения за събития, които могат да възникнат в бъдеще и за възможни действия на предприятието. Тя е изключително субективна по своя характер и нейното изготвяне изисква в значителна степен прилагането на преценка. Прогнозната финансова информация може да бъде под формата на прогноза, проекция на очаквани бъдещи възможности или комбинация от двете, например, прогноза за една година плюс проекция на очаквани бъдещи възможности за период от пет години.

4. „Прогноза” е перспективна финансова информация, изготвена на базата на предположения за бъдещи събития, които ръководството очаква да се

случат и действията, които ръководството очаква да предприеме към датата на изготвяне на информацията (предположения за най-добра приблизителна оценка).

5. „Проекция на бъдещи възможности" представлява очакваната по предвиждане финансова информация, изготвена въз основа на:

(а) хипотетични предположения относно бъдещи събития и управленски действия, които не се очаква задължително да възникнат, като например предприятия, които са в начална фаза или обсъждат основна промяна в характера на дейността си;

(б) комбинация от най-добра приблизителна оценка и хипотетични предложения.

Подобна информация показва възможните последици към датата, към която се изготвя информацията, ако възникнат тези събития и действия (сценарий „какво би се случило, ако").

6. Прогнозната финансова информация може да включва както финансов отчет, така и един или повече елементи на финансов отчет и може да бъде изготвена:

(а) като вътрешен инструмент на ръководството, например с цел подпомагане оценката на евентуална капиталова инвестиция;

(б) за разпространение до трети страни, например:

- Проспект, който да бъде предоставен на потенциални инвеститори, съдържащ информация за бъдещи очаквания.
- Годишен доклад, предоставящ информация на акционери, регулаторни органи и други заинтересовани страни.
- Документ, предоставящ информация на кредитори, който може да включва например, прогнози за паричния поток.

7. Ръководството носи отговорност за изготвянето и представянето на прогнозната финансова информация, включително идентифицирането и оповестяването на предположенията, въз основа на които тя е базирана. От одитора може да бъде поискано да провери и издаде доклад върху прогнозната финансова информация, с цел повишаване на нейната надеждност, независимо дали е предназначена за използване от трети страни или е само за вътрешни цели.

Изразяване на сигурност от одитора по отношение на прогнозна финансова информация

8. Прогнозната финансова информация е свързана със събития и действия, които все още не са възникнали и може да не възникнат. Въпреки че може да съществуват доказателства в подкрепа на предположенията, въз

основа на които се базира прогнозната финансова информация, такива доказателства сами по себе си са обикновено ориентирани към бъдещето и, поради това имат спекулативен характер, за разлика от доказателствата, които обичайно съществуват при одита на историческа финансова информация. Поради това одиторът не е в състояние да изрази мнение доколко резултатите, посочени в прогнозната финансова информация ще бъдат постигнати.

9. В допълнение, имайки предвид видовете доказателства, съществуващи при преценката на предположенията, въз основа на които се базира прогнозната финансова информация, може да бъде трудно одиторът да получи степен на удовлетвореност, която да бъде достатъчна за изразяване на положително мнение, че в предположенията не съществуват съществени неправилни отчитания. Следователно, в настоящия МСАИС, в случаите, когато издава доклад относно разумността на предположенията на ръководството, одиторът предоставя единствено умерена степен на сигурност. Въпреки това, в случаите, когато по преценка на одитора е получена подходяща степен на удовлетвореност, на одитора не се забранява да изрази положителна сигурност по отношение на предположенията.

Поемане на ангажимент

10. Преди да приеме ангажимент за извършване на проверка на прогнозна финансова информация, одиторът обръща внимание, наред с други обстоятелства на:

    - предвижданата употреба на информацията;
    - дали информацията ще бъде общо разпространявана или разпространението ще бъде ограничено;
    - естеството на предположенията, т.е. дали те представляват най-добра приблизителна счетоводна оценка или хипотетични предположения;
    - елементите, които ще бъдат включени в информацията;
    - периода, обхванат от информацията.

11. **Одиторът не следва да приема или следва да се оттегли от ангажимент, в случаите, когато предположенията са очевидно нереалистични или, когато счита, че прогнозната финансова информация ще бъде неподходяща за употребата, за която е предназначена.**

12. **Одиторът и клиентът следва да съгласуват условията на ангажимента.** В интерес както на предприятието, така и на одитора е одиторът да изпрати писмо за поемане на ангажимент, с цел избягване на недоразумения по отношение на ангажимента. Писмото за поемане на

ангажимент разглежда въпросите, включени в параграф 10 и излага отговорностите на ръководството за предположенията и за предоставянето на одитора на цялата свързана информация и данни от източниците, използвани при разработването на предположенията.

Познание за бизнеса

13. **Одиторът следва да придобие достатъчни познания за бизнеса, за да бъде в състояние да прецени, дали всички съществени предположения, необходими за изготвянето на прогнозната финансова информация, са били установени.** Той следва също да се запознае с процеса на изготвяне на прогнозната информация, използван от предприятието, като вземе предвид, например:

    - Вътрешните контроли върху системата, която е използвана за изготвяне на прогнозната финансова информация, както и познанията и опита на лицата, които изготвят прогнозната финансова информация.
    - Характера на изготвяната от предприятието документация, подкрепяща предположенията на ръководството.
    - Степента на използване на статистически, аритметични и компютърно-поддържани техники.
    - Методите, които са използвани за разработка и приложение на предположенията.
    - Точността на прогнозната финансова информация, изготвена в предходни периоди и причините за съществени отклонения.

14. **Одиторът следва да прецени степента, до която е обосновано позоваване на историческата финансова информация на предприятието.** От одитора се изисква да притежава познания за историческата финансова информация на предприятието, за да прецени доколко прогнозната финансова информация е изготвена въз основа на последователна с историческата финансова информация база и да осигури историческа мярка за разглеждане предположенията на ръководството. Одиторът следва да установи, например, дали съответната историческа информация е одитирана или преглеждана и дали при нейното изготвяне са използвани приемливи счетоводни принципи.

15. Ако одиторският доклад или докладът от прегледа на историческа финансова информация от предходен период е различен от немодифициран, или ако предприятието е в процес на започване на дейността, одиторът разглежда фактори на

околната среда и ефекта върху проверката на прогнозната финансова информация.

Разглеждан период

16. **Одиторът следва да прецени периода, обхванат от прогнозната финансова информация.** Тъй като предположенията стават по-спекулативни с удължаването на разглеждания период, колкото повече се удължава периодът, толкова повече намалява способността на ръководството да направи предположения за най-добра приблизителна преценка. Периодът не следва да надхвърля времето, за което ръководството разполага с разумна база за предположенията. По-долу са представени примери за факторите, които са съществени за преценката на одитора относно периода от време, обхванат в прогнозната финансова информация:

    - Оперативният цикъл, например в случаите на проект за основна реконструкция, времето, необходимо за завършване на проекта, може да продиктува продължителността на разглеждания период.
    - Степента на надеждност на предположенията, например, ако предприятието въвежда нов продукт, разглежданият бъдещ период може да бъде кратък и разделен на по-малки сегменти, например седмици или месеци. Алтернативно, ако единственият бизнес на предприятието е притежаването на имот при условията на дългосрочен договор за лизинг, за прогнозата може да бъде разумен сравнително дълъг период.
    - Потребностите на потребителите, например прогнозната финансова информация може да бъде изготвена във връзка с молба за заем за период от време, необходим за генериране на достатъчни средства за изплащане. Алтернативно, информацията може да бъде изготвяна за инвеститори във връзка с продажбата на дългови книжа, за да се илюстрира предвижданата употреба на постъпленията през следващия период.

Процедури на проверка

17. **При определяне характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите за проверка, въпросите които одиторът разглежда, следва да включват:**

    (а) вероятността за съществуването на съществени неправилни отчитания;

    (б) познанията, придобити в предходни ангажименти;

(в) компетентността на ръководството по отношение на изготвянето на прогнозна финансова информация;

(г) степента, в която прогнозната финансова информация е повлияна от преценката на ръководството; и

(д) адекватността и надеждността на основните данни.

18. Одиторът следва да прецени източниците и надеждността на доказателствата, подкрепящи най-добрите предположения на ръководството. Следва да бъдат получени достатъчни и уместни доказателства в подкрепа на тези предположения от вътрешни и външни източници, включително преценка на предположенията в светлината на историческа информация и оценка доколко те се основават на планове, които са във възможностите на предприятието.

19. Одиторът преценява дали, при използването на хипотетични предположения, са взети предвид всички съществени усложнения от тези предположения. Например, ако се предполага, че продажбите ще нараснат над съществуващия капацитет на предприятието, прогнозната финансова информация следва да включва необходимата инвестиция за допълнителни производствени мощности или разходи за алтернативни средства за посрещане на очакваното ниво на продажби, като например възлагане на производство на подизпълнител.

20. Въпреки, че събирането на доказателства в подкрепа на хипотетични предположения не е необходимо, одиторът следва да бъде удовлетворен, че тези предположения са последователни по отношение на целта на прогнозната финансова информация и, че не съществува причина да се счита, че те са очевидно нереалистични.

21. Одиторът следва да бъде удовлетворен, че прогнозната финансова информация е надлежно изготвена въз основа на предположенията на ръководството, например чрез извършване на технически проверки като повторно пресмятане и преглед на вътрешната последователност, т.е. че действията, които ръководството възнамерява да предприеме са съвместими помежду си и, че не съществува непоследователност при определянето на сумите, които са базирани на обичайни променливи, например лихвените проценти.

22. Одиторът се концентрира върху степента, до която особено чувствителни към промяна области, оказват съществено влияние върху резултатите, посочени в прогнозната финансова информация. Това ще повлияе върху степента, до която одиторът търси подходящи доказателства. То оказва влияние и върху оценката на одитора относно целесъобразността и адекватността на оповестяването.

23. В случаите, когато е ангажиран да извърши проверка на един или повече елементи от прогнозна финансова информация, като например отделен

компонент на финансов отчет, важно е одиторът да разгледа взаимовръзката с другите компоненти на финансовия отчет.

24. В случаите, когато която и да било изтекла част от текущия период, е включена в прогнозна финансова информация, одиторът разглежда степента, в която следва да бъдат приложени процедури по отношение на историческата информация. Процедурите варират в зависимост от обстоятелствата, например каква част от предвиждания период е изтекла.

25. **Одиторът следва да получи писмени изявления от ръководството относно предвижданата употреба на прогнозната финансова информация, изчерпателността на съществените предположения на ръководството и приемането от негова страна на отговорността за изготвянето на прогнозната финансова информация.**

Представяне и оповестяване

26. В случаите, когато се оценява представянето и оповестяването на прогнозна финансова информация, в допълнение към конкретните изисквания на всички свързани с това закони, нормативни разпоредби или професионални стандарти, одиторът разглежда дали:

    (а) Представянето на прогнозната финансова информация е информативно и не е подвеждащо.

    (б) Счетоводната политика е ясно оповестена в пояснителните приложения към прогнозната финансова информация.

    (в) Предположенията са оповестени по подходящ начин в пояснителните приложения към прогнозната финансова информация. Следва да бъде ясно дали предположенията представляват най-добрата преценка на ръководството или са хипотетични и, в случаите когато предположенията са в области, които са съществени и са предмет на висока степен на несигурност, тази несигурност и свързаната с нея чувствителност на резултатите следва да бъдат оповестени по подходящ начин.

    (г) Оповестява се датата, към която е изготвена прогнозната финансова информация. Ръководството следва да потвърди, че предположенията са уместни към тази дата, въпреки че заложената информация може да е натрупана за определен период от време.

    (д) В случаите, когато резултатите, посочени в прогнозната финансова информация са изразени под формата на обхват „от-до", базата за установяване на точки на обхвата се посочва ясно, както и това, че обхватът не е избран по предубеден или подвеждащ начин.

(е) Оповестяват се всякакви промени в счетоводната политика, направени след последния исторически финансов отчет, наред с причината за тези промени и техния ефект върху прогнозната финансова информация.

Доклад за проверка на прогнозна финансова информация

27. **Докладът на одитора за проверка на прогнозна финансова информация следва да включва следното:**

(а) наименование;

(б) адресат;

(в) идентифициране на прогнозната финансова информация;

(г) препратка към МСАИС или съответните национални стандарти или практики, приложими по отношение на проверката на прогнозната финансова информация;

(д) изявление, че отговорността за изготвянето на прогнозната финансова информация, включително предположенията, върху които тя е базирана, се носи от ръководството на предприятието;

(е) в случаите, когато това е приложимо, рефериране към целта и/или ограниченото разпространение на прогнозната информация;

(ж) изявление за отрицателна сигурност доколко предположенията предоставят разумна база за изготвянето на прогнозната финансова информация;

(з) мнение доколко прогнозната финансова информация е надлежно изготвена въз основа на предположенията и е представена в съответствие с изискванията на съответната рамка за финансова отчетност;

(и) подходяща уговорка относно възможността за постигане на резултатите, посочени в прогнозната финансова информация;

(й) дата на доклада, която следва да бъде датата на приключване на процедурите;

(к) адрес на одитора;

(л) подпис.

(м) Такъв доклад ще:

- посочи доколко, въз основа на проверката на доказателствата в подкрепа на предположенията, нещо е станало известно на одитора,

което го кара да счита, че предположенията не предоставят разумна база за изготвяне на прогнозната финансова информация;

- изрази мнение доколко прогнозната финансова информация е надлежно изготвена въз основа на предположенията и е представена в съответствие с изискванията на съответната рамка за финансова отчетност;
- посочи, че:
  - възможно е реалните резултати да се различават от прогнозната финансова информация, тъй като често очаквани събития не възникват по начина, по който това се очаква и че отклонението може да бъде съществено. По същия начин, в случаите, когато прогнозната финансова информация е представена като обхват "от-до", се пояснява , че не съществува сигурност, че реалните резултати, ще попаднат в този обхват;
  - в случаите на проекция на бъдещи възможности, прогнозната финансова информация е изготвена за (излага се целта), при използване на предположения, които включват хипотетични предположения по отношение на бъдещи събития и действия на ръководството, които не се очаква непременно да възникнат. Затова на читателите се обръща внимание, че прогнозната финансова информация не е предназначена за други цели, освен за упоменатите.

28. Долуизложеното е пример на откъс от немодифициран доклад върху прогноза:

> Ние извършихме проверка на прогнозата[1] в съответствие с професионалните изисквания на Международния стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност, приложим по отношение на проверка на прогнозна финансова информация. Отговорността за изготвянето на прогнозата, включително предположенията, изложени в Пояснително приложение „Х", на които тя се основава, се носи от ръководството на дружеството.
>
> Въз основа на извършената проверка на доказателствата в подкрепа на предположенията, нищо не ни е станало известно, което да ни кара да считаме, че тези предположения не предоставят разумна база за прогнозата. В допълнение, ние считаме, че (по наше мнение) прогнозата е надлежно изготвена въз основа на предположенията и е представена в съответствие с...[2].

[1] Включете името на предприятието, обхванатия в прогнозата период и посочете подходяща идентификация, като например препратка към номерата на страниците или посочване на отделните отчети.

[2] Посочете съответната рамка за финансова отчетност.

Съществува вероятност фактическите резултати да се различават от прогнозата, тъй като често предвижданите събития не възникват по начина, по който това се очаква и отклоненията могат да бъдат съществени.

29. Долуизложеното е пример за откъс от немодифициран доклад върху проекция:

Ние извършихме проверка на проекцията на бъдещи възможности[3] в съответствие с професионалните изисквания на Международния стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност, приложим по отношение на проверка на прогнозна финансова информация. Отговорността за изготвянето на проекцията на бъдещи възможности, включително предположенията, изложени в Пояснително приложение „X", на които тя се основава, се носи от ръководството на дружеството.

Настоящата проекция на бъдещи възможности е изготвена за (опишете целта). Тъй като дружеството се намира в етап на започване на дейността, проекцията на бъдещи възможности е изготвена при използване на предположения, които включват хипотетични предположения относно бъдещи събития и действия на ръководството, които не се очаква непременно да възникнат. Затова, обръщаме внимание на читателите, че настоящата проекция на бъдещи възможности може да не е подходяща за цели, различни от описаните по-горе.

Въз основа на извършената проверка на доказателствата в подкрепа на предположенията, нищо не ни е станало известно, което да ни кара да считаме, че тези предположения не предоставят разумна база за проекцията на бъдещи възможности, ако бъде прието, че (посочете или реферирайте към хипотетичните предположения). В допълнение, ние считаме, че (по наше мнение) проекцията на бъдещи възможности е надлежно изготвена въз основа на предположенията и е представена в съответствие с... [4]

Дори и в случай, че възникнат събитията, очаквани съгласно хипотетичните предположения, описани по-горе, съществува вероятност фактическите резултати да се различават от проекцията на бъдещи възможности, тъй като често други предвиждани събития не възникват по начина, по който това се очаква и отклоненията могат да бъдат съществени.

[3] Включете името на предприятието, периода, обхванат от проекцията на бъдещи възможности и посочете подходяща идентификация, като например препратка към номерата на страниците или посочване на отделните отчети.

[4] Вж. бележка 2.

30. **В случаите, когато счита, че представянето и оповестяването на прогнозната финансова информация не е направено по подходящ начин, одиторът следва да изрази квалифицирано или отрицателно мнение в доклада върху прогнозната финансова информация, или да се оттегли от ангажимента, ако прецени, че това е уместно.** Пример за това е случай, при който чрез финансовата информация не се оповестяват по подходящ начин последствията от предположения, които се отличават с висока чувствителност на промяна.

31. **В случаите, когато одиторът счита, че едно или повече съществени предположения не предоставят разумна основа за изготвяне на прогнозната финансова информация, на база най-добра преценка, или че едно или повече съществени предположения не предоставят разумна основа за изготвяне на прогнозната финансова информация, при хипотетични предположения, одиторът следва или да изрази отрицателно мнение в доклада върху прогнозната финансова информация, или да се оттегли от ангажимента.**

32. В случаите, когато проверката се влияе от условия, които не позволяват приложението на една или повече процедури, считани за необходими при съществуващите обстоятелства, одиторът следва или да се оттегли от ангажимента, или да изрази отказ от мнение и да опише ограничението в обхвата в доклада върху прогнозната финансова информация.

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ 3402

ДОКЛАДИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ ОТНОСНО КОНТРОЛИТЕ В ОБСЛУЖВАЩАТА ОРГАНИЗАЦИЯ

(В сила за доклади за изразяване на сигурност на одиторите на обслужващите организации, обхващащи периоди, завършващи на или след 15 юни 2011 г)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МСАИС	1–6
Дата на влизане в сила	7
Цели	8
Определения	9
Изисквания	
МСАИС 3000 (преработен)	10
Изисквания по отношение на етиката	11
Ръководството и лицата, натоварени с общото управление	12
Приемане и продължаване на ангажименти	13–14
Оценяване доколко подходящи са критериите	15–18
Ниво на същественост	19
Получаване на разбиране за системата на обслужващата организация	20
Получаване на доказателства относно описанието	21–22
Получаване на доказателства относно проектирането на контролите	23
Получаване на доказателства относно оперативната ефективност на контролите	24–29
Работата на звеното за вътрешен одит	30–37
Писмени изявления	38–40
Друга информация	41–42
Последващи събития	43–44
Документация	45–52

Изготвяне на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация 53–55

Други отговорности във връзка с комуникирането 56

Приложение и друг пояснителен материал

Обхват на настоящия МСАИС A1–A2

Определения A3–A4

Изисквания по отношение на етиката A5

Ръководството и лицата, натоварени с общото управление A6

Приемане и продължаване на ангажименти A7–A12

Оценяване доколко подходящи са критериите A13–A15

Ниво на същественост A16–A18

Получаване на разбиране за системата на обслужващата организация A19–A20

Получаване на доказателства относно описанието A21–A24

Получаване на доказателства относно проектирането на контролите A25–A27

Получаване на доказателства относно оперативната ефективност на контролите A28–A36

Работата на звеното за вътрешен одит A37–A41

Писмени изявления A42–A43

Друга информация A44–A45

Документация A46

Изготвяне на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация A47–A52

Други отговорности във връзка с комуникирането A53

Приложение 1: Примерни твърдения за вярност от обслужващата организация

Приложение 2: Илюстративни примери на доклади за изразяване на сигурност от одитора на обслужващата организация

Приложение 3: Илюстративни примери на модифицирани доклади за изразяване на сигурност от одитора на обслужващата организация

Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност, "Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация" следва да бъде разглеждан заедно с „Предговора към Международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги"

Въведение

Обхват на настоящия МСАИС

1. Настоящият Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) разглежда ангажиментите за изразяване на сигурност, изпълнявани от практикуващия професионален счетоводител[1] с цел предоставяне на доклад, който да бъде използван от предприятията-потребители и техните одитори, относно контролите в обслужващата организация, предоставяща услуга на предприятията-потребители, която вероятно ще има отношение към вътрешния контрол на предприятието-потребител доколкото той е свързан с финансовото отчитане. Стандартът допълва МОС 402[2], тъй като докладите, изготвени в съответствие с настоящия стандарт са в състояние да предоставят уместни доказателства съгласно МОС 402. (Виж: параграф А1)

2. „Международната рамка за ангажименти за изразяване на сигурност" (Рамка за изразяване на сигурност) посочва, че ангажимент за изразяване на сигурност може да бъде ангажимент за „изразяване на разумна степен на сигурност" или ангажимент за „изразяване на ограничена степен на сигурност"; и че ангажиментът за изразяване на сигурност може да бъде ангажимент за удостоверяване на съответствие или директен ангажимент.[3] Настоящият МСАИС разглежда единствено ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност за удостоверяване на съответствие.[4]

3. Настоящият МСАИС се прилага единствено когато обслужващата организация е отговорна, или по друг начин е в състояние да направи изявление за целесъобразното проектиране на контролите. Настоящият МСАИС не разглежда ангажименти за изразяване на сигурност:

   (а) за докладване само относно това дали контролите в обслужващата организация са функционирали така както е описано, или

   (б) за докладване относно контролите в обслужващата организация различни от тези, отнасящи се до услуга, която вероятно ще има отношение към вътрешния контрол на предприятието-потребител доколкото той е свързан с финансовото отчитане (например, контроли, засягащи производството или контрола върху качеството в предприятието-потребител).

---

1 МСАИС 3000 (преработен), *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация,* параграф 12 (т)

2 МОС 402, „Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация"

3 МСАИС 3000 (преработен), параграф 12

4 Параграфи 13 и 52(к) от настоящия МСАИС

Настоящият МСАИС обаче, предоставя известни насоки относно такива ангажименти, изпълнявани в съответствие с МСАИС 3000 (преработен) (Виж: параграф А2)

4. Освен да издаде доклад за изразяване на сигурност относно контролите, одиторът на обслужващата организация може да бъде ангажиран също така и да предостави доклади, като посочените по-долу, които не са предмет на разглеждане в настоящия МСАИС:

   (а) доклад относно сделките и операциите или салдата на предприятието-потребител, поддържани от обслужващата организация; или

   (б) доклад за договорени процедури относно контролите в обслужващата организация.

Връзка с МСАИС 3000 (преработен), други професионални становища и други изисквания

5. При изпълнението на ангажименти за изразяване на сигурност относно контролите на обслужващата организация, от одитора на обслужващата организация се изисква да спазва Изпълнението на ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одит и преглед на историческа финансова информация, изисква одиторът на обслужващата организация да съблюдава МСАИС 3000 (преработен) и настоящия МСАИС. Настоящият МСАИС допълва, но не замества МСАИС 3000 (преработен) и се спира по-подробно върху начина, по който МСАИС 3000 (преработен) трябва да се прилага при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност за докладване относно контролите в обслужващата организация.

6. Съблюдаването на МСАИС 3000 (преработен) изисква, наред с другото, спазване на разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС), отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност или други професионални изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни.[5] Стандартът изисква също съдружникът, отговорен за ангажимента, да е член на фирма, която прилага МСУК 1,[6] или

[5] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 3 (а), 20 и 24.

[6] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 3(б) и 31(а). 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*

други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1.

Дата на влизане в сила

7. Настоящият МСАИС е в сила за доклади за изразяване на сигурност от одиторите на обслужващата организация, обхващащи периоди, завършващи на или след 15 юни 2011 г.

Цели

8. Целите на одитора на обслужващата организация са:

   (а) да получи разумна степен на сигурност относно това дали, във всички съществени аспекти, на базата на подходящи критерии:

      (i) изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система достоверно представя системата, така както е проектирана и внедрена в течение на определения период (или в случай, когато става въпрос за доклад от тип 1 – към определена дата);

      (ii) контролите, свързани с целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, са подходящо проектирани в течение на определения период (или в случай, когато става въпрос за доклад от тип 1 – към определена дата);

      (iii) контролите, когато това е включено в обхвата на ангажимента, са функционирали ефикасно, така че да предоставят разумна степен на сигурност, че целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, са постигнати в течение на определения период.

   (б) да докладва по въпросите, посочени в подточка (а) по-горе в съответствие с констатациите на одитора на обслужващата организация.

Определения

9. За целите на настоящия МСАИС, следните термини имат значението, посочено по-долу:

   (а) Метод на изключването – метод на разглеждане на услугите, предоставяни от под-обслужваща организация, съгласно който изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система включва естеството на услугите, предоставяни от под-

обслужващата организация, но уместните цели на контрола и свързаните с тях контроли в тази под-обслужваща организация са изключени от описанието на системата на обслужващата организация и от обхвата на ангажимента на одитора на обслужващата организация. Описанието на системата на обслужващата организация и обхватът на ангажимента на одитора на обслужващата организация включват контролите в обслужващата организация за текущо наблюдение на ефикасността на контролите в под-обслужващата организация, което може да включва и преглед от страна на обслужващата организация на доклад за изразяване на сигурност относно контролите в под-обслужващата организация.

(б) Допълнителни контроли на предприятието-потребител – контроли, за които обслужващата организация допуска, при проектирането на своята услуга, че ще бъдат приложени от предприятията-потребители, и които, ако е необходимо да се постигнат целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, са били конкретно посочени в това описание.

(в) Цел на контрола – целта или предназначението на конкретен аспект на контролите. Целите на контрола са свързани с рисковете, които контролите се опитват да смекчат.

(г) Контроли в обслужващата организация – контроли върху постигането на целта на даден контрол, който е обхванат от доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация. (Виж: параграф А3)

(д) Контроли в под-обслужващата организация – контроли в под-обслужващата организация за предоставяне на разумна степен на сигурност относно постигането на цел на контрола.

(е) Критерии – бази за сравнение, използвани за оценяване или количествено изразяване на съответния предмет. „Приложимите критерии” са критериите, използвани при конкретния ангажимент.

(ж) Метод на включването – метод на разглеждане на услугите, предоставяни от под-обслужваща организация, съгласно който изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система включва естеството на услугите, предоставяни от под-обслужващата организация и уместните цели на контрола и свързаните с тях контроли в тази под-обслужваща организация са включени в описанието на системата на обслужващата организация и в обхвата на ангажимента на одитора на обслужващата организация. (Виж: параграф А4)

(з) Функция „вътрешен одит" – звено в предприятието, което извършва дейности по изразяване на сигурност и консултиране, чиято цел е да оцени и подобри ефективността на процесите за общо управление, оценка на риска и вътрешния контрол на предприятието.

(и) Вътрешни одитори – лицата, изпълняващи дейностите на функцията „вътрешен одит". Вътрешните одитори могат да са включени в състава на отдел за вътрешен одит или равностойно звено.

(й) Доклад относно описанието и проектирането на контролите в обслужващата организация (наричан в настоящия МСАИС „доклад от тип 1") – доклад, който включва:

(i) описание, изготвено от обслужващата организация, на нейната система;

(ii) писмено изявление от обслужващата организация, че във всички съществени аспекти и на базата на подходящи критерии:

а. описанието представя достоверно системата на обслужващата организация, така както е проектирана и внедрена към определена дата;

б. контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието на системата на обслужващата организация, са подходящо проектирани към определената дата; и

(iii) доклад от одитора на обслужващата организация, който изразява с разумна степен на сигурност заключение относно въпросите, изложени в точки (ii)а.–б. по-горе.

(к) Доклад относно описанието и проектирането и оперативната ефективност на контролите в обслужващата организация (наричан в настоящия МСАИС „доклад от тип 2") – доклад, който включва:

(i) описание, изготвено от обслужващата организация, на нейната система;

(ii) писмено изявление от обслужващата организация, че във всички съществени аспекти и на базата на подходящи критерии:

а. описанието представя достоверно системата на обслужващата организация, така както е проектирана и внедрена в течение на определения период;

б. контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието на системата на обслужващата организация, са подходящо проектирани в течение на определения период; и

в. контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието на системата на обслужващата организация са функционирали ефикасно в течение на определения период; и

(iii) доклад за изразяване на сигурност от одитора на обслужващата организация, който:

а. изразява с разумна степен на сигурност заключение относно въпросите, изложени в точки (ii)а.–в. по-горе; и

б. съдържа описание на тестовете на контролите и резултатите от тях.

(л) Одитор на обслужващата организация – практикуващ професионален счетоводител, който по искане на обслужващата организация, предоставя доклад за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация.

(м) Обслужваща организация – организация–трето лице (или сегмент от организация–трето лице), която предоставя услуги на предприятия-потребители, които вероятно ще имат отношение към вътрешния контрол на предприятието-потребител доколкото той е свързан с финансовото отчитане.

(н) Система на обслужващата организация (или системата) – политиката и процедурите, които са проектирани и внедрени от обслужващата организация, за да може тя да предостави на предприятията-потребители услугите, обхванати в доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация. Описанието, изготвено от обслужващата организация на нейната система, включва идентифицирането на: обхванатите услуги; периода, или в случай на доклад от тип 1 – датата, за който/която се отнася описанието; целите на контрола; и свързаните с тях контроли.

(о) Изявление на обслужващата организация – писмено изявление относно въпросите, изложени в параграф 9(к)(ii) (или параграф 9(й)(ii) в случай на доклад от тип 1).

(п) Под-обслужваща организация – обслужваща организация, използвана от друга обслужваща организация да извърши някои от

услугите, предоставяни на предприятията-потребители, които вероятно ще имат отношение към вътрешния контрол на предприятието-потребител, доколкото той е свързан с финансовото отчитане.

(р) Тест на контролите – процедура, разработена с цел да се оцени оперативната ефективност на контролите при постигане на целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система.

(с) Одитор на предприятието-потребител – одитор, който извършва одит и издава доклад върху финансовия отчет на предприятието-потребител.[7]

(т) Предприятие-потребител – предприятие, което използва обслужваща организация.

Изисквания

МСАИС 3000 (преработен)

10. Одиторът на обслужващата организация не следва да твърди, че спазва изискванията на настоящия МСАИС, ако не е спазил изискванията на настоящия МСАИС и на МСАИС 3000 (преработен).

Изисквания по отношение на етиката

11. Одиторът на обслужващата организация следва да спазва разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност или други професионални изисквания, или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни. (Виж: параграф А5)

Ръководството и лицата, натоварени с общото управление

12. Когато настоящият МСАИС изисква одиторът на обслужващата организация на отправи проучващо запитване, да изиска изявления, да комуникира или по друг начин да взаимодейства с обслужващата организация, одиторът на обслужващата организация следва да определи подходящото лице/подходящите лица в структурата на ръководството или общото управление на обслужващата организация, с когото/които да взаимодейства. Това следва да включва преценка кое лице/кои лица притежава/притежават подходящите отговорности и познания за въпросите, за които става дума. (Виж: параграф А6)

[7] В случай на под-обслужваща организация, одиторът на обслужваща организация, която използва услугите на под-обслужващата организация, се явява също одитор на предприятие-потребител.

Приемане и продължаване на ангажименти

13. Преди да се съгласи да приеме или продължи ангажимент одиторът на обслужващата организация следва:

(а) да определи дали:

(i) одиторът на обслужващата организация притежава способностите и компетентността да изпълни ангажимента; (Виж: параграф А7)

(ii) критериите, които практикуващият професионален счетоводител очаква да бъдат приложени от обслужващата организация при изготвяне описанието на нейната система, ще бъдат подходящи и на разположение на предприятията-потребители и техните одитори; и

(iii) обхватът на ангажимента и изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система няма да бъдат ограничени в такава степен, че да е малко вероятно да бъдат от полза за предприятията-потребители и техните одитори.

(б) да получи съгласието на обслужващата организация, че тя потвърждава и разбира своята отговорност:

(i) за изготвяне описанието на системата си и придружаващото го изявление от страна на обслужващата организация, включително относно пълнотата, точността и метода на изготвяне на това описание и това изявление; (Виж: параграф А8)

(ii) да има разумна база за изявлението, придружаващо описанието на нейната система; (Виж: параграф А9)

(ii) за посочване в изявлението на критериите, които е използвала за изготвяне описанието на системата си;

(iii) за посочване в описанието на системата си:

а. на целите на контрола; и

б. когато целите на контрола са определени от закон или нормативна разпоредба, или от трета страна (например, група потребители или професионална организация) – страната, която ги е определила;

(iv) за идентифициране на рисковете, които заплашват постигането на целите на контрола, посочени в описанието на нейната система, както и за проектиране и внедряване на контроли с цел предоставяне на разумна степен на сигурност,

че тези рискове няма да попречат на постигането на целите на контрола, посочени в описанието на системата, и следователно, че посочените цели на контрола ще бъдат постигнати; и (Виж: параграф А10)

(v) да предостави на одитора на обслужващата организация:

а. достъп до цялата информация, като например счетоводни регистри, документация и други въпроси, включително споразумения на ниво услуга, за която обслужващата организация знае, че е уместна за описанието на системата на обслужващата организация и за придружаващото го изявление от страна на обслужващата организация;

б. допълнителната информация, която одиторът на обслужващата организация може да изиска от нея за целите на ангажимента за изразяване на сигурност; и

в. неограничен достъп до лицата в обслужващата организация, от които одиторът на обслужващата организация определи, че е необходимо да получи доказателства.

Приемане на промяна в условията на ангажимента

14. Ако обслужващата организация поиска промяна в обхвата на ангажимента преди ангажиментът да бъде приключен, одиторът на обслужващата организация следва да бъде удовлетворен, че е налице разумно основание за тази промяна. (Виж: параграфи А11–А12)

Определяне доколко подходящи са критериите

15. Одиторът на обслужващата организация следва да определи дали обслужващата организация е използвала подходящи критерии при изготвяне описанието на системата си, при оценяване дали контролите са подходящо проектирани и, в случай на доклад от тип 2, при оценяване дали контролите функционират ефикасно.

16. При определяне доколко подходящи са критериите за оценка на изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, одиторът на обслужващата организация следва да определи дали критериите, като минимум, обхващат:

(а) дали описанието представя начина, по който системата на обслужващата организация е проектирана и внедрена, включително, когато е уместно:

(i) видовете предоставяни услуги, включително, когато е уместно, обработваните класове сделки и операции;

(ii) процедурите, както в рамките на информационните технологии, така и на неавтоматизираните системи, посредством които се предоставят услугите, включително, когато е уместно, процедурите, посредством които сделките и операциите се инициират, документират, обработват, коригират при необходимост и прехвърлят в отчетите и друга информация, изготвяна за предприятията-потребители;

(iii) съответната документация и подкрепяща информация, включително, когато е уместно, счетоводните регистри, подкрепящата информация и конкретните сметки, които се използват за иницииране, документиране, обработка и отчитане на сделките и операциите; това включва коригиране на некоригираната информация и начина, по който информацията се прехвърля в отчетите и друга информация, изготвяна за предприятията-потребители;

(iv) начина, по който системата на обслужващата организация борави със значимите събития и условия, различни от сделки и операции;

(v) процеса, използван за изготвяне на доклади и друга информация за предприятията-потребители;

(vi) определените цели на контрола и контролите, проектирани за постигането на тези цели;

(vii) допълнителните контроли в предприятието-потребител, планирани при проектиране на контролите; и

(viii) други аспекти на контролната среда, процеса на оценка на риска, информационната система (включително свързаните с нея бизнес процеси) и комуникацията, контролните дейности и контролите на текущото наблюдение на обслужващата организация, които имат отношение към предоставяните услуги.

(б) в случай на доклад от тип 2, дали описанието включва уместни детайли за промените в системата на обслужващата организация в течение на периода, обхванат от описанието.

(в) дали описанието пропуска или изкривява информация, която има отношение към обхвата на описваната система на обслужващата организация, твърдейки същевременно, че описанието е изготвено за да отговори на общите нужди на широк кръг предприятия-

потребители и техните одитори и следователно не може да включи всеки аспект на системата на обслужващата организация, който всяко отделно предприятие-потребител и неговият одитор биха могли да счетат за важен в тяхната конкретна среда.

17. При определяне доколко подходящи са критериите за оценка на проектирането на контролите, одиторът на обслужващата организация следва да определи дали критериите, като минимум, обхващат дали:

    (а) обслужващата организация е идентифицирала рисковете, които заплашват постигането на целите на контрола, посочени в описанието на нейната система; и

    (б) контролите, идентифицирани в това описание, ако са функционирали така както е описано, биха предоставили разумна степен на сигурност, че тези рискове не пречат да бъдат постигнати посочените цели на контрола.

18. При определяне доколко подходящи са критериите за оценка на оперативната ефективност на контролите при предоставяне на разумна степен на сигурност, че посочените цели на контрола, идентифицирани в описанието, ще бъдат постигнати, одиторът на обслужващата организация следва да определи дали критериите, като минимум, обхващат дали контролите са прилагани последователно в течение на определения период. Това включва дали неавтоматизираните контроли са прилагани от лица, притежаващи подходяща компетентност и правомощия. (Виж: параграфи А13–А15)

Ниво на същественост

19. Когато планира и изпълнява ангажимента, одиторът на обслужващата организация следва да вземе под внимание нивото на същественост във връзка с достоверното представяне на описанието, с това, доколко е подходящо проектирането на контролите и, в случай на доклад от тип 2, с оперативната ефективност на контролите. (Виж: параграфи А16–А18)

Получаване на разбиране за системата на обслужващата организация

20. Одиторът на обслужващата организация следва да получи разбиране за системата на обслужващата организация, включително контролите, които са включени в обхвата на ангажимента. (Виж: параграфи А19–А20)

Получаване на доказателства относно описанието

21. Одиторът на обслужващата организация следва да получи и се запознае с изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система и да оцени дали аспектите на описанието, които са включени в обхвата на

ангажимента, са представени достоверно, включително дали: (Виж: параграфи А21–А22)

(а) целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система са разумни при конкретните обстоятелства; (Виж: параграф А23)

(б) контролите, идентифицирани в това описание са внедрени;

(в) допълнителните контроли в предприятието-потребител, ако има такива, са описани по подходящ начин; и

(г) услугите, изпълнявани от под-обслужваща организация, ако има такива, са описани по подходящ начин, включително дали по отношение на тях е използван методът на включването или методът на изключването.

22. Одиторът на обслужващата организация следва да определи, посредством други процедури, комбинирани с проучващи запитвания, дали системата на обслужващата организация е внедрена. Тези други процедури следва да включват наблюдение и фактическа проверка на счетоводни регистри и друга документация относно начина, по който функционира системата на обслужващата организация и по който са приложени контролите. (Виж: параграф А24)

Получаване на доказателства относно проектирането на контролите

23. Одиторът на обслужващата организация следва да определи кои от контролите в обслужващата организация са необходими за постигане на целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, и да оцени дали тези контроли са проектирани по подходящ начин. Това следва да включва: (Виж: параграфи А25–А27)

(а) идентифициране на рисковете, които заплашват постигането на целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система; и

(б) оценяване на връзката на контролите, идентифицирани в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система с тези рискове.

Получаване на доказателства относно оперативната ефективност на контролите

24. Когато предоставя доклад от тип 2, одиторът на обслужващата организация следва да тества тези контроли, които одиторът на обслужващата организация е определил, че са необходими за постигане на целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание

на нейната система и да оцени тяхната оперативна ефективност в течение на периода. Доказателствата, получени при предходни ангажименти относно удовлетворителното функциониране на контролите в предходни периоди не предоставят база за намаляване на тестването дори когато те са допълнени от доказателства, получени по време на текущия период. (Виж параграфи А28–А32)

25. Когато проектира и изпълнява тестове на контролите, одиторът на обслужващата организация следва:

(а) да изпълни други процедури в комбинация с проучващо запитване, за да получи доказателства относно:

(i) начина, по който е приложен контролът;

(ii) последователността, с която се прилага контролът; и

(iii) това, от кого и по какъв начин е приложен контролът;

(б) да определи дали контролите, които ще бъдат тествани зависят от други контроли (непреки контроли) и, ако това е така, дали е необходимо да се получат доказателства, подкрепящи оперативната ефективност на тези непреки контроли; и (Виж: параграфи А33–А34)

(в) да определи начини за избор на обекти за тестване, които са ефикасни с оглед изпълнение на целите на процедурата. (Виж: параграфи А35–А36)

26. Когато определя обхвата на тестовете на контролите, одиторът на обслужващата организация следва да вземе под внимание въпроси като характеристиките на популацията, която ще се тества, което включва естеството на контролите, честотата на тяхното прилагане (например, ежемесечно, ежедневно, няколко пъти дневно) и очаквания процент на отклонения.

Извадка

27. Когато одиторът на обслужващата организация използва извадки, одиторът на обслужващата организация следва: (Виж: параграфи А35–А36)

(а) когато проектира извадката, да вземе под внимание целта на процедурата и характеристиките на популацията, от която ще бъде формирана извадката;

(б) да определи размер на извадката, който е достатъчен да намали риска на извадката до подходящо ниско ниво;

(в) да избере обектите за извадката по такъв начин, че всяка извадкова единица в популацията да има шанс да бъде избрана;

(г) ако разработената процедура не е приложима спрямо избрания обект, да изпълни процедурата върху заместващ обект; и

(д) ако не е в състояние да приложи разработените процедури, или подходящи алтернативни процедури, спрямо избрания обект, да третира този обект като отклонение.

Естество и причина за отклоненията

28. Одиторът на обслужващата организация следва да разследва естеството и причините за всяко идентифицирано отклонение и да определи дали:

(а) идентифицираните отклонения са в рамките на очаквания процент на отклонения и са приемливи; следователно, тестването, което е извършено, предоставя подходяща база за достигане до заключение, че контролът функционира ефикасно в течение на определения период;

(б) необходимо е допълнително тестване на контрола или на други контроли, за да се достигне до заключение относно това дали контролите, имащи отношение към конкретна цел на контрола функционират ефикасно в течение на определения период; или (Виж: параграф А25)

(в) тестването, което е извършено предоставя подходяща база за достигане до заключение, че контролът не е функционирал ефикасно в течение на определения период.

29. В изключително редките обстоятелства, когато одиторът на обслужващата организация счете, че отклонение, открито в извадката, представлява аномалия и не са идентифицирани други контроли, които да позволят на одитора на обслужващата организация да достигне до заключение, че съответната цел на контрола функционира ефикасно в течение на определения период, одиторът на обслужващата организация следва да получи висока степен на сигурност, че подобно отклонение не е представително за популацията. Одиторът на обслужващата организация следва да получи тази степен на сигурност посредством изпълнение на допълнителни процедури за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че отклонението не засяга останалата част от популацията.

Работата на звеното за вътрешен одит[8]

Получаване на разбиране за звеното за вътрешния одит

[8] Настоящият МСАИС не разглежда случаите, когато отделни вътрешни одитори предоставят директно съдействие на одитора на обслужващата организация при изпълнение на одиторски процедури.

30. Ако обслужващата организация разполага със звено за вътрешен одит, одиторът на обслужващата организация следва да получи разбиране относно естеството на отговорностите на звеното за вътрешен одит и извършваните от него дейности, за да определи дали е вероятно звеното за вътрешен одит да има отношение към ангажимента. (Виж: параграф А37)

Определяне дали и в каква степен да се използва работата на вътрешните одитори

31. Одиторът на обслужващата организация следва да определи:

    (а) дали е вероятно работата на вътрешните одитори да бъде подходяща за целите на ангажимента; и

    (б) ако това е така, планирания ефект от работата на вътрешните одитори върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите на одитора на обслужващата организация.

32. При определяне дали е вероятно работата на вътрешните одитори да е подходяща за целите на ангажимента, одиторът на обслужващата организация следва да оцени:

    (а) обективността на звеното за вътрешен одит;

    (б) методологическата компетентност на вътрешните одитори;

    (в) дали е вероятно работата на вътрешните одитори да се изпълнява с надлежната професионална грижа; и

    (г) дали е вероятно да се осъществи ефикасна комуникация между вътрешните одитори и одитора на обслужващата организация.

33. При определяне на планирания ефект от работата на вътрешните одитори върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите на одитора на обслужващата организация, одиторът на обслужващата организация следва да разгледа: (Виж: параграф А38)

    (а) естеството и обхвата на конкретната работа, която е извършена или ще бъде извършена от вътрешните одитори;

    (б) значимостта на тази работа за заключенията на одитора на обслужващата организация; и

    (в) степента на субективност при оценяване на доказателствата, събрани в подкрепа на тези заключения.

Използване работата на звеното за вътрешен одит

34. За да може одиторът на обслужващата организация да използва конкретна работа на вътрешните одитори, одиторът на обслужващата организация

следва да оцени и изпълни процедури върху тази работа с цел да определи нейната адекватност за целите на одитора на обслужващата организация. (Виж: параграф А39)

35. За да определи адекватността на конкретна работа, извършена от вътрешните одитори за целите на одитора на обслужващата организация, одиторът на обслужващата организация следва да оцени дали:

(а) работата е извършена от вътрешни одитори, преминали подходящо методологическо обучение и притежаващи подходяща опитност и вещина;

(б) работата е била обект на подходящ надзор, преглед и документиране;

(в) получени са подходящи доказателства, които да позволят на вътрешните одитори да направят разумни заключения;

(г) заключенията, до които е достигнато, са подходящи за конкретните обстоятелства и всички доклади, изготвени от вътрешните одитори съответстват на резултатите от извършената работа; и

(д) изключенията, имащи отношение към ангажимента и необичайните въпроси, разкрити от вътрешните одитори са разрешени по подходящ начин.

Ефект върху доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация

36. Ако е използвана работата на звеното за вътрешен одит, одиторът на обслужващата организация не следва да се позовава на тази работа в раздела от доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация, в който се съдържа мнението на одитора на обслужващата организация. (Виж: параграф А40)

37. В случай на доклад от тип 2, ако работата на звеното за вътрешен одит е използвана при изпълнение на тестове на контролите, частта от доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация, която описва тестовете на контролите, извършени от одитора на обслужващата организация и резултатите от тях, следва да съдържа описание на работата на вътрешните одитори и на процедурите на одитора на обслужващата организация по отношение на тази работа. (Виж: параграф А41)

Писмени изявления

38. Одиторът на обслужващата организация следва да изиска от обслужващата организация да предостави писмени изявления: (Виж: параграф А42)

    (а) които потвърждават изявлението, придружаващо описанието на системата;

    (б) че е предоставила на одитора на обслужващата организация цялата уместна информация и достъп, които са договорени;[9] и

    (в) че е оповестила пред одитора на обслужващата организация всяка посочена по-долу информация, която й е известна:

        (i) неспазване на изискванията на закони и нормативна разпоредба, измама, или некоригирани отклонения, отнасящи се до обслужващата организацияя, които биха могли да засегнат едно или повече предприятия-потребители;

        (ii) недостатъци при проектирането на контролите;

        (iii) случаи, при които контролите не са функционирали така както е описано; и

        (iv) всички събития след периода, обхванат от изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система до датата на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация, които биха могли да имат съществен ефект върху доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация.

39. Писмените изявления следва да бъдат във вид на представително писмо, адресирано до одитора на обслужващата организация. Датата на писмените изявления следва да е колкото е практически възможно по-близо до, но не и след, датата на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация.

40. Ако, след като е обсъдила въпроса с одитора на обслужващата организация, обслужващата организация не предостави едно или повече от писмените изявления, изискани в съответствие с параграф 38(а) и (б) от настоящия МСАИС, одиторът на обслужващата организация следва да откаже да изрази мнение. (Виж: параграф А43)

Друга информация

41. Одиторът на обслужващата организация следва да се запознае с друга информация, ако има такава, включена в документа, съдържащ изготвеното

[9] Параграф 13(б)(v) от настоящия МСАИС.

от обслужващата организация описание на нейната система и доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация с цел да идентифицира съществени несъответствия, ако има такива, с това описание. Запознавайки се с тази друга информация с цел идентифициране на съществени несъответствия, на одитора на обслужващата организация може да стане известно очевидно неправилно докладване на даден факт в тази друга информация.

42. Ако одиторът на обслужващата организация идентифицира съществени несъответствия или му стане известно очевидно неправилно докладване на даден факт в тази друга информация, одиторът на обслужващата организация следва да обсъди въпроса с обслужващата организация. Ако одиторът на обслужващата организация достигне до заключение, че е налице съществено несъответствие или очевидно неправилно докладване на даден факт в тази друга информация, които обслужващата организация отказва да коригира, одиторът на обслужващата организация следва да предприеме по-нататъшни целесъобразни действия. (Виж: параграфи А44–А45)

Последващи събития

43. Одиторът на обслужващата организация следва да отправи проучващо запитване относно това дали на обслужващата организация са известни събития след края на периода, обхванат от изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система до датата на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация, които биха могли да накарат одитора на обслужващата организация да промени доклада за изразяване на сигурност. Ако на одитора на обслужващата организация е известно такова събитие и информация за него не е оповестена от обслужващата организация, одиторът на обслужващата организация следва да оповести информацията в доклада си за изразяване на сигурност.

44. Одиторът на обслужващата организация няма никакви задължения да изпълнява каквито и да е процедури относно описанието на системата на обслужващата организация или относно това доколко подходящо е проектирането или оперативната ефективност на контролите след датата на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация.

Документация

45. Одиторът на обслужващата организация следва да изготви своевременно документация за ангажимента, която осигурява документиране на базата за доклада за изразяване на сигурност, достатъчно и подходящо, за да

позволи на опитен одитор на обслужваща организация, който няма предходна връзка с ангажимента да разбере:

(а) естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, изпълнени с цел да се удовлетворят изискванията на настоящия МСАИС, както и приложимите правни и регулаторни изисквания;

(б) резултатите от изпълнените процедури и получените доказателства; и

(в) съществените въпроси, възникнали по време на ангажимента и заключенията, до които е достигнато във връзка с тях, както и значимите професионални преценки, направени при достигане до тези заключения.

46. При документиране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури, одиторът на обслужващата организация следва да документира:

(а) идентифициращите характеристики на конкретните обекти или въпроси, които се тестват;

(б) кой е извършил работата и датата, на която работата е завършена; и

(в) кой е направил преглед на извършената работа, както и датата и обхвата на този преглед.

47. Ако одиторът на обслужващата организация използва конкретна работа на вътрешни одитори, одиторът на обслужващата организация следва да документира заключенията, до които е достигнато относно оценката на адекватността на работата на вътрешните одитори, както и процедурите, изпълнени от одитора на обслужващата организация върху тази работа.

48. Одиторът на обслужващата организация следва да документира обсъжданията по значими въпроси с обслужващата организация и с други лица, включително естеството на обсъдените значими въпроси, както и кога и с кого е проведено обсъждането.

49. Ако одиторът на обслужващата организация е идентифицирал информация, която не съответства на окончателното заключение на одитора на обслужващата организация относно значим въпрос, одиторът на обслужващата организация следва да документира начина, по който е адресирал и разгледал това несъответствие.

50. Одиторът на обслужващата организация следва да окомплектова документацията в досие по ангажимента и да приключи административния процес по окомплектоване на окончателното досие по ангажимента

своевременно след датата на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация.[10]

51. След като окомплектоването на окончателното досие по ангажимента е приключило, одиторът на обслужващата организация не следва да изтрива или отстранява документация преди края на периода на съхранение. (Виж: параграф А46)

52. Ако одиторът на обслужващата организация намери за необходимо да модифицира съществуващата документация за ангажимента или да добави нова документация след като окомплектоването на окончателното досие по ангажимента е приключило и тази документация не засяга доклада на одитора но обслужващата организация, одиторът на обслужващата организация, независимо от естеството на модификациите или добавянията, следва да документира:

    (а) конкретните причини за действията си; и

    (б) кога и от кого те са извършени и прегледани.

Изготвяне на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация

Съдържание на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация

53. Докладът за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация следва да съдържа като минимум следните основни елементи: (Виж: параграф А47)

    (а) заглавие, което ясно да посочва, че докладът е доклад за изразяване на сигурност на независим одитор на обслужващата организация.

    (б) адресат.

    (в) идентификация на:

        (i) изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система и изявлението на обслужващата организация, което включва въпросите, описани в параграф 9(к)(ii) за доклад от тип 2, или параграф 9(й)(ii) за доклад от тип 1.

        (ii) тези части от изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, ако има такива, които не са обхванати от мнението на одитора на обслужващата организация.

[10] Параграфи А83–А85 от МСУК 1 предоставят допълнителни насоки.

(iii) ако описанието прави препратка към необходимостта от допълнителни контроли в предприятието-потребител, изявление, че одиторът на обслужващата организация не е оценявал доколко подходящо е проектирането или оперативната ефективност на допълнителните контроли в предприятието-потребител и че целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, могат да бъдат постигнати единствено ако допълнителните контроли в предприятието-потребител са подходящо проектирани или функционират ефикасно наред с контролите в обслужващата организация.

(iv) ако услуги се изпълняват от под-обслужваща организация, естеството на услугите, изпълнявани от под-обслужващата организация, така както са описани в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система и дали по отношение на тях е използван методът на включването или методът на изключването. Когато е използван методът на изключването, изявление, че изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система не включва целите на контрола и свързаните с тях контроли в съответните под-обслужващи организации и че процедурите на одитора на обслужващата организация не обхващат контролите в под-обслужващата организация. Когато е използван методът на включването, изявление, че изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система включва целите на контрола и свързаните с тях контроли в под-обслужващата организация и че процедурите на одитора на обслужващата организация обхващат контролите в под-обслужващата организация.

(г) идентификация на приложимите критерии и на страната, определяща целите на контрола.

(д) изявление, че докладът, а в случай на доклад от тип 2 – описанието на тестовете на контролите, са предназначени единствено за предприятията-потребители и техните одитори, които притежават достатъчно разбиране да ги разгледат, наред с останалата информация, включително информацията за контролите, прилагани от самите предприятия-потребители, когато оценяват рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовите отчети на предприятията-потребители. (Виж: параграф А48)

(е) изявление, че обслужващата организация носи отговорност за:

(i) изготвяне на описанието на системата си и за придружаващото го изявление, включително относно пълнотата, точността и метода на представяне на това описание и това изявление;

(ii) предоставяне на услугите, обхванати от изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система;

(iii) посочване на целите на контрола (когато те не са идентифицирани от закон или нормативна разпоредба, или от трета страна, например, група потребители или професионална организация); и

(iv) проектиране и внедряване на контролите с цел постигане на целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система.

(ж) изявление, че отговорността на одитора на обслужващата организация е да изрази мнение относно изготвеното от обслужващата организация описание, относно проектирането на контролите, свързани с целите на контрола, посочени в това описание и, в случай на доклад от тип 2, относно оперативната ефективност на тези контроли, на базата на процедурите на одитора на обслужващата организация.

(з) изявление, че фирмата, на която практикуващият професионален счетоводител е член, прилага МСУК 1 или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1. В случай че практикуващият счетоводител не е професионален счетоводител, изявлението следва да идентифицира приложените професионални изисквания или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото изискванията на МСУК 1.

(и) изявление, че практикуващият професионален счетоводител спазва изискванията за независимост и другите етични изисквания на Кодекса на СМСЕС или други професионални изисквания, или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажиментите за изразяване на сигурност. В случай че практикуващият счетоводител не е професионален счетоводител, изявлението следва да идентифицира приложените професионални изисквания или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова

взискателни, колкото разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажиментите за изразяване на сигурност.

(й) изявление, че ангажиментът е изпълнен в съответствие с МСАИС 3402, „Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация", който изисква одиторът на обслужващата организация да планира и изпълни процедури за получаване на разумна степен на сигурност относно това дали, във всички съществени аспекти, изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система е представено достоверно и контролите са подходящо проектирани и, в случай на доклад от тип 2, функционират ефикасно.

(к) обобщение на процедурите на одитора на обслужващата организация за получаване на разумна степен на сигурност и изявление за убеждението на одитора на обслужващата организация, че получените доказателства са достатъчни и уместни за да предоставят база за мнението на одитора на обслужващата организация и, в случай на доклад от тип 1, изявление, че одиторът на обслужващата организация не е изпълнил никакви процедури относно оперативната ефективност на контролите и поради това по отношение на тази оперативна ефективност не се изразява никакво мнение.

(л) изявление относно ограниченията на контролите и, в случай на доклад от тип 2, относно рисковете от проектиране върху бъдещи периоди на оценката за оперативната ефективност на контролите.

(м) мнението на одитора на обслужващата организация, изразено в положителна форма, относно това дали, във всички съществени аспекти, на базата на подходящи критерии:

(i) в случай на доклад от тип 2:

а. описанието представя достоверно системата на обслужващата организация, която е била разработена и внедрена в течение на определения период;

б. контролите, свързани с целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система са били подходящо проектирани в течение на определения период; и

в. тестваните контроли, а именно тези, необходими за предоставяне на разумна степен на сигурност, че целите на контрола, посочени в описанието са постигнати, са функционирали ефикасно в течение на определения период.

(ii) В случай на доклад от тип 1:

а. описанието представя достоверно системата на обслужващата организация, която е била разработена и внедрена към определена дата; и

б. контролите, свързани с целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система са били подходящо проектирани към определена дата.

(н) датата на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация, която дата няма да предхожда датата, на която:

(i) одиторът на обслужващата организация е получил доказателствата, върху които се базира мнението на одитора на обслужващата организация;

(ii) когато в съответствие с МСУК 1 или политиките или процедурите на фирмата се изисква преглед за качеството на ангажимента, прегледът за качеството на ангажимента е завършен.

(о) името на одитора на обслужващата организация и мястото в юрисдикцията, в което одиторът на обслужващата организация практикува.

54. В случай на доклад от тип 2, докладът за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация следва да съдържа отделен раздел след мнението, или приложение, в което се описват тестовете на контролите, които са били изпълнени и резултатите от тях. При описанието на тестовете на контролите, одиторът на обслужващата организация следва ясно да посочи кои контроли са били тествани, да уточни дали тестваните обекти представляват всички обекти или избрани обекти в популацията, както и да посочи естеството на тестовете достатъчно подробно, така че да даде възможност на одиторите на предприятието-потребител да определят ефекта на тези тестове върху тяхната оценка на риска. Ако са били идентифицирани отклонения, одиторът на обслужващата организация следва да включи обхвата на извършеното тестване, което е довело до идентифициране на отклоненията (включително размера на извадката, когато е използвана извадка) и броя и естеството на забелязаните отклонения. Одиторът на обслужващата организация следва да докладва отклоненията дори ако, на базата на изпълнените тестове, одиторът на обслужващата организация е достигнал до заключение, че съответната цел на контрола е била постигната. (Виж: параграфи А18 и А49)

Модифицирани мнения

55. Ако одиторът на обслужващата организация достигне до заключение, че: (Виж: параграфи А50–А52)

(а) изготвеното от обслужващата организация описание не представя достоверно, във всички съществени аспекти, системата така както е разработена и внедрена;

(б) контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието не са били подходящо проектирани във всички съществени аспекти;

(в) в случай на доклад от тип 2, тестваните контроли, а именно тези, необходими за предоставяне на разумна степен на сигурност, че целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система са постигнати, не са функционирали ефикасно във всички съществени аспекти; или

(г) одиторът на обслужващата организация не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства,

мнението на одитора на обслужващата организация следва да бъде модифицирано, а докладът за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация следва да включи раздел с ясно описание на всички причини за модификацията.

Други отговорности във връзка с комуникирането

56. Ако одиторът на обслужващата организация узнае за неспазване на закони и нормативни разпоредби, измама или некоригирани грешки, отнасящи се до обслужващата организация, които не са очевидно незначителни и могат да засегнат едно или повече предприятия-потребители, одиторът на обслужващата организация следва да определи дали въпросът е бил подходящо комуникиран до засегнатите предприятия-потребители. Ако въпросът не е бил комуникиран по такъв начин и обслужващата организация отказва да извърши това, одиторът на обслужващата организация следва да предприеме целесъобразни действия. (Виж: параграф А53)

***

Приложение и друг пояснителен материал

Обхват на настоящия МСАИС (Виж: параграфи 1, 3)

А1. Вътрешният контрол е процес, разработен за предоставяне на разумна степен на сигурност относно постигане на целите, свързани с надеждността на финансовото отчитане, ефикасността и ефективността на оперативната дейност и изпълнението на изискванията на приложим

закон и нормативна разпоредба. Контролите, свързани с целите на оперативната дейност и спазването на изискванията от обслужващата организация могат да имат отношение към вътрешния контрол на предприятието-потребител доколкото той е свързан с финансовото отчитане. Подобни контроли могат да се отнасят до твърдения за вярност относно представяне и оповестяване, свързани със салда по сметки, класове сделки и операции или оповестявания или могат да се отнасят до доказателства, които одиторът на предприятието-потребител оценява или използва при прилагането на процедурите по време на одита. Така например, контролите в обслужващата организация по отношение обработката на ведомостите за заплати, свързани със своевременното превеждане на удръжките от заплатите към държавните институции, могат да имат отношение към предприятието-потребител, тъй като забавените преводи биха могли да доведат до лихви и санкции, което ще породи задължение за предприятието-потребител. По подобен начин, контролите в обслужващата организация върху допустимостта от регулаторна гледна точка на инвестиционна сделка могат да бъдат счетени за имащи отношение към направеното от предприятието-потребител представяне и оповестяване на сделките и салдата по сметки във финансовия му отчет. Определянето дали е вероятно контролите в обслужващата организация, свързани с оперативната дейност и изпълнението на изискванията, да имат отношение към вътрешния контрол в предприятието-потребител, доколкото той се отнася до финансовото отчитане, е въпрос на професионална преценка с оглед на целите на контрола, установени от обслужващата организация и уместността на критериите.

А2. Обслужващата организация може да не е в състояние да твърди, че системата е подходящо разработена, когато, например, обслужващата организация прилага система, която е разработена от предприятието-потребител или е предвидена в договор между обслужващата организация и предприятието-потребител. Поради неразривната връзка между подходящото проектиране на контролите и тяхната оперативна ефективност, отсъствието на изявлението по отношение това, че проектирането е подходящо, вероятно ще попречи на одитора на обслужващата организация да достигне до заключение, че контролите предоставят разумна степен на сигурност, че целите на контрола са изпълнени и по този начин ще му попречи и да изрази мнение относно оперативната ефективност на контролите. Като алтернатива, практикуващият професионален счетоводител може да избере да приеме ангажимент за договорени процедури да изпълни тестове на контролите или ангажимент за изразяване на сигурност съгласно МСАИС 3000 (преработен) да направи заключение относно това дали, на базата на

тестовете на контролите, контролите са функционирали така както е описано.

Определения (Виж: параграфи 9(г), 9(ж))

А3. Определението на „контроли в обслужващата организация" включва аспекти на информационните системи на предприятието-потребител, поддържани от обслужващата организация, като може да включва също така и аспекти на един или повече от останалите компоненти на вътрешния контрол на обслужващата организация. Така например, тук може да се включват аспекти на контролната среда, текущото наблюдение и контролните дейности на обслужващата организация, когато те са свързани с предоставяните услуги. Тук не се включват, обаче, контроли в обслужващата организация, които не са свързани с постигането на целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, например, контролите, свързани с изготвянето на собствения финансов отчет на обслужващата организация.

А4. Когато се използва методът на включването, изискванията на настоящия МСАИС се прилагат също и спрямо услугите, предоставяни от под-обслужващата организация, включително получаването на съгласие относно въпросите в параграф 13(б)(i)–(v), приложени в този случай към под-обслужващата организация, а не към обслужващата организация. Изпълнението на процедури в под-обслужващата организация предполага координация и комуникация между обслужващата организация, под-обслужващата организация и одитора на обслужващата организация. Методът на включването по принцип е приложим на практика само когато обслужващата организация и под-обслужващата организация са свързани или когато договорът между двете организации предвижда неговото използване.

Изисквания по отношение на етиката (Виж: параграф 11)

А5. Одиторът на обслужващата организация е подвластен на уместните изисквания за независимост, които обикновено включват *Международните стандарти за независимост* на Кодекса на СМСЕС заедно с националните изисквания, които са по-рестриктивни. При изпълнението на ангажимент в съответствие с настоящия МСАИС, Кодексът на СМСЕС не изисква одиторът на обслужващата организация да бъде независим от всяко предприятие-потребител.

Ръководството и лицата, натоварени с общото управление (Виж: параграф 12)

А6. Структурите на ръководство и общо управление варират при различните юрисдикции и предприятия, отразявайки влияния като различната културна и правна среда, големината и характеристиките на структурата на

собствеността. Подобно разнообразие означава, че не е възможно настоящият МСАИС да конкретизира за всички ангажименти лицето/лицата, с когото/които одиторът на обслужващата организация да взаимодейства по конкретни въпроси. Така например, обслужващата организация може да е сегмент на организация – трето лице, а не отделен правен субект. В такива случаи, идентифицирането на подходящия член сред ръководството или лицата, натоварени с общото управление, от когото да се поискат писмени изявления, може да изисква упражняването на професионална преценка.

Приемане и продължаване на ангажименти

Способности и компетентност да се изпълни ангажиментът (Виж: параграф 13(а)(i))

А7. Подходящите способности и компетентност да се изпълни ангажиментът включват въпроси като следните:

- познания за съответния отрасъл;
- разбиране за информационните технологии и системи;
- опит в оценяването на рисковете, доколкото те са свързани с подходящото проектиране на контролите; и
- опит в проектирането и изпълнението на тестове на контролите и оценяване на резултатите от тях.

Изявление от обслужващата организация (Виж: параграф 13(б)(i))

А8. Отказът от страна на обслужващата организация да предостави писмено изявление, след като одиторът на обслужващата организация се е съгласил да приеме или продължи ангажимента, представлява ограничение на обхвата, който е причина одиторът на обслужващата организация да се оттегли от ангажимента. Ако закон или нормативна разпоредба не позволява на одитора на обслужващата организация да се оттегли от ангажимента, одиторът на обслужващата организация отказва да изрази мнение.

Разумна база на изявлението от обслужващата организация (Виж: параграф 13(б)(ii))

А9. В случай на доклад от тип 2, изявлението от обслужващата организация включва изявление, че контролите, свързани с целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, са функционирали ефикасно в течение на определения период. Това изявление може да се базира на дейностите по текущо наблюдение на обслужващата организация. Текущото наблюдение на контролите е процес за оценяване ефикасността на контролите с течение на времето. Процесът включва своевременно оценяване ефикасността на контролите,

идентифициране и докладване на недостатъците до подходящите лица в обслужващата организация, както и предприемане на необходимите коригиращи действия. Обслужващата организация провежда текущо наблюдение на контролите посредством постоянни дейности, отделни оценявания или комбинация от двете. Колкото по-голяма е степента и ефикасността на постоянното текущо наблюдение, толкова по-малка е необходимостта от отделни оценявания. Дейностите по постоянно текущо наблюдение често са вградени в обичайните повтарящи се дейности в обслужващата организация и включват редовни управленски дейности и дейности по надзор. Вътрешните одитори или лица от персонала, изпълняващи сходни функции, могат да допринесат за текущото наблюдение върху дейностите на обслужващата организация. Дейностите по текущо наблюдение могат да включват също използването на информация, съобщена от външни лица, като например оплаквания от клиенти или редовни коментари, които биха могли да сочат за проблеми или да открият области, нуждаещи се от подобряване. Фактът, че одиторът на обслужващата организация ще докладва относно оперативната ефективност на контролите не представлява заместител на собствените процеси на обслужващата организация, имащи за цел осигуряването на разумна база за нейното изявление.

Идентификация на рисковете (Виж: параграф 13(б)(iv))

А10. Както е отбелязано в параграф 9(в), целите на контрола са свързани с рисковете, които контролите се опитват да смекчат. Например, рискът дадена сделка или операция да бъде отчетена с погрешна сума или в погрешен период, може да бъде изразен като цел на контрола сделките и операциите да се отчитат с правилната сума и в правилния период. Обслужващата организация носи отговорност за идентифициране на рисковете, които заплашват постигането на целите на контрола, посочени в изготвеното от нея описание на нейната система. Обслужващата организация може да има формален или неформален процес за идентифициране на уместните рискове. Формалният процес може да включва приблизително оценяване на значимостта на идентифицираните рискове, оценяване вероятността от тяхното възникване и вземане на решение относно действията за тяхното адресиране и обхващане. Доколкото, обаче, целите на контрола са свързани с рисковете, които контролите се опитват да смекчат, внимателното идентифициране на целите на контрола при проектирането и внедряването на системата на обслужващата организация може само по себе си да представлява неформален процес за идентифициране на уместните рискове.

Приемане на промяна в условията на ангажимента (Виж: параграф 14)

A11. Искането за промяна в обхвата на ангажимента може да няма разумна обосновка, когато например, е отправено искане определени цели на контрола да се изключат от обхвата на ангажимента поради вероятността, че мнението на одитора на обслужващата организация би могло да бъде модифицирано; или когато обслужващата организация няма да предостави на одитора на обслужващата организация писмено изявление и отправя искане за изпълнение на ангажимента съгласно МСАИС 3000 (преработен).

A12. Искането за промяна в обхвата на ангажимента може да е разумно обосновано, когато, например, е отправено искане от обхвата на ангажимента да бъде изключена под-обслужваща организация, в случаите, при които обслужващата организация не може да договори достъп за одитора на обслужващата организация и методът за разглеждане на услугите, предоставяни от тази под-обслужваща организация се променя от метод на включването на метод на изключването.

Оценяване доколко подходящи са критериите (Виж: параграфи 15—18)

A13. Необходимо е критериите да бъдат на разположение на предвидените потребители, за да им се даде възможност да разберат базата за изявлението на обслужващата организация относно достоверното представяне на нейното описание на системата, доколко подходящо е проектирането на контролите и, в случай на доклад от тип 2, оперативната ефективност на контролите, свързани с целите на контрола.

A14. МСАИС 3000 (преработен) изисква одиторът на обслужващата организация, наред с другото, да определи дали критериите, които ще бъдат използвани са подходящи и да определи уместността на съответния предмет.[11] Съответният предмет е съществено условие, представляващо интерес за предвидените потребители на доклада за изразяване на сигурност. Следващата таблица идентифицира предмета и минималните критерии за всяко от мненията в доклади от тип 2 и доклади от тип 1.

	Предмет	**Критерии**	**Коментар**
Мнение относно достоверното представяне на описанието на системата на обслужващата организация (доклади от тип 1 и тип 2)	Системата на обслужващата организация, която вероятно има отношение към вътрешния контрол на предприятията-потребители, доколкото той е свързан с финансовото отчитане, и е	Описанието е представено достоверно, ако то: (а) представя начина, по който системата на обслужващата организация е била проектирана и внедрена, включително, когато е уместно, въпросите,	Може да е необходимо конкретната формулировка на критериите за това мнение да бъде индивидуално пригодена, за да бъде в съответствие с критерии, установени, например, от закон или нормативна разпоредба, групи на потребители или професионална организация. Примери за критерии за такова мнение са предоставени в илюстративния пример за изявлението на обслужващата организация в Приложение 1. Параграфи А21–А24

[11] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 24 (б) и 41.

	Предмет	Критерии	Коментар	
	обхванатa от доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация.	идентифицирани в параграф 16(а)(i)–(viii); (б) в случай на доклад от тип 2, съдържа уместни детайли за промените в системата на обслужващата организация през периода, обхванат от описанието; и (в) не пропуска и не изкривява информация, имаща отношение към обхвата на системата, която се описва, като същевременно потвърждава, че описанието е изготвено с цел удовлетворяване на общите нужди на широк кръг предприятия-потребители и следователно не може да включва всеки аспект на системата на обслужващата организация, който всяко отделно предприятие-потребител може да счете за важен в неговата конкретна среда.	предлагат допълнителни насоки за определяне дали тези критерии са удовлетворени. (От гледна точка на изискванията на МСАИС 3000, информацията за предмета[12] за това мнение е изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система и изявлението на обслужващата организация, че описанието е представено достоверно).	
Мнение относно това доколко подходящо е проектирането и относно оперативната ефективност (доклади от тип 2)	Уместността на проектирането (доколко е подходящо) и оперативната ефективност на тези контроли, които са необходими за	Контролите са подходящо проектирани и функционират ефикасно, ако: (а) обслужващата организация е идентифицирала рисковете, които заплашват	Когато критериите за това мнение са удовлетворени, контролите ще са предоставили разумна степен на сигурност, че свързаните с тях цели на контрола	Целите на контрола, които са посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, са част от

12 „Информацията за предмета" е резултатът от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо критериите, т.е. информацията, която се получава от прилагането на критериите спрямо съответния предмет.

	Предмет	Критерии	Коментар	
	постигането на целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система.	постигането на целите на контрола, посочени в изготвеното от нея описание на нейната система; (б) контролите, идентифицирани в това описание, ако са функционирали така както е описано, биха предоставили разумна степен на сигурност, че тези рискове не пречат посочените цели на контрола да бъдат постигнати; и (в) контролите са били последователно прилагани, така както са проектирани, в течение на определения период. Това включва дали неавтоматизираните контроли са прилагани от лица, разполагащи с подходяща компетентност и правомощия.	са били постигнати в течение на определения период. (От гледна точка на изискванията на МСАИС 3000, информацията за предмета при това мнение е изявлението на обслужващата организация, че контролите са подходящо проектирани и че те функционират ефикасно).	критериите за тези мнения. Посочените цели на контрола ще се различават при отделните ангажименти. Ако, като част от формирането на мнение относно описанието, одиторът на обслужващата организация достигне до заключение, че посочените цели на контрола не са представени достоверно, то тогава тези цели на контрола няма да са подходящи да бъдат част от критериите за формиране на мнение, както относно проектирането, така и относно оперативната ефективност на контролите.
Мнение относно това доколко подходящо е проектирането (доклади от тип 1)	Уместността на проектирането (доколко е подходящо) на тези контроли, които са необходими за постигането на целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система.	Контролите са подходящо проектирани, ако: (а) обслужващата организация е идентифицирала рисковете, които заплашват постигането на целите на контрола, посочени в изготвеното от нея описание на нейната система; и (б) контролите, идентифицирани в това описание, ако са функционирали така както е описано, биха предоставили разумна степен на	Удовлетворяването на тези критерии само по себе си не предоставя никаква степен на сигурност, че свързаните с тях цели на контрола са били постигнати, тъй като не е получена сигурност относно функционирането на контролите. (От гледна точка на изискванията на МСАИС 3000, информацията за предмета при това мнение е изявлението на обслужващата	

	Предмет	Критерии	Коментар	
		сигурност, че тези рискове не пречат посочените цели на контрола да бъдат постигнати.	организация, че контролите са подходящо проектирани.)	

A15. Параграф 16(а) идентифицира редица елементи, които са включени, когато е уместно, в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система. Тези елементи може да не са уместни, ако системата, която се описва, не е система, обработваща сделки и операции, например, системата се отнася до общите контроли върху хостинга на ИТ приложна програма, но не и до контролите, внедрени в самата приложна програма.

Ниво на същественост (Виж: параграфи 19, 54)

A16. При ангажимент за докладване относно контролите в обслужващата организация, концепцията за нивото на същественост се отнася до системата, върху която се докладва, а не до финансовите отчети на предприятията-потребители. Одиторът на обслужващата организация планира и изпълнява процедури с цел да определи дали изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система е представено достоверно във всички съществени аспекти, дали контролите в обслужващата организация са проектирани подходящо във всички съществени аспекти и, в случай на доклад от тип 2, дали контролите в обслужващата организация функционират ефикасно във всички съществени аспекти. Концепцията за ниво на същественост взима под внимание, че докладът за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация предоставя информация за системата на обслужващата организация с цел задоволяване на общите информационни потребности на широк кръг предприятия-потребители и техните одитори, които имат разбиране за начина, по който тази система е била използвана.

A17. Нивото на същественост по отношение на достоверното представяне на изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система и по отношение на проектирането на контролите включва преди всичко преценяване на качествени фактори, като например: дали описанието съдържа съществените аспекти на обработката на значимите сделки и операции; дали описанието пропуска или изкривява уместна информация; както и способността на контролите, така както са проектирани, да предоставят разумна степен на сигурност, че целите на контрола ще бъдат постигнати. Нивото на същественост по отношение мнението на одитора на обслужващата организация относно оперативната ефективност на контролите включва преценяване както на

количествени, така и на качествени фактори, като например, допустимия процент и наблюдавания процент на отклонения (количествен въпрос), както и естеството и причините за всички наблюдавани отклонения (качествен въпрос).

А18. Концепцията за ниво на същественост не се прилага, когато при описанието на тестовете на контролите се оповестяват резултатите от тези тестове, в случаите, при които са били идентифицирани отклонения. Това е така, защото при конкретните обстоятелства на дадено предприятие-потребител или одитор на предприятие-потребител дадено отклонение може да има значение, надхвърлящо това дали съгласно мнението на одитора на обслужващата организация това отклонение не позволява на контрола да функционира ефикасно. Например, контролът, за който се отнася отклонението, може да е особено значим за предотвратяване на определен тип грешка, която би могла да е съществена при конкретните обстоятелства на финансовия отчет на дадено предприятие-потребител.

Получаване на разбиране за системата на обслужващата организация (Виж: параграф 20)

А19. Получаването на разбиране за системата на обслужващата организация, включително контролите, попадащи в обхвата на ангажимента, помага на одитора на обслужващата организация при:

- идентифициране на границите на тази система и на начина, по който тя взаимодейства с останалите системи.
- оценяване дали изготвеното от обслужващата организация описание представя достоверно системата, която е била разработена и внедрена.
- получаване на разбиране за вътрешния контрол върху изготвянето на изявлението на обслужващата организация.
- определяне кои контроли са необходими за постигане целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система.
- оценяване дали контролите са били подходящо проектирани.
- оценяване, в случай на доклад от тип 2, дали контролите са функционирали ефикасно.

А20. Процедурите на одитора на обслужващата организация за получаване на това разбиране могат да включват:

- отправяне на проучващи запитвания до лицата в рамките на обслужващата организация, които съгласно преценката на одитора на обслужващата организация биха могли да притежават уместна информация.
- наблюдение на операции и фактическа проверка на документация, доклади, документи за обработката на сделките на хартиен носител и в електронен формат.
- фактическа проверка на споразумения между обслужващата организация и предприятия-потребители с оглед идентифициране на техните общи условия.
- повторно изпълнение на контролни процедури.

Получаване на доказателства относно описанието (Виж: параграфи 21–22)

А21. Взимането под внимание на следните въпроси може да помогне на одитора на обслужващата организация при определяне дали тези страни на описанието, които са включени в обхвата на ангажимента, са представени достоверно във всички съществени аспекти:

- дали описанието адресира и разглежда основните аспекти на предоставяната услуга (попадащи в обхвата на ангажимента), които може разумно да се очаква да имат отношение към общите нужди на одиторите на широк кръг предприятия-потребители при планиране одита на финансовите отчети на тези предприятията?

- дали описанието е изготвено на такова ниво на детайлност, което може разумно да се очаква да предостави на одиторите на широк кръг предприятия-потребители достатъчно информация, за да получат разбиране за вътрешния контрол в съответствие с МОС 315(преработен 2019 г.)?[13] Не е необходимо описанието да адресира и разглежда всеки аспект от процеса на обработка, извършван от обслужващата организация или услугите, предоставяни на предприятията-потребители, нито да е толкова детайлизирано, че потенциално да позволи на читателя да изложи на риск сигурността или други контроли в обслужващата организация.

- описанието изготвено ли е по начин, който не пропуска или изкривява информация, която може да окаже влияние върху общите нужди във връзка с решенията на одиторите на широк кръг предприятия-потребители, например, дали описанието съдържа някакви значими пропуски или неточности в процеса на обработка, които са известни на одитора на обслужващата организация?

- когато някои от целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, са изключени от обхвата на ангажимента, дали описанието ясно идентифицира изключените цели?

- контролите, идентифицирани в описанието, внедрени ли са?

- допълнителните контроли в предприятието-потребител, ако има такива, описани ли са адекватно? В повечето случаи, описанието на целите на контрола е така формулирано, че целите на контрола могат да бъдат постигнати посредством ефикасното функциониране на контролите, внедрени единствено от обслужващата организация. В някои случаи, обаче, целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, не могат да бъдат постигнати самостоятелно от обслужващата организация, тъй като тяхното постигане изисква конкретни контроли да бъдат внедрени от предприятията-потребители. Случаят, например, може да е такъв, когато целите на контрола са определени от регулаторен орган. Когато описанието включва допълнителни контроли в предприятието-потребител, описанието отделно идентифицира тези

[13] МОС 315 (преработен 2019 г.), „Идентифициране и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания ".

контроли заедно с конкретните цели на контрола, които не могат да бъдат постигнати самостоятелно от обслужващата организация.

- ако е използван методът на включването, дали описанието идентифицира поотделно контролите в обслужващата организация и контролите в под-обслужващата организация? Ако е използван методът на изключването, дали описанието идентифицира функциите, изпълнявани от под-обслужващата организация? Когато се използва методът на изключването, не е необходимо описанието да включва детайлизирания процес на обработка или контролите в под-обслужващата организация.

А22. Процедурите на одитора на обслужващата организация за оценяване на достоверното представяне на описанието може да включват:

- Разглеждане на естеството на предприятията-потребители и начина, по който услугите, предоставяни от обслужващата организация е вероятно да ги засегнат, например, дали предприятията-потребители са от определен отрасъл или дали са регулирани от държавни агенции.
- Запознаване със стандартни договори, или стандартни условия на договорите, (ако е приложимо) с предприятията-потребители с цел получаване на разбиране за договорните задължения на обслужващата организация.
- Наблюдение върху процедурите, изпълнявани от персонала на обслужващата организация.
- Извършване на преглед на наръчниците за политика и процедури на обслужващата организация и други документи за системите, например, диаграми и текстови описания.

А23. Параграф 21(а) изисква одиторът на обслужващата организация да оцени дали целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, са разумни при конкретните обстоятелства. Взимането под внимание на следните въпроси може да помогне да одитора на обслужващата организация при тази оценка:

- Дали посочените цели на контрола са определени от обслужващата организация или от външни страни, като регулаторен орган, група потребители или професионална организация, която следва прозрачна надлежна процедура?
- Когато посочените цели на контрола са определени от обслужващата организация, дали те се отнасят до видовете твърдения за вярност, често срещани във финансовите отчети на широк кръг предприятия-потребители, за които контролите в

обслужващата организация би могло разумно да се очаква да се отнасят? Макар че одиторът на обслужващата организация обикновено няма да е в състояние да определи как контролите в обслужващата организация конкретно се отнасят до твърденията за вярност, съдържащи се във финансовите отчети на отделните предприятия-потребители, разбирането на одитора на обслужващата организация за естеството на системата на обслужващата организация, включително контролите, и предоставяните услуги се използва за идентифициране на видовете твърдения за вярност, за които вероятно ще се отнасят тези контроли.

- Когато посочените цели на контрола са определени от обслужващата организация, дали те са пълни? Пълният набор цели на контрола може да предостави на одиторите на широк кръг предприятия-потребители рамка за оценяване на ефекта от контролите в обслужващата организация върху твърденията за вярност, често съдържащи се във финансовите отчети на предприятията-потребители.

A24. Процедурите на одитора на обслужващата организация за определяне дали системата на обслужващата организация е внедрена могат да са сходни и да бъдат изпълнени заедно с процедурите за получаване на разбиране за тази система. Те могат да включват също така проследяване на обекти през системата на обслужващата организация и, в случай на доклад от тип 2, конкретни проучващи запитвания относно промени в контролите, внедрени през периода. Промените, които са съществени за предприятията-потребители или техните одитори се включват в описанието на системата на обслужващата организация.

Получаване на доказателства относно проектирането на контролите (Виж: параграфи 23, 28(б))

A25. От гледната точка на *предприятието-потребител* или *одитора на предприятието-потребител*, даден контрол е подходящо проектиран, ако, индивидуално или в комбинация с други контроли, когато се съблюдава в удовлетворителна степен, би предоставил разумна степен на сигурност, че съществените неправилни отчитания са предотвратени или разкрити и коригирани. *Обслужващата организация* или *одиторът на обслужващата организация*, обаче, не са запознати с обстоятелствата в отделните предприятия-потребители, които биха определили дали дадено неправилно отчитане, възникващо в резултат на отклонение в контрола, е съществено за тези предприятия-потребители. Ето защо, от гледната точка на одитора на обслужващата организация, даден контрол е подходящо проектиран, ако, индивидуално или в комбинация с други контроли, когато се съблюдава в удовлетворителна степен, би предоставил разумна степен на

сигурност, че целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система са постигнати.

A26. Одиторът на обслужващата организация може да обмисли използването на диаграми, въпросници или таблици за взимане на решения с цел улесняване на разбирането за проектирането на контролите.

A27. Контролите могат да се състоят от редица дейности, насочени към постигането на дадена цел на контрола. Следователно, ако одиторът на обслужващата организация оцени, че определени дейности не са ефикасни за постигането на конкретна цел на контрола, наличието на други дейности може да позволи на одитора на обслужващата организация да достигне до заключение, че контролите, свързани с целта на контрола са подходящо проектирани.

Получаване на доказателства относно оперативната ефективност на контролите

Оценяване на оперативната ефективност (Виж: параграф 24)

A28. От гледната точка на *предприятието-потребител* или *одитора на предприятието-потребител*, даден контрол функционира ефикасно, ако, индивидуално или в комбинация с други контроли, предоставя разумна степен на сигурност, че съществените неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, са предотвратени или разкрити и коригирани. *Обслужващата организация* или *одиторът на обслужващата организация*, обаче, не са запознати с обстоятелствата в отделните предприятия-потребители, които биха определили дали дадено неправилно отчитане, възникващо в резултат на отклонение в контрола, е възникнало и ако това е така, дали е съществено. Ето защо, от гледната точка на одитора на обслужващата организация, даден контрол функционира ефикасно, ако, индивидуално или в комбинация с други контроли, предоставя разумна степен на сигурност, че целите на контрола, посочени в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система са постигнати. По подобен начин, обслужващата организация или одиторът на обслужващата организация не са в състояние да определят дали наблюдаваните отклонения в контрола биха довели до съществени неправилни отчитания от гледната точка на отделното предприятие-потребител.

A29. Получаването на разбиране за контролите, което е достатъчно за изразяване на мнение относно това, че те са подходящо проектирани, не представлява достатъчно доказателство за тяхната оперативна ефективност, освен ако не е налице известна автоматизация, която осигурява последователното функциониране на контролите, така както са били проектирани и внедрени. Така например, получаването на информация за внедряването на неавтоматизиран контрол в даден момент от време не осигурява

доказателства за функционирането на контрола по друго време. Поради вътрешноприсъщата последователност на ИТ обработката, обаче, изпълнението на процедури за определяне проектирането на автоматизиран контрол и това дали е внедрен може да служи като доказателство за оперативната ефективност на този контрол в зависимост от оценката и тестването от страна на одитора на обслужващата организация на други контроли, като например тези, отнасящи се до промени в програмата.

A30. За да бъде полезен на одиторите на предприятията-потребители, доклад от тип 2 обикновено обхваща период от минимум шест месеца. Ако периодът е по-кратък от шест месеца, одиторът на обслужващата организация може да счете за целесъобразно да опише в доклада си за изразяване на сигурност причините за този по-кратък период. Обстоятелствата, които биха могли да доведат до това докладът да обхваща период, по-кратък от шест месеца, включват случаите, когато (а) одиторът на обслужващата организация е ангажиран близо до датата, до която трябва да бъде издаден докладът относно контролите; (б) обслужващата организация (или конкретна система или приложна програма) функционира от по-малко от шест месеца; или (в) в контролите са направени значителни промени и не е практически приложимо да се изчака шест месеца преди да бъде издаден докладът или да се издаде доклад, обхващащ системата както преди, така и след промените.

A31. Определени контролни процедури може да не оставят доказателства за своето функциониране, които да могат да бъдат тествани на по-късна дата и съответно одиторът на обслужващата организация може да счете за необходимо да тества оперативната ефективност на подобни контроли в различни моменти в течение на отчетния период.

A32. Одиторът на обслужващата организация предоставя мнение за оперативната ефективност на контролите в течение на всеки един период и следователно, за да може одиторът на обслужващата организация да изрази мнение, са необходими достатъчни и уместни доказателства относно функционирането на контролите през текущия период. Информацията за отклонения, наблюдавани при предходни ангажименти, може да накара все пак одиторът на обслужващата организация да разшири обхвата на тестването през текущия период.

Тестване на непреки контроли (Виж: параграф 25(б))

A33. При някои обстоятелства, може да е необходимо да бъдат получени доказателства, подкрепящи ефикасното функциониране на непреки контроли. Така например, когато одиторът на обслужващата организация реши да тества ефикасността на доклади за преглед на изключенията, детайлизиращи продажбите, надвишаващи разрешените кредитни лимити, прегледът и свързаното с него проследяване представляват контрола, който

е пряко от значение за одитора на обслужващата организация. Контролите върху точността на информацията в докладите (например, общите ИТ контроли) се описват като „непреки" контроли.

А34. Поради вътрешноприсъщата последователност на ИТ обработката, доказателствата за внедряване на контрол с автоматично приложение, когато са разгледани в комбинация с доказателства за оперативната ефективност на общите контроли в обслужващата организация (в частност, контроли върху промените), могат също да предоставят доказателства по същество за неговата оперативна ефективност.

Начини за избор на обекти за тестване (Виж: параграфи 25(в), 27)

А35. Начините за избор на обекти за тестване, които са на разположение на одитора на обслужващата организация, са:

(а) Избор на всички обекти (проверка на 100%). Това може да е подходящо за тестване на контроли, които се прилагат рядко, например, на тримесечие, или когато доказателствата относно приложението на контрола правят проверката на 100% ефективна;

(б) Избор на конкретни обекти. Това може да е подходящо, когато проверката на 100% не би била ефективна, а използването на извадка не би било ефикасно, като например тестване на контроли, които не се прилагат достатъчно често, така че да дадат голяма популация за тестване, например, контроли, които се прилагат ежемесечно или ежеседмично; и

(в) Извадка. Това може да е подходящо за тестване на контроли, които се прилагат често и по еднообразен начин и които оставят документални доказателства за тяхното приложение.

А36. Макар селективната проверка на конкретни обекти често да е ефективно средство за получаване на доказателства, тя не представлява формиране на извадка. Резултатите от процедурите, приложени спрямо обекти, избрани по този начин не могат да бъдат проектирани по отношение на цялата популация; следователно, селективната проверка на конкретни обекти не предоставя доказателства относно останалата част от популацията. Формирането на извадка, от друга страна, има за цел да позволи да бъдат направени заключения относно цялата популация на базата на тестване на извадка, получена от нея.

Работата на звеното за вътрешен одит

Получаване на разбиране за звеното за вътрешен одит (Виж: параграф 30)

А37. Звеното за вътрешен одит може да носи отговорност за предоставяне на анализи, оценки, изразяване на сигурност, препоръки и друга информация

на ръководството и лицата, натоварени с общото управление. Звеното за вътрешен одит в обслужващата организация може да извършва дейности, свързани със собствената система за вътрешен контрол на обслужващата организация или дейности, свързани с услугите и системите, включително контролите, които обслужващата организация пердоставя на предприятията-потребители.

Определяне дали и в каква степен да се използва работата на вътрешните одитори (Виж: параграф 33)

A38. При определяне на планирания ефект от работата на вътрешните одитори върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите на одитора на обслужващата организация, следните фактори биха могли да подскажат необходимост от различни или по-ограничени процедури, отколкото биха били приложени в друг случай:

- Естеството и обхватът на конкретната работа, която е извършена или ще бъде извършена от вътрешните одитори са твърде ограничени.
- Работата на вътрешните одитори се отнася до контроли, които са по-малко съществени за заключенията на одитора на обслужващата организация.
- Работата, която е извършена или ще бъде извършена от вътрешните одитори не изисква субективни или сложни преценки.

Използване работата на звеното за вътрешен одит (Виж: параграф 34)

A39. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на процедурите на одитора на обслужващата организация върху конкретна работа на вътрешните одитори ще зависят от оценката, направена от одитора на обслужващата организация относно значимостта на тази работа за заключенията на одитора на обслужващата организация (например, значимостта на рисковете, които тестваните контроли се опитват да смекчат), оценката на звеното за вътрешен одит и оценката на конкретната работа на вътрешните одитори. Тези процедури могат да включват:

- Проверка на обекти, които вече са проверени от вътрешщните одитори;
- Проверка на други сходни обекти; и
- Наблюдение на процедури, изпълнявани от вътрешните одитори.

Ефект върху доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация (Виж: параграфи 36–37)

A40. Независимо от степента на автономност и обективност на звеното за вътрешен одит, това звено не е независимо от обслужващата

организация, каквото е изискването по отношение на одитора на обслужващата организация при изпълнение на ангажимента. Одиторът на обслужващата организация носи изключителната отговорност за мнението, изразено в доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация и тази отговорност не се намалява от това, че одиторът на обслужващата организация използва работата на вътрешните одитори.

А41. Описанието от страна на одитора на обслужващата организация на работата, извършена от звеното за вътрешен одит може да бъде представено по различни начини, например:

- Чрез включване на встъпителен материал към описанието на тестовете на контролите, в който се посочва, че определена работа на звеното за вътрешен одит е била използвана при изпълнението на тестовете на контролите.
- Приписване на отделни тестове на звеното за вътрешен одит.

Писмени изявления (Виж: параграфи 38, 40)

А42. Писмените изявления, изисквани съгласно параграф 38 са отделни и в допълнение към изявлението на обслужващата организация, както е дефинирано в параграф 9(о).

А43. Ако обслужващата организация не предостави писмените изявления, поискани в съответствие с параграф 38(в) от настоящия МСАИС, може да е целесъобразно мнението на одитора на обслужващата организация да бъде модифицирано в съответствие с параграф 55(г) от настоящия МСАИС.

Друга информация (Виж: параграф 42)

А44. Кодексът на СМСЕС изисква одиторът на обслужващата организация да не бъде асоцииран с информация, когато одиторът на обслужващата организация счита, че тази информация:

(а) съдържа изявление, което е в съществена степен погрешно или подвеждащо;

(б) съдържа безотговорно предоставени изявления или информация; или

(в) пропуска или прикрива изисквана информация, когато подобно пропускане или прикриване би било подвеждащо.[14]

[14] Кодекс на СМСЕС, параграф И111.2.

Ако друга информация, включена в документ, съдържащ изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система и доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация, съдържа информация, насочена към бъдещето, като например планове за преструктуриране или за действия при извънредни обстоятелства, или планове за модификации на системата, които ще адресират и обхванат отклоненията, идентифицирани в доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация, или твърдения с промоционален характер, които не могат разумно да бъдат подкрепени с доказателства, одиторът на обслужващата организация може да поиска тази информация да бъде отстранена или преформулирана.

А45. Ако обслужващата организация откаже да отстрани или преформулира тази друга информация, по-нататъшните действия, които биха могли да бъдат целесъобразни, включват, например:

- Изискване обслужващата организация да се консултира с юридическия си съветник относно целесъобразния курс на действие.
- Описване на съществената непоследователност или съществено неправилно докладване на дадения факт в доклада за изразяване на сигурност.
- Задържане на доклада за изразяване на сигурност докато въпросът не бъде разрешен.
- Оттегляне от ангажимента.

Документация (Виж: параграф 51)

А46. МСУК 1 (или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са поне толкова строги, колкото МСУК 1) изисква фирмите да установят цел във връзка с качеството, която да адресира окомплектоването на документацията по ангажимента своевременно след датата на доклада за ангажимента.[15] Подходящият срок, в който да се приключи окомплектоването на окончателното досие по ангажимента обикновено е не-повече от 60 дни след датата на доклада на одитора на обслужващата организация.[16]

Изготвяне на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация

15 МСУК 1, параграф 31(е)

16 МСУК 1, параграф А83

Съдържание на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация (Виж: параграф 53)

А47. Илюстративни примери за доклади за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация и свързаните с него изявления на обслужващата организация се съдържат в Приложения 1 и 2.

Предвидени потребители и цели на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация (Виж: параграф 53(д))

А48. Критериите, използвани по отношение ангажиментите за издаване на доклад относно контролите в обслужващата организация, са уместни единствено за целите на предоставянето на информация за системата на обслужващата организация, включително контролите, за тези лица, които имат разбиране за начина, по който системата е използвана за финансово отчитане от предприятията-потребители. Ето защо това се посочва в доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация. В допълнение, одиторът на обслужващата организация може да счете за целесъобразно да включи формулировка, която изрично ограничава разпространението на доклада за изразяване на сигурност до други лица, освен предвидените потребители, неговото използване от други лица или използването му за други цели.

Описание на тестовете на контролите (Виж: параграф 54)

А49. При описание на естеството на тестовете на контролите при доклад от тип 2, читателите на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация ще бъдат улеснени, ако одиторът на обслужващата организация включи:

- резултатите от всички тестове, при които са били идентифицирани отклонения, дори когато са идентифицирани други контроли, които позволяват на одитора на обслужващата организация да направи заключение, че съответната цел на контрола е постигната или че тестваният контрол е бил впоследствие отстранен от изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система.
- информация относно факторите, причинили идентифицираните отклонения, в степента, в която одиторът на обслужващата организация е идентифицирал подобни фактори.

Модифицирани мнения (Виж: параграф 55)

А50. Илюстративни примери за елементите на доклади за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация се съдържат в Приложение 3.

A51. Дори когато одиторът на обслужващата организация е изразил отрицателно мнение или е отказал изразяване на мнение, може да е целесъобразно в базата за включване на параграф за модификация да се опишат причините за всички останали въпроси, известни на одитора на обслужващата организация, които биха изискали модифицирането на мнението, както и техните последствия.

A52. Когато се заявява отказ от изразяване на мнение поради ограничения в обхвата, обикновено не е целесъобразно да се идентифицират процедурите, които са били изпълнени, нито да се включват изявления, описващи характеристиките на ангажимента на одитора на обслужващата организация; обратното би могло да засенчи отказа от изразяване на мнение.

Други отговорности във връзка с комуникирането (Виж: параграф 56)

A53. Целесъобразните действия в отговор на обстоятелствата, идентифицирани в параграф 56, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, биха могли да включват:

- Получаване на правен съвет относно последствията от различните курсове на действие.
- Комуникиране с лицата, натоварени с общото управление на обслужващата организация.
- Вземане на решение дали да се комуникира с трети страни (например, закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания може да изискват одиторът на обслужващата организация да докладва до компетентен орган извън предприятието или до външния одитор на обслужващата организация[17] или да установяват отговорности, съгласно които подобно докладване би могло да е целесъобразно при конкретните обстоятелства).
- Модифициране на мнението на одитора на обслужващата организация или добавяне на параграф „Други въпроси".
- Оттегляне от ангажимента.

[17] Вж., например, параграфи И360.31 до 360.35 П1 от Кодекса на СМСЕС

Приложение 1

(Виж: параграф А47)

Примерни изявления на обслужващата организация

Следващите примерни изявления на обслужващата организация са единствено с оглед предоставяне на насоки и нямат за цел да бъдат изчерпателни или приложими спрямо всички ситуации.

Пример 1: Изявление на обслужващата организация от тип 2

Изявление на обслужващата организация

Приложеното описание е изготвено за клиентите, които са използвали *[вида или наименованието на]* системата и техните одитори, които разполагат с достатъчно разбиране, за да вземат под внимание това описание, наред с друга информация, включително информацията за контролите, прилагани от самите клиенти, когато оценяват рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовите отчети на клиентите. *[Име на предприятието]* потвърждава, че:

(а) приложеното на страници *[бб–вв]* описание достоверно представя *[вида или наименованието на]* системата за обработка на сделките и операциите на клиентите в течение на периода от *[дата]* до *[дата]*. Критериите, използвани за това изявление са, че приложеното описание:

(i) представя начина, по който системата е проектирана и внедрена, включително:

- видовете предоставяни услуги, включително, когато е уместно, класовете обработвани сделки и операции.
- процедурите, в рамките както на информационните технологии, така и на неавтоматизираните системи, посредством които тези сделки и операции са инициирани, документирани, обработени, коригирани при необходимост и прехвърлени в отчетите, изготвяни за клиентите.
- съответните счетоводни регистри, подкрепяща информация и конкретни сметки, които са използвани за иницииране, документиране, обработка и отчитане на сделките и операциите; това включва коригирането на неправилната информация и начина, по който информацията е прехвърлена в отчетите, изготвяни за клиентите.
- начина, по който системата разглежда значимите събития и условия, различни от сделките и операциите.
- процеса, използван за изготвяне на отчетите за клиентите.

- уместните цели на контрола и контролите, разработени с цел постигане на тези цели.
- контролите, които при проектирането на системата сме предположили, че ще бъдат внедрени от предприятията-потребители и които, ако е необходимо за постигане на целите на контрола, посочени в приложеното описание, са идентифицирани в описанието наред с конкретните цели на контрола, които не могат да бъдат самостоятелно постигнати от нас.
- други аспекти на нашата контролна среда, контролите върху процеса на оценка на риска, информационната система (включително свързаните с нея бизнес процеси) и комуникирането, контролните дейности и текущия контрол, които имат отношение към обработката и отчитането на сделките и операциите на клиентите.

(ii) включва уместните подробности за промените в системата на обслужващата организация през периода от *[дата]* до *[дата]*.

(iii) не пропуска и не изкривява информация, имаща отношение към обхвата на системата, която се описва, като същевременно потвърждава, че описанието е изготвено с цел удовлетворяване на общите нужди на широк кръг потребители и техните одитори и следователно не може да включва всеки аспект на системата, който всеки отделен клиент може да счете за важен в неговата конкретна среда.

(б) контролите, свързани с целите на контрола, посочени в приложеното описание, са подходящо проектирани и са функционирали ефикасно в течение на периода от *[дата]* до *[дата]*. Критериите, използвани за това изявление са, че:

(i) рисковете, които заплашват постигането на целите на контрола, посочени в описанието, са идентифицирани;

(ii) идентифицираните контроли, ако са функционирали така както са описани, биха предоставили разумна степен на сигурност, че тези рискове не са попречили посочените цели на контрола да бъдат постигнати; и

(iii) контролите са прилагани последователно, така както са проектирани, включително, че неавтоматизираните контроли са прилагани от лица, които са разполагали с подходящата компетентност и правомощия в течение на периода от *[дата]* до *[дата]*.

Пример 2: Изявление на обслужващата организация от тип 1

Приложеното описание е изготвено за клиентите, които са използвали *[вида или наименованието на]* системата и техните одитори, които разполагат с достатъчно разбиране, за да вземат под внимание това описание, наред с друга информация, включително информацията за контролите, прилагани от самите клиенти, когато получават разбиране за информационните системи на клиентите, имащи отношение към финансовото отчитане. *[Име на предприятието]* потвърждава, че:

(a) приложеното на страници *[бб–вв]* описание достоверно представя *[вида или наименованието на]* системата за обработка на сделките и операциите на клиентите към *[дата]*. Критериите, използвани за това изявление са, че приложеното описание:

(i) представя начина, по който системата е проектирана и внедрена, включително:

- видовете предоставяни услуги, включително, когато е уместно, класовете обработвани сделки и операции.
- процедурите, в рамките както на информационните технологии, така и на неавтоматизираните системи, посредством които тези сделки и операции са инициирани, документирани, обработени, коригирани при необходимост и прехвърлени в отчетите, изготвяни за клиентите.
- съответните счетоводни регистри, подкрепяща информация и конкретни сметки, които са използвани за иницииране, документиране, обработка и отчитане на сделките и операциите; това включва коригирането на неправилната информация и начина, по който информацията е прехвърлена в отчетите, изготвяни за клиентите.
- начина, по който системата разглежда значимите събития и условия, различни от сделките и операциите.
- процеса, използван за изготвяне на отчетите за клиентите.
- уместните цели на контрола и контролите, разработени с цел постигане на тези цели.
- контролите, които при проектирането на системата сме предположили, че ще бъдат внедрени от предприятията-потребители и които, ако е необходимо за постигане на целите на контрола, посочени в приложеното описание, са идентифицирани в описанието наред с конкретните цели на контрола, които не могат да бъдат самостоятелно постигнати от нас.

- други аспекти на нашата контролна среда, контролите върху процеса на оценка на риска, информационната система (включително свързаните с нея бизнес процеси) и комуникирането, контролните дейности и текущия контрол, които имат отношение към обработката и отчитането на сделките и операциите на клиентите.

(ii) не пропуска и не изкривява информация, имаща отношение към обхвата на системата, която се описва, като същевременно потвърждава, че описанието е изготвено с цел удовлетворяване на общите нужди на широк кръг потребители и техните одитори и следователно не може да включва всеки аспект на системата, който всеки отделен клиент може да счете за важен в неговата конкретна среда.

(б) контролите, свързани с целите на контрола, посочени в приложеното описание, са подходящо проектирани към *[дата]*. Критериите, използвани за това изявление са, че:

(i) рисковете, които заплашват постигането на целите на контрола, посочени в описанието, са идентифицирани; и

(ii) идентифицираните контроли, ако са функционирали така както са описани, биха предоставили разумна степен на сигурност, че тези рискове не са попречили посочените цели на контрола да бъдат постигнати.

Приложение 2

(Виж: параграф А47)

Илюстративни примери на доклади за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация

Следващите илюстративни примери на доклади са единствено с оглед предоставяне на насоки и нямат за цел да бъдат изчерпателни или приложими спрямо всички ситуации.

Илюстративен пример 1: Доклад от тип 2 за изразяване на сигурност от одитора на обслужващата организация

Доклад за изразяване на сигурност на независимия одитор на обслужващата организация относно описанието на контролите, тяхното проектиране и оперативна ефективност

До: Обслужваща организация XYZ

Обхват

Ние бяхме ангажирани да докладваме относно изготвеното от обслужваща организация XYZ описание на страници *[бб–вв]* на нейната *[вида или наименованието на]* система за обработка на сделките и операциите на клиентите в течение на периода от *[дата]* до *[дата]* (описанието), както и относно проектирането и функционирането на контролите, свързани с целите на контрола, посочени в това описание.[1]

Отговорностите на обслужващата организация XYZ

Обслужващата организация XYZ носи отговорност за: изготвяне на описанието и придружаващото го изявление на страница *[аа]*, включително относно пълнотата, точността и метода на представяне на описанието и изявлението; предоставяне на услугите, обхванати от описанието; посочване целите на контрола; както и проектиране, внедряване и ефикасно функциониране на контролите с цел постигане на посочените цели на контрола.

Нашата независимост и управление на качеството

Ние спазихме изискванията за независимост и другите етични изисквания на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), който

[1] Ако някои елементи на описанието не са включени в обхвата на ангажимента, това ясно се показва в доклада за изразяване на сигурност.

се основава на фундаменталните принципи за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение.

Фирмата прилага Международен стандарт за управление на качеството 1[2], който изисква фирмата да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството, включително политики или процедури относно спазването на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания..

Отговорностите на одитора на обслужващата организация

Нашата отговорност се състои в изразяването на мнение относно изготвеното от обслужваща организация XYZ описание, както и относно проектирането и функционирането на контролите, свързани с целите на контрола, посочени в това описание, на базата на нашите процедури. Ние изпълнихме нашия ангажимент в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност 3402 „Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация", издаден от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност. Този стандарт изисква ние да планираме и изпълним нашите процедури, за да получим разумна степен на сигурност относно това дали, във всички съществени аспекти, описанието е представено достоверно и контролите са подходящо проектирани и функционират ефикасно.

Ангажиментът за изразяване на сигурност да се докладва относно описанието, проектирането и оперативната ефективност на контролите в обслужващата организация предполага изпълнението на процедури за получаване на доказателства относно оповестяванията в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, както и относно проектирането и оперативната ефективност на контролите. Избраните процедури зависят от преценката на одитора на обслужващата организация, включително оценка на рисковете описанието да не е представено достоверно и контролите да не са подходящо проектирани или да не функционират ефикасно. Нашите процедури включваха тестване на оперативната ефективност на тези контроли, които ние считаме за необходими за предоставянето на разумна степен на сигурност, че целите на контрола, посочени в описанието са били постигнати. Ангажиментът за изразяване на сигурност от този тип включва също оценяване на цялостното представяне на описанието, оценяване доколко подходящи са целите, посочени в него и доколко подходящи са критериите, определени от обслужващата организация и описани на страница *[aa]*.

Ние считаме, че доказателствата, които сме получили са достатъчни и уместни за предоставянето на база за нашето мнение.

---

[2] 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*

Ограничения на контролите в обслужващата организация

Описанието на обслужващата организация XYZ е изготвено за да отговори на общите нужди на широк кръг клиенти и техните одитори и следователно не би могло да включва всеки аспект на системата, който всеки отделен потребител би могъл да счете за важен в конкретната си среда. Освен това, поради своето естество, контролите в обслужващата организация може да не предотвратяват или разкриват всички грешки или пропуски при обработването или докладването на сделките и операциите. Също така, проектирането на оценката на ефикасността върху бъдещи периоди е изложено на риска контролите в обслужващата организация да са станали неподходящи или да не функционират.

Мнение

Нашето мнение е формирано на базата на въпросите, очертани в настоящия доклад. Критериите, които сме използвали при формиране на нашето мнение са тези, описани на страница *[aa]*. По наше мнение, във всички съществени аспекти:

(а) Описанието представя достоверно *[вида или наименованието на]* системата, така както е проектирана и внедрена в течение на периода от *[дата]* до *[дата]*;

(б) Контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието, са били подходящо проектирани в течение на периода от *[дата]* до *[дата]*; и

(в) Тестваните контроли, които са тези, необходими за предоставянето на разумна степен на сигурност, че целите на контрола, посочени в описанието, са били постигнати, са функционирали ефикасно в течение на периода от *[дата]* до *[дата]*.

Описание на тестовете на контролите

Конкретните контроли, които са тествани, както и естеството, времето на изпълнение и резултатите от тези тестове са изброени на страници *[yy–zz]*.

Предвидени потребители и цел

Настоящият доклад и описанието на тестовете на контролите на страници *[уу–zz]* са предвидени единствено за клиентите, които са използвали *[вид или наименование на]* системата на обслужваща организация XYZ и техните одитори, които разполагат с достатъчно разбиране да ги разгледат, наред с останалата информация, включително информацията за контролите, прилагани от самите клиенти, когато оценяват рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовите отчети на клиентите.

[Подпис на одитора на обслужващата организация]

[Дата на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация]

[Адрес на одитора на обслужващата организация]

Илюстративен пример 2: Доклад от тип 1 за изразяване на сигурност от одитора на обслужващата организация

Доклад за изразяване на сигурност на независимия одитор на обслужващата организация относно описанието на контролите и тяхното проектиране

До: Обслужваща организация XYZ

Обхват

Ние бяхме ангажирани да докладваме относно изготвеното от обслужваща организация XYZ описание на страници *[бб–вв]* на нейната *[вида или наименованието на]* система за обработка на сделките и операциите на клиентите към *[дата]* (описанието), както и относно проектирането на контролите, свързани с целите на контрола, посочени в това описание.[3]

Ние не сме изпълнили никакви процедури относно оперативната ефективност на контролите, включени в описанието и съобразно с това не изразяваме никакво мнение относно оперативната им ефективност.

Отговорностите на обслужващата организация XYZ

Обслужващата организация XYZ носи отговорност за: изготвяне на описанието и придружаващото го изявление на страница *[аа]*, включително относно пълнотата, точността и метода на представяне на описанието и изявлението; предоставяне на услугите, обхванати от описанието; посочване целите на контрола; както и проектиране, внедряване и ефикасно функциониране на контролите с цел постигане на посочените цели на контрола.

[3] Ако някои елементи на описанието не са включени в обхвата на ангажимента, това ясно се показва в доклада за изразяване на сигурност.

Нашата независимост и управление на качеството

Ние спазихме изискванията за независимост и другите етични изисквания на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* (Кодекса на СМСЕС) на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители, който се основава на фундаменталните принципи за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение.

Фирмата прилага Международен стандарт за управление на качеството 1[4], който изисква фирмата да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството, включително политики или процедури относно спазването на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.

Отговорностите на одитора на обслужващата организация

Нашата отговорност се състои в изразяването на мнение относно изготвеното от обслужваща организация XYZ описание, както и относно проектирането на контролите, свързани с целите на контрола, посочени в това описание, на базата на нашите процедури. Ние изпълнихме нашия ангажимент в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност 3402 „Доклади за изразяване на сигурност относно контролите в обслужващата организация", издаден от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност. Този стандарт изисква ние да планираме и изпълним нашите процедури, за да получим разумна степен на сигурност относно това дали, във всички съществени аспекти, описанието е представено достоверно и контролите са подходящо проектирани във всички съществени аспекти.

Ангажиментът за изразяване на сигурност да се докладва относно описанието и проектирането на контролите в обслужващата организация предполага изпълнението на процедури за получаване на доказателства относно оповестяванията в изготвеното от обслужващата организация описание на нейната система, както и относно проектирането на контролите. Избраните процедури зависят от преценката на одитора на обслужващата организация, включително оценката, че описанието не е представено достоверно и че контролите не са подходящо проектирани. Ангажиментът за изразяване на сигурност от този тип включва също оценяване на цялостното представяне на описанието, оценяване доколко подходящи са целите, посочени в него и доколко подходящи са критериите, определени от обслужващата организация и описани на страница *[aa]*.

[4] 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*

Както бе отбелязано по-горе, ние не сме изпълнили никакви процедури относно оперативната ефективност на контролите, включени в описанието и съобразно с това не изразяваме никакво мнение относно оперативната им ефективност.

Ние считаме, че доказателствата, които сме получили са достатъчни и уместни за предоставянето на база за нашето мнение.

Ограничения на контролите в обслужващата организация

Описанието на обслужващата организация XYZ е изготвено, за да отговори на общите нужди на широк кръг клиенти и техните одитори и следователно не би могло да включва всеки аспект на системата, който всеки отделен потребител би могъл да счете за важен в конкретната си среда. Освен това, поради своето естество, контролите в обслужващата организация може да не предотвратяват или разкриват всички грешки или пропуски при обработването или докладването на сделките и операциите.

Мнение

Нашето мнение е формирано на базата на въпросите, очертани в настоящия доклад. Критериите, които сме използвали при формиране на нашето мнение са тези, описани на страница *[аа]*. По наше мнение, във всички съществени аспекти:

(а) Описанието представя достоверно *[вида или наименованието на]* системата, така както е проектирана и внедрена към *[дата]*; и

(б) Контролите, свързани с целите на контрола, посочени в описанието, са били подходящо проектирани към *[дата]*.

Предвидени потребители и цел

Настоящият доклад е предвиден единствено за клиентите, които са използвали *[вид или наименование на]* системата на обслужваща организация XYZ и техните одитори, които разполагат с достатъчно разбиране да го разгледат, наред с останалата информация, включително информацията за контролите, прилагани от самите клиенти, когато получават разбиране относно информационните системи на клиентите, имащи отношение към финансовото отчитане.

[Подпис на одитора на обслужващата организация]

[Дата на доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация]

[Адрес на одитора на обслужващата организация]

Приложение 3

(Виж: параграф А50)

Илюстративни примери на модифицирани доклади за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация

Следващите илюстративни примери на модифицирани доклади са единствено с оглед предоставяне на насоки и нямат за цел да бъдат изчерпателни или приложими спрямо всички ситуации. Те са базирани на илюстративните примери на доклади в Приложение 2.

Илюстративен пример 1: Квалифицирано мнение – описанието на системата на обслужващата организация не е представено достоверно във всички съществени аспекти

...

Отговорностите на одитора на обслужващата организация

…

Ние считаме, че доказателствата, които сме получили са достатъчни и уместни за предоставянето на база за нашето квалифицирано мнение.

База за изразяване на квалифицирано мнение

Придружаващото описание посочва на страница *[mn],* че обслужващата организация XYZ използва числа и пароли за идентификация на оператора с цел предотвратяване на неразрешен достъп до системата. На базата на нашите процедури, които включваха проучващи запитвания до членове на персонала и наблюдение върху дейностите, ние установихме, че числа и пароли за идентификация на оператора се прилагат при Приложения А и Б, но не и при Приложения В и Г.

Квалифицирано мнение

Нашето мнение е формирано на базата на въпросите, очертани в настоящия доклад. Критериите, които сме използвали при формиране на нашето мнение са тези, описани в изявлението на обслужваща организация XYZ на страница *[aa]*. По наше мнение, с изключение на въпросите, описани в параграфа „База за изразяване на квалифицирано мнение”:

(а) …

Илюстративен пример 2: Квалифицирано мнение – контролите не са подходящо проектирани, така че да предоставят разумна степен на сигурност, че целите на контрола, посочени в изготвеното от

обслужващата организация описание на нейната система, ще бъдат постигнати, ако контролите функционират ефикасно.

…

Отговорностите на одитора на обслужващата организация

…

Ние считаме, че доказателствата, които сме получили са достатъчни и уместни за предоставянето на база за нашето квалифицирано мнение.

База за изразяване на квалифицирано мнение

Както е разгледано на страница *[mn]* от придружаващото описание, понякога обслужващата организация XYZ прави промени в приложните програми, за да коригира недостатъци или да повиши възможностите. Процедурите, следвани при определяне дали да бъдат направени промени, при проектиране на промените и при тяхното внедряване, не включват преглед и одобрение от упълномощени лица, които да са независими от лицата, участващи в извършването на промените. Не съществуват също така конкретни изисквания за тестване на такива промени или за предоставяне на резултатите от тестовете на лице, упълномощено да извърши преглед преди промените да бъдат внедрени.

Квалифицирано мнение

Нашето мнение е формирано на базата на въпросите, очертани в настоящия доклад. Критериите, които сме използвали при формиране на нашето мнение са тези, описани в изявлението на обслужваща организация XYZ на страница *[aa]*. По наше мнение, с изключение на въпросите, описани в параграфа „База за изразяване на квалифицирано мнение”:

(a) …

Илюстративен пример 3: Квалифицирано мнение – контролите не са функционирали ефикасно в течение на определения период (само при доклад от тип 2)

...

Отговорностите на одитора на обслужващата организация

…

Ние считаме, че доказателствата, които сме получили са достатъчни и уместни за предоставянето на база за нашето квалифицирано мнение.

База за изразяване на квалифицирано мнение

Обслужващата организация XYZ посочва в описанието си, че разполага с въведени автоматични контроли за равняване на получените плащания по заеми с генерираните резултати. Както е отбелязано, обаче, на страница *[mn]* от описанието, този контрол не е функционирал ефикасно в периода от *дд/мм/гггг* до *дд/мм/гггг* поради грешка в програмирането. Това е довело до непостигане на целта на контрола „Контролите предоставят разумна степен на сигурност, че получените плащания по заеми са правилно документирани" през периода от *дд/мм/гггг* до *дд/мм/гггг*. XYZ е внедрила промяна в програмата, извършвайки изчислението към *[дата]*, и нашите тестове сочат, че тя е функционирала ефикасно през периода от *дд/мм/гггг* до *дд/мм/гггг*.

Квалифицирано мнение

Нашето мнение е формирано на базата на въпросите, очертани в настоящия доклад. Критериите, които сме използвали при формиране на нашето мнение са тези, описани в изявлението на обслужваща организация XYZ на страница *[aa]*. По наше мнение, с изключение на въпросите, описани в параграфа „База за изразяване на квалифицирано мнение":

…

Илюстративен пример 4: Квалифицирано мнение – одиторът на обслужващата организация не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства

…

Отговорностите на одитора на обслужващата организация

…

Ние считаме, че доказателствата, които сме получили са достатъчни и уместни за предоставянето на база за нашето квалифицирано мнение

База за изразяване на квалифицирано мнение

Обслужващата организация XYZ посочва в описанието си, че разполага с въведени автоматични контроли за равняване на получените плащания по заеми с генерираните резултати. Електронните регистри, обаче, на изпълнението на това равнение за периода от *дд/мм/гггг* до *дд/мм/гггг* са изтрити в резултат на грешка при компютърната обработка и поради това ние не бяхме в състояние да тестваме функционирането на този контрол за посочения период. Вследствие на това, ние не бяхме в състояние да определим дали целта на контрола „Контролите предоставят разумна степен на сигурност, че получените плащания по заеми са правилно документирани" ефикасно е била изпълнявана през периода от *дд/мм/гггг* до *дд/мм/гггг.*

Квалифицирано мнение

Нашето мнение е формирано на базата на въпросите, очертани в настоящия доклад. Критериите, които сме използвали при формиране на нашето мнение са тези, описани в изявлението на обслужваща организация XYZ на страница *[aa]*. По наше мнение, с изключение на въпросите, описани в параграфа „База за изразяване на квалифицирано мнение”:

(a) …

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ 3410

АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ ОТНОСНО ОТЧЕТИ ЗА ПАРНИКОВИ ГАЗОВЕ

(В сила за доклади за изразяване на сигурност, които обхващат периоди, завършващи на или след 30 септември 2013 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	1
Обхват на настоящия МСАИС	2–11
Дата на влизане в сила	12
Цели	13
Определения	14
Изисквания	
МСАИС 3000 (преработен)	15
Приемане и продължаване на ангажимент	16–18
Планиране	19
Ниво на същественост при планиране и изпълнение на ангажимента	20–22
Разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително вътрешния контрол на предприятието, и идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания	23–34
Цялостни отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания и допълнителни процедури	35–56
Ползване работата на други практикуващи професионални счетоводители	57
Писмени изявления	58–60
Последващи събития	61
Сравнителна информация	62–63
Друга информация	64
Документация	65–70
Формиране на заключение за изразяване на сигурност	71–74
Съдържание на доклада за изразяване на сигурност	75–76
Други изисквания по отношение на комуникацията	77

Приложение и други пояснителни материали

Въведение А1–А7

Определения А8–А16

МСАИС 3000 (преработен) А17

Приемане и продължаване на ангажимент А18–А37

Планиране А38–А43

Ниво на същественост при планиране и изпълнение на ангажимента А44–А51

Разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително вътрешния контрол на предприятието, и идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания А52–А89

Цялостни отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания и допълнителни процедури А90–А112

Ползване работата на други практикуващи професионални счетоводители А113–А115

Писмени изявления А116

Последващи събития А117

Сравнителна информация А118–А123

Друга информация А124–А126

Документация А127–А129

Формиране на заключение за изразяване на сигурност А130–А132

Съдържание на доклада за изразяване на сигурност А133–А151

Приложение 1: Емисии, отстраняване и приспадане на емисии

Приложение 2: Примерни доклади за изразяване на сигурност относно отчети за ПГ

Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3410 *Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове* следва да бъде разглеждан заедно с *Предговора към международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*

Въведение

1. Като се има предвид връзката между емисиите на парникови газове (ПГ) и измененията в климата, много предприятия изразяват в количествени показатели емисиите си на ПГ за целите на вътрешното управление, като много от тях изготвят също така и отчет за ПГ:

   (а) като част от режим за регулаторно оповестяване;

   (б) като част от схема за търговия с емисии; или

   (в) за да информират доброволно инвеститори и други лица. Доброволните оповестявания могат примерно да бъдат публикувани като самостоятелен документ, да бъдат включени като част от по-широкообхватен доклад за устойчиво развитие или в годишния доклад на предприятието, или да бъдат изготвени с цел обосноваване включването във „въглероден регистър".

Обхват на настоящия МСАИС

2. Настоящият Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) разглежда ангажименти за изразяване на сигурност да се докладва относно изготвен от предприятието отчет за ПГ.

3. Заключението на практикуващия професионален счетоводител в ангажимент за изразяване на сигурност може да обхване информация, допълваща отчета за ПГ, например, когато практикуващият професионален счетоводител е ангажиран да докладва относно доклад за устойчиво развитие, от който отчетът за ПГ представлява само една част. В подобни случаи: (вж. параграфи А1–А2)

   (а) настоящият МСАИС е приложим по отношение на процедурите за изразяване на сигурност, изпълнени във връзка с отчета за ПГ, с изключение на случаите, когато отчетът за ПГ представлява относително незначителна част от цялостната информация, която е обект на изразяването на сигурност; и

   (б) МСАИС 3000(преработен)[1] (или друг МСАИС, разглеждащ конкретния предмет) е приложим по отношение на процедурите за изразяване на сигурност, изпълнени във връзка с останалата част от информацията, обхванатa от заключението на практикуващия професионален счетоводител.

4. Настоящият МСАИС не разглежда и не предоставя конкретни насоки относно ангажименти за изразяване на сигурност да се докладва за следното:

[1] МСАИС 3000 (преработен) *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити или прегледи на историческа финансова информация.*

(а) Отчети за емисии, различни от емисиите на ПГ, например, азотни оксиди (NOx) и серен диоксид (SO_2). Независимо от това, настоящият МСАИС може да предоставя насоки по отношение на подобни ангажименти;[2]

(б) Друга свързана с ПГ информация, например, „въглероден отпечатък" в течение на жизнения цикъл на продукта, хипотетична „базова" информация или ключови показатели за изпълнение, базирани на данни за емисии, или (вж. параграф А3)

(в) Инструменти, процеси или механизми, например, проекти за компенсиране (офсет), използвани от други предприятия за целите на приспадането на емисии. Когато обаче отчетът за ПГ на предприятието включва приспадане на емисии, които са обект на изразяване на сигурност, изискванията на настоящия МСАИС са приложими, когато това е уместно, по отношение на тези приспадания на емисии (вж. параграф 75(ж)).

Ангажименти за удостоверяване на съответствие и директни ангажименти

5. *Международната рамка за ангажименти за изразяване на сигурност* (Рамката за изразяване на сигурност) отбелязва, че даден ангажимент за изразяване на сигурност може да бъде или ангажимент за удостоверяване на съответствие, или директен ангажимент. Настоящият МСАИС разглежда единствено ангажименти за удостоверяване на съответствие.[3]

Процедури при ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност и ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност

6. МСАИС 3000 (преработен) отбелязва, че даден ангажимент за изразяване на сигурност може да бъде или ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, или ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.[4] Настоящият МСАИС разглежда както ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, така и ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност.

7. Както при ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, така и при ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност относно отчет за ПГ, практикуващият професионален счетоводител избира комбинация от процедури за изразяване на

---

[2] NOx (т.е., NO и NO_2, които се различават от ПГ диазотен оксид, N_2O) и SO_2 се свързват по-скоро с „киселинните дъждове", отколкото с измененията в климата.

[3] МСАИС 3000 (преработен), параграф 12 (а)(ii)

[4] МСАИС 3000 (преработен), параграф 12 (а)(i)(б)

сигурност, които биха могли да включват: фактическа проверка; наблюдение; потвърждение; повторно изчисляване; повторно изпълнение; аналитични процедури; и проучващи запитвания. Определянето на процедурите за изразяване на сигурност, които трябва да бъдат изпълнени по отношение на конкретен ангажимент, е въпрос на професионална преценка. Доколкото отчетите за ПГ обхващат широк кръг от обстоятелства, естеството, времето на изпълнение и обхватът на процедурите вероятно ще варират значително при различните ангажименти.

8. Освен ако не е посочено друго, всяко от изискванията в настоящия МСАИС е приложимо, както по отношение на ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, така и по отношение на ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност. Поради това, че нивото на сигурност, което се получава при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност е по-ниско от това при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, процедурите, които практикуващият професионален счетоводител ще изпълни при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност ще се различават по своето естество и време на изпълнение и ще са с по-малък обхват в сравнение с процедурите при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.[5] Изисквания, които са приложими само по отношение на единия или другия вид ангажименти са представени във формат на таблица с колони с буква „О" (ограничена степен на сигурност) или „Р" (разумна степен на сигурност) след номера на параграфа. Въпреки, че някои процедури се изискват единствено по отношение на ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, те въпреки това е възможно да са подходящи и при определени ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност (вж. също параграф А90, който очертава основните различия между допълнителните процедури, изпълнявани от практикуващия професионален счетоводител при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност и при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност относно отчет за ПГ). (Вж. параграфи А4, А90)

Взаимовръзка с МСАИС 3000 (преработен), други професионални становища и други изисквания

9. От практикуващия професионален счетоводител се изисква да спазва МСАИС 3000 (преработен) и настоящия МСАИС при изпълнението на ангажимент за изразяване на сигурност да се докладва относно отчета за парникови газове на предприятието. Настоящият МСАИС допълва, но не замества МСАИС 3000 (преработен) и разширява въпроса, като посочва как МСАИС 3000 (преработен) трябва да бъде прилаган при

[5] МСАИС 3000 (преработен), параграф 12 (а)(iii)

ангажименти за изразяване на сигурност да се докладва относно отчета на предприятието за ПГ. (Вж. параграф А17)

10. Съблюдаването на МСАИС 3000 (преработен) изисква, наред с останалото, спазване на разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС), отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност, или други професионални изисквания, или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни. Стандартът изисква също съдружникът, отговорен за ангажимента, да е член на фирма, която прилага МСУК 1[6] или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1. (Вж. параграфи А5–А6)

11. Когато ангажиментът е обект на местно законодателство и нормативни разпоредби или на клаузите на схема за търговия с емисии, настоящият МСАИС не е с по-голяма юридическа сила в сравнение с това законодателство, нормативна разпоредба или клаузи. В случай че местното законодателство и нормативна разпоредба или клаузите на схема за търговия с емисии се различават от настоящия МСАИС, ангажимент, изпълнен в съответствие с местните закони, нормативна разпоредба или с клаузите на конкретна схема за търговия с емисии, не е автоматично в съответствие с настоящия МСАИС. Практикуващият професионален счетоводител има право да твърди, че спазва изискванията на настоящия МСАИС в допълнение към спазване на изискванията на местното законодателство или нормативна разпоредба или на клаузите на схема за тъговния с емисии само когато всички приложими изисквания, съдържащи се в настоящия МСАИС, са били изпълнени. (Вж. параграф А7)

Дата на влизане в сила

12. Настоящият МСАИС е в сила по отношение на доклади за изразяване на сигурност, които обхващат периоди, завършващи на или след 30 септември 2013 г.

Цели

13. Целите на практикуващия професионален счетоводител са:

[6] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 3(б) и 31(а). 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*

(а) Да получи или разумна степен на сигурност, или ограничена степен на сигурност, в зависимост от конкретния случай, относно това дали отчетът за ПГ не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, което би позволило на практикуващия професионален счетоводител да изрази заключение с разумна степен на сигурност или с ограничена степен на сигурност;

(б) Да докладва, в съответствие с констатациите на практикуващия професионален счетоводител, относно това дали:

(i) в случая на ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, отчетът за ПГ е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии; или

(ii) в случая на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, на практикуващия професионален счетоводител е станало известно нещо, което кара практикуващия професионален счетоводител да счита, на базата на изпълнените процедури и получените доказателства, че отчетът за ПГ не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии; и

(в) Да комуникира съгласно изискванията на други разпоредби в настоящия МСАИС в съответствие с констатациите на практикуващия професионален счетоводител.

Определения

14. За целите на настоящия МСАИС, следните термини имат значението, посочено по-долу:[7]

(а) Приложими критерии – Критериите, използвани от предприятието за количествено изразяване и докладване на емисиите на предприятието в отчета за ПГ.

(б) Твърдения за вярност – Изявления на предприятието, изразени изрично или по друг начин, заложени в отчета за ПГ, които са използвани от практикуващия професионален счетоводител при разглеждане на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат.

[7] Определенията в МСАИС 3000 (преработен) са приложими също и по отношение на настоящия МСАИС.

(в) Базова година – Конкретна година или усреднена величина за няколко години, с която се сравняват емисиите на предприятието в различни времеви периоди.

(г) Лимити и търговия – Система, която определя общи лимити за емисиите, разпределя сред участниците квоти за емисии и им позволява да търгуват помежду си квотите и емисионните кредити.

(д) Сравнителна информация – Сумите и оповестяванията, съдържащи се в отчета за ПГ по отношение на един или повече предходни периоди.

(е) Емисии –ПГ, които в течение на съответния период са били изпуснати в атмосферата или биха били изпуснати в атмосферата, ако не бяха уловени и насочени към поглъщател. Емисиите могат да бъдат категоризирани като:

- Преки емисии (известни също като емисии от Обхват 1), които са емисиите от източници, притежавани или контролирани от предприятието. (Вж. параграф А8)
- Непреки емисии, които са емисиите, представляващи последствие от дейността на предприятието, но които възникват при източници, притежавани или контролирани от друго предприятие. Непреките емисии могат да бъдат допълнително категоризирани на:
  - Емисии от Обхват 2, които са емисиите, свързани с енергия, която е пренесена до и се потребява от предприятието. (Вж. параграф А9)
  - Емисии от Обхват 3, които са всички останали непреки емисии. (Вж. параграф А10)

(ж) Приспадане на емисии – Всяка позиция, включена в отчета на предприятието за ПГ, която се приспада от общите отчетени емисии и която не представлява отстраняване; обикновено тук се включват закупени компенсации (офсети), но може да се включват и различни други инструменти и механизми, като кредити за резултати и квоти, които се признават от регулаторна или друга схема, от която предприятието е част. (Вж. параграфи А11–А12)

(з) Емисионен фактор – Математически коефициент или съотношение за превръщане на измерителя на дадена дейност (например, литри изразходвано гориво, пропътувани километри, брой животни в стопанството или тонове произведена продукция) в приблизителна оценка на количеството ПГ, свързани с тази дейност.

(и) Схема за търговия с емисии – Пазарно базиран подход, използван за контролиране на парниковите газове чрез осигуряване на

икономически стимули за постигане на намаления в емисиите на такива газове.

(к) Предприятие – Юридическото лице, икономическо предприятие, или подлежаща на идентифициране част от юридическо лице или икономическо предприятие (например, отделна фабрика или друг вид обект, като площадка на сметище), или обединение на юридически и други лица или части от тези лица (например, съвместно предприятие), за които се отнасят емисиите в отчета за ПГ.

(л) Измама – Преднамерено действие на едно или повече лица сред ръководството, лицата, натоварени с общото управление, служителите или трети лица, включващо използването на заблуждение с цел получаване на несправедливо или незаконно преимущество.

(м) Допълнителни процедури – Процедури, изпълнявани в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, включително тестове на контролите (ако има такива), тестове на детайлите и аналитични процедури.

(н) Отчет за ПГ– Отчет, представящ съставните елементи и изразяващ количествено емисиите на ПГ на предприятието за даден период (известен понякога като инвентаризация на емисиите) и когато е приложимо, сравнителна информация и пояснителни приложения, включително обобщение на значимата политика по отношение на количественото изразяване и отчитането. Отчетът на предприятието за ПГ може да включва и категоризиран списък на отстраняванията и приспадането на емисии. Когато ангажиментът не обхваща целия отчет за ПГ, терминът „отчет за ПГ" следва да се разбира като тази част от отчета, която е обхваната от ангажимента. Отчетът за ПГ представлява „информацията за предмета" на ангажимента.[8]

(о) Парникови газове (ПГ) – Въглероден диоксид (CO_2) и други газове, които съгласно приложимите критерии трябва да бъдат включени в отчета за ПГ, като например: метан; диазотен оксид; серен хексафлоурид; хидрофлуоровъглероди; перфлуоровъглероди; и хлорофлуоровъглероди. Газовете, различни от въглероден диоксид често са изразявани в еквивалент въглероден диоксид (CO_2-е).

(п) Организационна граница – Границата, която определя кои дейности да бъдат включени в отчета на предприятието за ПГ.

[8] МСАИС 3000 (преработен), параграф 12 (х)

(р) Ниво на същественост на изпълнението – Сумата или сумите, определени от практикуващия професионален счетоводител в по-нисък размер от нивото на същественост за отчета за ПГ с цел намаляване до подходящо ниско ниво на вероятността общата сума от некоригирани и неразкрити неправилни отчитания да надвишава нивото на същественост за отчета за ПГ. Ако е приложимо, нивото на същественост на изпълнението се отнася също и до сумата или сумите, определени от практикуващия професионален счетоводител в по-нисък размер от нивото или нивата на същественост за конкретни видове емисии или оповестявания.

(с) Закупена компенсация (офсет) – Приспадане на емисии, при което предприятието заплаща за понижаването на емисиите на друго предприятие (намаления на емисии) или за увеличаване на отстраняването на емисии от друго предприятие (увеличение на отстраняването), сравнени с хипотетична база. (Вж. параграф А13)

(т) Количествено изразяване – Процесът на определяне на количеството ПГ, пряко или непряко свързани с предприятието, изпуснати (или отстранени) от конкретен източник (или поглъщатели).

(у) Отстраняване –ПГ, които, в течение на даден период, предприятието е отстранило от атмосферата или които биха били изпуснати в атмосферата, ако не бяха уловени и насочени към поглъщател. (Вж. параграф А14)

(ф) Съществено съоръжение – Съоръжение, което взето самостоятелно е съществено поради обема на емисиите му в съотношение към общия размер на емисиите, включени в отчета за ПГ, или поради специфичното му естество или обстоятелства, които пораждат конкретни рискове от съществени неправилни отчитания. (Вж. параграфи А15–А16)

(х) Поглъщател – Физически обект или процес, който отстранява ПГ от атмосферата.

(ц) Източник – Физически обект или процес, който изпуска ПГ в атмосферата.

(ч) Вид емисии – Групиране на емисиите на базата, примерно, на източника на емисии, вида газ, региона или съоръжението.

Изисквания

МСАИС 3000 (преработен)

15. Практикуващият професионален счетоводител не следва да твърди, че спазва изискванията на настоящия МСАИС, освен в случаите, когато практикуващият професионален счетоводител е изпълнил изискванията

както на настоящия МСАИС, така и на МСАИС 3000 (преработен). (Вж. параграфи А5–А6, А17, А21–А22, А37, А127)

Приемане и продължаване на ангажимент

Умения, познания и опит

16. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва:

(а) да притежава компетентност в уменията и техниките за изразяване на сигурност, развити чрез задълбочено обучение и практическо прилагане и достатъчна компетентност в количественото изразяване и отчитане на емисии, за да поеме отговорност за заключението за изразяване на сигурност; и

(б) да се е уверил, че лицата, които ще изпълняват ангажимента притежават съвместно подходящата компетентност и способности, включително в областта на количественото изразяване и отчитане на емисии и в изразяването на сигурност, за да изпълнят ангажимента за изразяване на сигурност в съответствие с настоящия МСАИС. (Вж. параграфи А18–А19)

Предварителни условия за ангажимента

17. С цел установяване дали предварителните условия за ангажимента са налице:

(а) съдружникът, отговорен за ангажимента следва да установи, че както отчетът за ПГ, така и ангажиментът имат достатъчен обхват, така че да са полезни за предвидените потребители, вземайки по-специално под внимание: (вж. параграф А20)

(i) дали ако отчетът за ПГ трябва да изключи съществени емисии, които са били, или лесно биха могли да бъдат, количествено изразени, дали подобно изключване е разумно при конкретните обстоятелства;

(ii) дали ако ангажиментът трябва да изключи изразяването на сигурност по отношение на съществени емисии, които са отчетени от предприятието, дали подобно изключване е разумно при конкретните обстоятелства; и

(iii) в случай че ангажиментът ще включва изразяване на сигурност по отношение на приспадане на емисии, дали естеството на сигурността, която практикуващият професионален счетоводител ще получи във връзка с приспадането и предвиденото съдържание на доклада за изразяване на сигурност по отношение на това приспадане са ясни, разумни за конкретните обстоятелства и се

разбират от ангажиращата страна. (Вж. параграфи А11-А12)

(б) когато определя дали приложимите критерии са подходящи, както се изисква от МСАИС 3000 (преработен),[9] практикуващият професионален счетоводител следва да установи дали критериите обхващат като минимум: (вж. параграфи А23–А26)

(i) метода за определяне на организационната граница на предприятието; (вж. параграфи А27–А28)

(ii) ПГ, които трябва да бъдат отчетени;

(iii) приемливи методи за количествено изразяване, включително методи за извършване на корекции в базовата година (в случай че е приложимо); и

(iv) подходящи оповестявания, такива че предвидените потребители да могат да разберат съществените преценки, направени при изготвяне на отчета за ПГ. (вж. параграфи А29–А34);

(в) практикуващият професионален счетоводител следва да получи потвърждението на предприятието, че то осъзнава и разбира отговорността си:

(i) за разработване, въвеждане и поддържане на такъв вътрешен контрол, какъвто предприятието определи че е необходим, за да е възможно изготвянето на отчет за ПГ, който не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка;

(ii) за изготвяне на отчета си за ПГ в съответствие с приложимите критерии; и (вж. параграф А35)

(iii) за реферирание или описание в отчета си за ПГ на приложимите критерии, които е използвало, и когато това не е очевидно от обстоятелствата, свързани с ангажимента, от кого са разработени тези критерии. (Вж. параграф А36)

Договаряне на условията на ангажимента

18. Условията на ангажимента, изисквани да бъдат договорени от МСАИС 3000 (преработен)[10] следва да включват: (вж. параграф А37)

(а) Целта и обхвата на ангажимента;

[9] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 24 (б) (ii) и 41

[10] МСАИС 3000, параграф 27

(б) Отговорностите на практикуващия професионален счетоводител;

(в) Отговорностите на предприятието, включително описаните в параграф 17(в);

(г) Идентификация на приложимите критерии за изготвяне на отчета за ПГ;

(д) Реферирane към очакваната форма и съдържание на доклада, който ще бъде издаден от практикуващия професионален счетоводител и изявление, че може да има обстоятелства, при които докладът да се различава от очакваната форма и съдържание; и

(е) Потвърждение, че предприятието се съгласява да предостави писмени изявления при приключване на ангажимента.

Планиране

19. Когато планира ангажимента съгласно изискванията на МСАИС 3000 (преработен),[11] практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А38–А41)

(а) да идентифицира характеристиките на ангажимента, които определят неговия обхват;

(б) да изясни отчетните цели на ангажимента, за да планира времето на изпълнение на ангажимента и естеството на необходимите комуникации;

(в) да вземе под внимание факторите, които съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител са съществени за направляване на усилията на екипа по ангажимента;

(г) да вземе под внимание резултатите от процедурите по приемане и продължаване на ангажимента и когато е приложимо дали познанията, получени при други ангажименти, изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента във връзка с това предприятие, са уместни;

(д) да изясни естеството, времето на изпълнение и обхвата на ресурсите, необходими за изпълнението на ангажимента, включително участието на експерти и други практикуващи професионални счетоводители; и (вж. параграфи А42– А43)

(е) да определи влиянието на функцията „вътрешен одит" на предприятието, ако има такава, върху ангажимента.

[11] МСАИС 3000, параграф 40

Ниво на същественост при планиране и изпълнение на ангажимента

Определяне на нивото на същественост и нивото на същественост на изпълнението при планиране на ангажимента

20. При определяне на цялостната стратегия на ангажимент, практикуващият професионален счетоводител следва да определи нивото на същественост по отношение на отчета за ПГ. (Вж. параграфи А44–А50)

21. Практикуващият професионален счетоводител следва да определи нивото на същественост на изпълнението за целите на определяне на рисковете от съществени неправилни отчитания и определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните процедури.

Преразглеждане в хода на ангажимента

22. Практикуващият професионален счетоводител следва да преразгледа нивото на същественост по отношение на отчета за ПГ в случай че по време на ангажимента му стане известна информация, която би накарала практикуващия професионален счетоводител да определи първоначално различен размер. (Вж. параграф А51)

Разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително вътрешния контрол на предприятието, и идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания

Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира

23. Практикуващият професионален счетоводител следва да получи разбиране за следното: (вж. параграфи А52–А53)

    (а) Съответния отрасъл, регулаторни и други външни фактори, включително приложимите критерии;

    (б) Естеството на предприятието, включително:

        (i) естеството на дейностите, попадащи в организационната граница на предприятието, включително: (вж. параграфи А27–А28)

            - източниците и пълнотата на емисиите и в случай че са налице - поглъщатели и приспадане на емисии;
            - приноса на всеки един от тях за общите емисии на предприятието; и

- елементите на несигурност, свързани с количествата, отчетени в отчета за ПГ. (вж. параграфи А54–А59)

(ii) промени в сравнение с предходния период в естеството или мащаба на дейностите, включително дали е имало сливания, придобивания или продажби на източници на емисии, или възлагане на външни изпълнители на функции, предизвикващи съществени емисии; и

(iii) честотата и естеството на случаите на временно преустановяване на дейността; (вж. параграф А60)

(в) избора и прилагането от страна на предприятието на методи за количествено изразяване и политиката за отчитане, включително причините за промени в тях и потенциалната възможност за двойно отчитане на емисии в отчета за ПГ;

(г) изискванията на приложимите критерии, имащи отношение към приблизителните оценки, включително съответните оповестявания;

(д) целта и стратегията на предприятието по отношение на измененията в климата, ако има такива, както и свързаните с това икономически, регулаторни, физически и репутационни рискове; (вж. параграф А61)

(е) надзора и отговорностите за информацията относно емисиите в рамките на предприятието;

(ж) дали предприятието има функция „вътрешен одит" и ако това е така, дейността и основните й констатации във връзка с емисиите.

Процедури за получаване на разбиране и за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания

24. Процедурите за получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания следва да включват следното: (вж. параграфи А52–А53, А62)

(а) Проучващи запитвания към лицата в рамките на предприятието, които съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител разполагат с информация, която вероятно ще подпомогне идентифицирането и оценяването на рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка;

(б) Аналитични процедури; (вж. параграфи А63–А65)

(в) Наблюдение и фактическа проверка. (Вж. параграфи А66–А68)

Получаване на разбиране за вътрешния контрол на предприятието

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**
25 О. По отношение на вътрешния контрол, който има отношение към количественото изразяване и отчитане на емисиите, като база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да получи разбиране, посредством проучващи запитвания, относно: (вж. параграфи А52–А53, А69–А70) (а) контролната среда; (б) информационната система, включително съответните бизнес процеси и комуникацията на ролите и отговорностите във връзка с отчитането на емисиите и съществени въпроси, отнасящи се до отчитането на емисии; и (в) резултатите от процеса на оценяване на риска на предприятието.	25 Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да получи разбиране за следните компоненти на вътрешния контрол на предприятието, който има отношение към количественото изразяване и отчитане на емисиите, като база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания: (вж. параграфи А52–А53, А70) (а) контролната среда; (б) информационната система, включително съответните бизнес процеси и комуникацията на ролите и отговорностите във връзка с отчитането на емисиите и съществени въпроси, отнасящи се до отчитането на емисии; (в) процеса на оценяване на риска на предприятието; (г) контролните дейности, имащи отношение към ангажимента, а това са тези, които практикуващият професионален счетоводител прецени че е необходимо да разбере, за да оцени рисковете от съществени неправилни

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
	отчитания на ниво твърдение за вярност и да разработи допълнителни процедури в отговор на оценените рискове. Ангажиментът за изразяване на сигурност не изисква разбиране на всички контролни дейности, отнасящи се до всеки съществен вид емисии и оповестяване в отчета за ПГ или до всяко твърдение за вярност, имащо отношение към тях; и (вж. параграфи А71–А72) (д) текущо наблюдение на контролите.
	26 Р. Когато получава разбирането, изисквано съгласно параграф 25 Р, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени разработването на контролите и да установи дали са били внедрени чрез изпълнение на процедури в допълнение към проучващите запитвания към персонала на предприятието, отговарящ за отчета за ПГ. (Вж. параграфи А52–А53)

Други процедури за получаване на разбиране и за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания

27. Ако съдружникът, отговорен за ангажимента е изпълнявал други ангажименти за предприятието, съдружникът, отговорен за ангажимента следва да обмисли дали получената информация има отношение към идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания. (Вж. параграф А73)

28. Практикуващият професионален счетоводител следва да отправи проучващи запитвания към ръководството и при необходимост към други лица в рамките на предприятието, за да установи дали те разполагат с информация относно действителни случаи на измама, подозрения или твърдения за измама или неизпълнение на изискванията на законодателството или нормативната разпоредба, засягащи отчета за ПГ. (Вж. параграфи А84–А86)

29. Съдружникът, отговорен за ангажимента, други ключови членове на екипа по ангажимента и ключови външни експерти на практикуващия професионален счетоводител следва да обсъдят податливостта на отчета на предприятието за ПГ на съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, както и прилагането на приложимите критерии спрямо фактите и обстоятелствата на предприятието. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва да реши кои въпроси трябва да бъдат комуникирани с членове на екипа по ангажимента и с външни експерти на практикуващия професионален счетоводител, които не са взели участие в обсъждането.

30. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали методите за количествено изразяване и отчетната политика на предприятието, включително определянето на организационната граница на предприятието, са уместни с оглед на неговата дейност и са в съответствие с приложимите критерии и политики за количествено изразяване и отчитане, използвани в съответния отрасъл и в предходни периоди.

Изпълняване на процедури на място в съоръженията на предприятието

31. Практикуващият професионален счетоводител следва да определи дали при конкретните обстоятелства на ангажимента е необходимо да изпълни процедури на място в съществени съоръжения. (Вж. параграфи А15–А16, А74–А77)

Вътрешен одит

32. Когато предприятието има функция „вътрешен одит”, която има отношение към ангажимента, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграф А78)

    (а) да реши дали и в каква степен да използва конкретна работа на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”; и

    (б) в случай, че използва конкретна работа на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит”, да реши дали тази работа е подходяща за целите на ангажимента.

Идентифициране и оценяване на рискове от съществени неправилни отчитания

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
33 О. Практикуващият професионален счетоводител следва да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания: (а) на ниво отчет за ПГ; и (вж. параграфи А79–А80) (б) по отношение на съществени видове емисии и оповестявания, (вж. параграф А81) като база за разработване и изпълнение на процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват: (в) са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания; и (г) позволяват на практикуващия професионален счетоводител да получи ограничена степен на сигурност относно това дали отчетът за ПГ е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии.	33 Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания: (а) на ниво отчет за ПГ; и (вж. параграфи А79–А80) (б) на ниво твърдение за вярност, по отношение на съществени видове емисии и оповестявания, (вж. параграфи А81–А82) като база за разработване и изпълнение на процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват: (вж. параграф А83) (в) са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания; и (г) позволяват на практикуващия професионален счетоводител да получи разумна степен на сигурност относно това дали отчетът за ПГ е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии.

Причини за рисковете от съществени неправилни отчитания

34. При изпълнение на процедурите, изисквани съгласно параграфи 33 О или 33 Р, практикуващият професионален счетоводител следва да вземе под внимание като минимум следните фактори: (вж. параграфи А84–А89)

(а) вероятността от преднамерено неправилно отчитане в отчета за ПГ; (вж. параграфи А84–А86)

(б) вероятността от неспазване на изискванията на тези закони и нормативни разпоредби, които по всеобщо признание оказват пряко влияние върху съдържанието на отчета за ПГ; (вж. параграф А87)

(в) вероятността от пропускането на потенциално съществена емисия; (вж. параграф А88(а))

(г) значителни икономически или регулаторни промени; (вж. параграф А88(б))

(д) естеството на дейността; (вж. параграф. А88(в))

(е) естеството на методите за количествено изразяване; (вж. параграф А88(г))

(ж) степента на сложност при определяне на организационната граница и дали са въвлечени свързани лица; (вж. параграфи А27–А28)

(з) дали са налице съществени емисии, които са извън обичайния ход на стопанска дейност на предприятието или които изглеждат необичайни по други причини; (вж. параграф А88(д))

(и) степента на субективност при количественото изразяване на емисиите; (вж. параграф А88(д))

(к) дали емисии от Обхват 3 са включени в отчета за ПГ; и (вж. параграф А88(е))

(л) начина, по който предприятието прави значителните приблизителни оценки и данните, на които те се базират. (вж. параграф А88 (ж))

Цялостни отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания и допълнителни процедури

35. Практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и приложи цялостни отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво отчет за ПГ. (Вж. параграфи А90–А93)

36. Практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни допълнителни процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, вземайки под внимание степента на сигурност – съответно разумна или ограничена. (Вж. параграф А90)

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**
37 О. При разработване и изпълнение на допълнителните процедури в съответствие с параграф 36, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А90, А94) (а) да вземе под внимание причините за оценката, направена по отношение на рисковете от съществени неправилни отчитания за съществените видове емисии и оповестявания; и (вж. параграф А95) (б) да получи толкова по-убедителни доказателства, колкото е по-висока оценката на риска, направена от практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграф А97)	37 Р. При разработване и изпълнение на допълнителните процедури в съответствие с параграф 36, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А90, А94) (а) да вземе под внимание причините за оценката, направена по отношение на рисковете от съществени неправилни отчитания, на ниво твърдение за вярност, за съществените видове емисии и оповестявания, включително: (вж. параграф А95) (i) вероятността от съществени неправилни отчитания поради конкретните характеристики на съответния вид емисия или оповестяване (т.е., вътрешноприсъщия риск); и

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
	(ii) дали практикуващият професионален счетоводител възнамерява да разчита на оперативната ефективност на контролите при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на други процедури; и (вж. параграф А96) (б) да получи толкова по-убедителни доказателства, колкото е по-висока оценката на риска, направена от практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграф А97)
	Тестове на контролите 38 Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни тестове на контролите, за да получи достатъчни и уместни доказателства относно оперативната ефективност на съществените контроли, ако: (вж. параграф А90(а)) (а) практикуващият професионален счетоводител възнамерява да разчита на оперативната

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
	ефективност на контролите при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на други процедури; или (вж. параграф А96) (б) процедури, различни от тестовете на контролите, не могат сами по себе си да предоставят достатъчни и уместни доказателства на ниво твърдение за вярност. (Вж. параграф А98) 39 Р. Ако бъдат разкрити отклонения от контролите, на които практикуващият професионален счетоводител възнамерява да разчита, практикуващият професионален счетоводител следва да отправи конкретни проучващи запитвания, за да разбере тези въпроси и техните потенциални последствия и да реши дали: (вж. параграф А90) (а) изпълнените тестове на контролите предоставят подходяща база за разчитане на оперативната ефективност на контролите; (б) са необходими допълнителни тестове на контролите; или (в) потенциалните рискове от съществени неправилни отчитания

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
	трябва да бъдат адресирани с помощта на други процедури. *Процедури, различни от тестове на контролите* 40 Р. Независимо от оценените рискове от съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни тестове на детайлите или аналитични процедури в допълнение към тестовете на контролите, ако има такива, за всеки съществен вид емисии и оповестявания. (Вж. параграфи А90, А94) 41 Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да обмисли дали трябва да бъдат изпълнени процедури за получаване на потвърждения от външни лица. (Вж. параграфи А90, А99)

Аналитични процедури, изпълнявани в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания	*Аналитични процедури, изпълнявани в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания*
42 О. Ако разработва и изпълнява аналитични процедури, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А90(в), А100–А102)	42 Р. Ако разработва и изпълнява аналитични процедури, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А90(в), А100–А102)
(а) да определи дали конкретни аналитични процедури са подходящи, вземайки под внимание оценените рискове от съществени неправилни отчитания и тестовете на детайлите, ако има такива;	(а) да определи дали конкретни аналитични процедури са подходящи по отношение на дадени твърдения за вярност, вземайки под внимание оценените рискове от съществени неправилни отчитания и тестовете на детайлите, ако има такива, по отношение на тези твърдения за вярност;
(б) да оцени надеждността на данните, от които са изведени очакванията на практикуващия професионален счетоводител относно документираните количества или коефициенти, вземайки под внимание източника, съпоставимостта, естеството и уместността на наличната информация и контролите върху нейното изготвяне; и	(б) да оцени надеждността на данните, от които са изведени очакванията на практикуващия професионален счетоводител относно документираните количества или коефициенти, вземайки под внимание източника, съпоставимостта, естеството и уместността на наличната информация и контролите върху нейното изготвяне; и
(в) да изведе очакване по отношение на документираните количества или коефициенти.	

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**
43 О. В случай че аналитичните процедури идентифицират колебания или взаимовръзки, които не са в съответствие с друга уместна информация или се различават значително от очакваните количества или коефициенти, практикуващият професионален счетоводител следва да отправи проучващи запитвания до предприятието във връзка с тези различия. Практикуващият професионален счетоводител следва да разгледа отговорите на тези проучващи запитвания, за да реши дали при конкретните обстоятелства са необходими други процедури. (Вж. параграф А90(в))	(в) да изведе очакване по отношение на документираните количества или коефициенти, което да е достатъчно точно, за да идентифицира възможни съществени неправилни отчитания. 43 Р. В случай че аналитичните процедури идентифицират колебания или взаимовръзки, които не са в съответствие с друга уместна информация или се различават значително от очакваните количества или коефициенти, практикуващият професионален счетоводител следва да проучи тези различия като: (вж. параграф. А90(в)) (а) отправи проучващи запитвания до предприятието и получи допълнителни доказателства, имащи отношение към отговорите на предприятието; и (б) изпълни други процедури, необходими при конкретните обстоятелства.
Процедури във връзка с приблизителните оценки 44 О. На базата на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграфи А103–А104)	*Процедури във връзка с приблизителните оценки* 44 Р. На базата на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали: (вж. параграф А103)

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
(а) да оцени дали: (i) предприятието правилно е приложило изискванията на приложимите критерии, имащи отношение към приблизителните оценки; и (ii) методите за изготвяне на приблизителните оценки са подходящи и са били приложени последователно и дали промените, ако има такива, в отчетените приблизителни оценки или в методите за тяхното изготвяне в сравнение с предходния период, са подходящи при конкретните обстоятелства; и (б) да прецени дали при конкретните обстоятелства са необходими други процедури.	(а) предприятието правилно е приложило изискванията на приложимите критерии, имащи отношение към приблизителните оценки; и (б) методите за изготвяне на приблизителните оценки са подходящи и са били приложени последователно и дали промените, ако има такива, в отчетените приблизителни оценки или в методите за тяхното изготвяне в сравнение с предходния период, са подходящи при конкретните обстоятелства. 45 Р. При адресиране на оценен риск от съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да предприеме едно или повече от следните действия, вземайки под внимание естеството на приблизителните оценки: (вж. параграф А103) (а) да провери как предприятието е изготвило дадена приблизителна оценка и данните, върху които тя се базира. Извършвайки това, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали:

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
	(i) използваният метод за количествено изразяване е подходящ при конкретните обстоятелства; и (ii) използваните от предприятието предположения са разумни. (б) да тества оперативната ефективност на контролите относно начина, по който предприятието е изготвило приблизителната оценка, заедно с други подходящи процедури. (в) да разработи точкова или интервална приблизителна оценка, за да оцени приблизителната оценка на предприятието. За тази цел: (i) ако практикуващият професионален счетоводител използва предположения или методи, различаващи се от тези на предприятието, практикуващият професионален счетоводител

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
	следва да получи разбиране за предположенията или методите на предприятието, което да е достатъчно за да установи, че точковата или интервалната приблизителна оценка на практикуващия професионален счетоводител взема под внимание уместните променливи и да оцени всяко съществено различие в сравнение с точковата приблизителна оценка на предприятието.
	(ii) ако практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че е подходящо да използва диапазон, практикуващият професионален счетоводител следва да стесни този диапазон, на базата на

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
	наличните доказателства, до степен, при която всички резултати в рамките на диапазона ще бъдат счетени за разумни.

Извадки

46. В случай че се използват извадки, практикуващият професионален счетоводител следва, при разработване на извадката, да вземе под внимание целта на тази процедура и характеристиките на популацията, от която ще бъде формирана извадката. (Вж. параграфи А90(б), А105)

Измама, законодателство и нормативни разпоредби

47. Практикуващият професионален счетоводител следва да отговори по подходящ начин на идентифицираните по време на ангажимента случаи на измама или подозрения за измама и на неспазване или подозренията за неспазване на законодателството или нормативната разпоредба. (Вж. параграфи А106–А107)

Ограничена степен на сигурност	**Разумна степен на сигурност**
Процедури във връзка с процеса на изготвяне на отчета за ПГ 48 О. Процедурите на практикуващия професионален счетоводител следва да включват следните процедури, отнасящи се до процеса на обобщаване в отчета за ПГ: (вж. параграф А108) (а) съгласуване или равнение на отчета за ПГ с първичните документи; и (б) получаване, посредством проучващи запитвания до предприятието, на разбиране за съществените корекции, направени в хода на изготвяне на отчета за ПГ и оценка дали при конкретните обстоятелства са необходими други процедури.	*Процедури във връзка с процеса на изготвяне на отчета за ПГ* 48 Р. Процедурите на практикуващия професионален счетоводител следва да включват следните процедури, отнасящи се до процеса на обобщаване в отчета за ПГ: (вж. параграф А108) (а) съгласуване или равнение на отчета за ПГ с първичните документи; и (б) изследване на съществените корекции, направени в хода на изготвяне на отчета за ПГ.

Определяне дали са необходими допълнителни процедури при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност 49 О. В случай че на практикуващия професионален счетоводител стане известен въпрос или въпроси, които да накарат практикуващия професионален счетоводител да счита, че отчетът за ПГ може да съдържа съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да разработи и изпълни допълнителни процедури, за да получи допълнителни доказателства, до момента, в който практикуващият професионален счетоводител е в състояние: (вж. параграфи А109–А110) (а) да достигне до заключение, че е малко вероятно въпросът или въпросите да доведат до съществени неправилни отчитания в отчета за ПГ; или (б) да реши, че въпросът или въпросите водят до съществени неправилни отчитания в отчета за ПГ. (Вж. параграф А111)	*Преразглеждане оценката на риска при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност* 49 Р. Оценката на практикуващия професионален счетоводител на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност може да се промени в хода на ангажимента с получаването на допълнителни доказателства. При обстоятелства, в които практикуващият професионален счетоводител получава доказателства, които не съответстват на доказателствата, върху които практикуващият професионален счетоводител първоначално е базирал оценката, практикуващият професионален счетоводител следва да преразгледа оценката и съответно да измени планираните процедури. (Вж. параграф А109)

Натрупване на идентифицирани неправилни отчитания

50. Практикуващият професионален счетоводител следва да натрупва идентифицираните по време на ангажимента неправилни отчитания с изключение на тези, които са очевидно незначителни. (Вж. параграф А112)

Разглеждане на идентифицираните неправилни отчитания в хода на ангажимента

51. Практикуващият професионален счетоводител следва да определи дали цялостната стратегия на ангажимента и планът на ангажимента трябва да бъдат преразгледани, ако:

    (а) естеството на идентифицираните неправилни отчитания и обстоятелствата на тяхното възникване сочат, че биха могли да съществуват и други неправилни отчитания, които в съвкупност с неправилните отчитания, натрупани по време на ангажимента, биха могли да са съществени; или

    (б) съвкупността от неправилните отчитания, натрупани по време на ангажимента, се доближава до нивото на същественост, определено в съответствие с параграфи 20–22 от настоящия МСАИС.

52. Ако по искане на практикуващия професионален счетоводител предприятието е проверило даден вид емисия или оповестяване и е коригирало разкритите неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да изпълни процедури по отношение на работата, извършена от предприятието, за да определи дали съществени неправилни отчитания продължават да съществуват.

Комуникация и коригиране на неправилните отчитания

53. Практикуващият професионален счетоводител следва своевременно да комуникира всички натрупани по време на ангажимента неправилни отчитания с подходящото ръководно ниво в рамките на предприятието и да изиска предприятието да коригира тези неправилни отчитания.

54. Ако предприятието откаже да коригира някои или всички комуникирани от практикуващия професионален счетоводител неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да получи разбиране за причините предприятието да не направи корекциите и следва да вземе това в предвид при формиране на заключението на практикуващия професионален счетоводител.

Оценяване на ефекта от некоригираните неправилни отчитания

55. Преди да оцени ефекта от некоригираните неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени повторно нивото на същественост, определено в съответствие с параграфи 20–22 от настоящия МСАИС, за да потвърди дали то остава подходящо в контекста на действителните емисии на предприятието.

56. Практикуващият професионален счетоводител следва да определи дали некоригираните неправилни отчитания, взети самостоятелно или като

съвкупност, са съществени. При вземането на това решение, практикуващият професионален счетоводител следва да отчете размера и естеството на неправилните отчитания, както и конкретните обстоятелства на тяхното възникване, във връзка с конкретни видове емисии или оповестявания и с отчета за ПГ (вж. параграф 72).

Ползване работата на друг практикуващ професионален счетоводител

57. Когато практикуващият професионален счетоводител възнамерява да използва работата на друг практикуващ професионален счетоводител, практикуващият професионален счетоводител следва:

(а) да комуникира ясно с другия практикуващ професионален счетоводител във връзка с обхвата и времето на извършване на тяхната работа, както и с техните констатации; и (вж. параграфи А113–А114)

(б) да оцени достатъчността и уместността на получените доказателства и процеса на включване на свързаната информация в отчета за ПГ. (Вж. параграф А115)

Писмени изявления

58. Практикуващият професионален счетоводител следва да изиска писмени изявления от лице или лица в рамките на предприятието с подходящи отговорности и познания относно засегнатите въпроси: (вж. параграф А116)

(а) че те са изпълнили задълженията си по отношение изготвянето на отчета за ПГ, включително сравнителната информация, където това е уместно, в съответствие с приложимите критерии, изложени в условията на ангажимента;

(б) че са предоставили на практикуващия професионален счетоводител цялата уместна информация и достъп, така както е договорено в условията на ангажимента, и са отразили всички уместни въпроси в отчета за ПГ;

(в) дали считат, че последствията от некоригираните неправилни отчитания, самостоятелно и взети като съвкупност, са несъществени за отчета за ПГ. Обобщение на некоригираните неправилни отчитания следва да бъде включено или приложено към писмените изявления;

(г) дали считат, че съществените предположения, използвани при изготвяне на приблизителните оценки, са разумни;

(д) че са комуникирали с практикуващия професионален счетоводител всички известни им недостатъци във вътрешния контрол, имащи отношение към ангажимента, които не са очевидно незначителни; и

(е) дали са оповестили пред практикуващия професионален счетоводител информация, с която разполагат, относно действителни случаи на измама, подозрения или твърдения за измама или неспазване на изискванията на законодателството или нормативна разпоредба , когато измамата или неспазването биха могли да имат съществен ефект върху отчета за ПГ.

59. Датата на писмените изявления следва да бъде възможно най-близо практически, но не по-късно от датата на доклада за изразяване на сигурност.

60. Практикуващият професионален счетоводител следва да откаже заключение върху отчета за ПГ или да се оттегли от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна разпоредба, ако:

(а) практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че са налице достатъчни съмнения във връзка с почтеността на лицето(ата), предоставящо(и) писмените изявления, изисквани съгласно параграф 58(а) и (б), че писмените изявления не са надеждни в това отношение; или

(б) предприятието не предоставя писмените изявления ,изисквани от параграф 58(а) и (б).

Последващи събития

61. Практикуващият професионален счетоводител следва: (вж. параграф А117)

(а) да обмисли дали събития, настъпили между датата на отчета за ПГ и датата на доклада за изразяване на сигурност изискват корекция или оповестяване в отчета за ПГ и да оцени достатъчността и уместността на получените доказателства относно това дали тези събития са подходящо отразени в отчета за ПГ в съответствие с приложимите критерии; и

(б) да отговори по подходящ начин на факти, които са станали известни на практикуващия професионален счетоводител след датата на доклада за изразяване на сигурност, и са такива, че ако биха били известни на практикуващия професионален счетоводител към тази дата, биха могли да накарат практикуващия професионален счетоводител да измени доклада за изразяване на сигурност.

Сравнителна информация

62. Когато заедно с текущата информация за емисиите се представя и сравнителна информация и заключението на практикуващия

професионален счетоводител се разпростира върху част или върху цялата сравнителна информация, процедурите на практикуващия професионален счетоводител по отношение на сравнителната информация следва да включват оценяване дали: (вж. параграфи А118–А121)

(а) сравнителната информация съответства на сумите и други оповестявания, представени в предходния период или, когато това е необходимо, е била правилно преизчислена и това преизчисляване е подходящо оповестено; и (вж. параграф. А121)

(б) политиката по отношение на количественото изразяване, отразена в сравнителната информация, съответства на тази, приложена в текущия период или ако е имало промени, тези промени са били правилно приложени и подходящо оповестени.

63. Независимо от това дали заключението на практикуващия професионален счетоводител обхваща сравнителната информация, ако на практикуващия професионален счетоводител стане известно, че може да е налице съществено неправилно отчитане в представената сравнителна информация, практикуващият професионален счетоводител следва:

(а) да обсъди въпроса с това(тези) лице(а) в рамките на предприятието, което(ито) разполага(т) с подходящи отговорности и познания относно засегнатите въпроси и да изпълни процедури, подходящи за конкретните обстоятелства; и (вж. параграфи А122–А123)

(б) да разгледа последиците за доклада за изразяване на сигурност. Ако представената сравнителна информация съдържа съществено неправилно отчитане и сравнителната информация не е била преизчислена:

(i) когато заключението на практикуващия професионален счетоводител обхваща сравнителната информация, практикуващият професионален счетоводител следва да изрази квалифицирано заключение или отрицателно заключение в доклада за изразяване на сигурност; или

(ii) когато заключението на практикуващия професионален счетоводител не обхваща сравнителната информация, практикуващият професионален счетоводител следва да включи в доклада за изразяване на сигурност параграф „Други въпроси”, описвайки обстоятелствата, засягащи сравнителната информация.

Друга информация

64. Практикуващият професионален счетоводител следва да се запознае с друга информация, включена в документи, съдържащи отчета за ПГ и доклада за изразяване на сигурност върху него за да идентифицира съществени несъответствия, ако има такива, с отчета за ПГ или доклада за изразяване на сигурност, и ако след като се е запознал с тази друга информация, практикуващият професионален счетоводител: (Вж: параграф А139)

(а) идентифицира съществено несъответствие между тази друга информация и отчета за ПГ или доклада за изразяване на сигурност; или

(б) узнае за съществено неправилно отчитане при представянето на даден факт в тази друга информация, който няма отношение към въпросите, включени в отчета за ПГ или доклада за изразяване на сигурност,

практикуващия професионален счетоводител следва да обсъди въпроса с предприятието и при необходимост да предприеме допълнителни подходящи мерки. (Вж. параграфи А124–А126)

Документация

65. При документиране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури, практикуващият професионален счетоводител следва да отрази: (вж. параграф А127)

(а) идентифициращите характеристики на тестваните конкретни позиции или въпроси;

(б) кой е изпълнил работата по ангажимента и датата, на която тази работа е приключена; и

(в) кой е извършил преглед на изпълнената работа и датата и обхвата на този преглед.

66. Практикуващият професионален счетоводител следва да документира обсъжданията на съществени въпроси с предприятието и с други лица, включително естеството на обсъдените съществени въпроси, както и кога и с кого са проведени обсъжданията. (Вж. параграф А127)

Управление на качеството

67. Практикуващият професионален счетоводител следва да включи в документацията за ангажимента:

(а) проблемни въпроси, идентифицирани във връзка със спазването на съответните етични изисквания и начина, по който те са били разрешени;

(б) заключенията относно изпълнението на изискванията за независимост, приложими спрямо ангажимента, както и съответните обсъждания с фирмата, които подкрепят тези заключения;

(в) заключенията, до които е достигнато във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиента и ангажиментите за изразяване на сигурност; и

(г) естеството и обхвата, както и произтичащите заключения от консултации, осъществени в хода на ангажимента.

Въпроси, възникващи след датата на доклада за изразяване на сигурност

68. Ако, при изключителни обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител изпълни нови или допълнителни процедури или направи нови заключения след датата на доклада за изразяване на сигурност, практикуващият професионален счетоводител следва да документира: (вж. параграф А128)

(а) обстоятелствата, с които се е сблъскал;

(б) изпълнените нови или допълнителни процедури, получените доказателства и заключенията, до които е достигнато, както и техния ефект върху доклада за изразяване на сигурност; и

(в) кога и от кого са извършени и прегледани произтичащите от това промени в документацията по ангажимента.

Комплектоване на окончателното досие по ангажимента

69. Практикуващият професионален счетоводител следва да комплектова документацията по ангажимента в досие за ангажимента и своевременно да приключи административния процес на комплектоване на окончателното досие по ангажимента след датата на доклада за изразяване на сигурност. След като комплектоването на окончателното досие по ангажимента приключи, практикуващият професионален счетоводител не следва да заличава или отстранява документация за ангажимента от каквото и да е естество преди изтичане на периода на съхранение. (Вж. параграф А129)

70. При обстоятелства, различни от тези, предвидени в параграф 68, когато практикуващият професионален счетоводител счете за необходимо да измени съществуваща документация по ангажимента или да добави нова документация по ангажимента след като комплектоването на окончателното досие по ангажимента е приключило, практикуващият професионален счетоводител следва, независимо от естеството на измененията или допълненията, да документира:

(а) конкретните причини за извършването им; и

(б) кога и от кого те са извършени и прегледани.

Формиране на заключение за изразяване на сигурност

71. Практикуващият професионален счетоводител следва да формира заключение относно това дали практикуващият професионален счетоводител е получил съответно разумна или ограничена степен на сигурност относно отчета за ПГ. Това заключение следва да вземе под внимание изискванията на параграфи 56 и 72–74 от настоящия МСАИС.

Ограничена степен на сигурност	Разумна степен на сигурност
72 О. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали му е станало известно нещо, което го кара да счита, че отчетът за ПГ не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии.	72 Р. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали отчетът за ПГ е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии.

73 Това оценяване следва да включва разглеждане на качествените аспекти на методите за количествено изразяване и отчетните практики на предприятието, включително признаци за евентуална предубеденост в преценките и решенията при изготвяне на приблизителните оценки и на отчета за ПГ,[12] и дали, с оглед на приложимите критерии:

(а) избраните и приложени методи за количествено изразяване и отчетни политики са последователни с приложимите критерии и са целесъобразни;

(б) приблизителните оценки, направени при изготвянето на отчета за ПГ са разумни;

(в) информацията, представена в отчета за ПГ е уместна, надеждна, пълна, съпоставима и разбираема;

(г) отчетът за ПГ предоставя адекватни оповестявания относно приложимите критерии и други въпроси, включително елементите на несигурност, така, че предвидените потребители да могат да разберат съществените преценки, направени при неговото изготвяне; и (вж. параграфи А29, А130–А132)

(д) когато е уместно, терминологията, използвана в отчета за ПГ.

[12] Признаците за евентуална предубеденост сами по себе си не представляват неправилни отчитания за целите на извеждането на заключения относно разумността на отделни приблизителни оценки.

74 Оценяването, изисквано от параграф 72 следва също да включва разглеждане на:

a. цялостното представяне, структура и съдържание на отчета за ПГ; и

b. когато е подходящо в контекста на критериите, формулировката на заключението за изразяване на сигурност или други обстоятелства, свързани с ангажимента, дали отчетът за ПГ представя въпросните емисии по начин, който постига достоверно представяне.

Съдържание на доклада за изразяване на сигурност

75 Докладът за изразяване на сигурност следва да включва като минимум следните основни елементи: (вж. параграф А133)

a. заглавие, което ясно посочва, че докладът е независим доклад за изразяване на сигурност;

b. адресат;

c. идентификация или описание на получената от практикуващия професионален счетоводител степен на сигурност – или разумна, или ограничена степен на сигурност;

d. идентификация на отчета за ПГ, включително периода(ите), които обхваща и в случай че някаква информация в този отчет не е обхваната от заключението на практикуващия професионален счетоводител, ясно идентифициране на информацията, обект на изразяване на сигурност, както и на изключената информация, заедно с изявление, че практикуващият професионален счетоводител не е изпълнил никакви процедури по отношение на изключената информация и поради това върху нея не се изразява никакво заключение; (вж. параграфи А120, А134)

e. описание на отговорностите на предприятието; (вж. параграф А35)

f. изявление, че отчетът за ПГ е обект на вътрешноприсъща несигурност; (вж. параграфи А54–А59)

g. в случай че отчетът за ПГ включва приспадане на емисии, които са обхванати от заключението на практикуващия професионален счетоводител, идентифициране на това приспадане на емисии и изявление относно отговорността на практикуващия професионален счетоводител по отношение на тях; (вж. параграфи А135–А138)

h. идентифициране на приложимите критерии;

i. идентифициране на възможността за достъп до тези критерии;

ii. ако тези критерии са на разположение единствено на конкретните предвидени потребители, или имат отношение единствено към специфична цел, изявление, привличащо вниманието на запознаващите се с доклада лица към този факт и че в резултат на това отчетът за ПГ може да не е подходящ за друга цел. Изявлението следва също да ограничи използването на доклада за изразяване на сигурност до тези предвидени потребители или до тази цел; и (вж. параграфи А139–А140)

iii. ако установените критерии трябва да бъдат допълнени от оповестявания в пояснителните приложения към отчета за ПГ, за да могат тези критерии да бъдат подходящи, идентифициране на съответното(ите) пояснително(и) приложение(я); (вж. параграф А130)

i. изявление, че фирмата, на която практикуващият професионален счетоводител е член, прилага МСУК 1 или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1. В случай че практикуващият счетоводител не е професионален счетоводител, изявлението следва да идентифицира приложените професионални изисквания или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото изискванията на МСУК 1.

j. изявление, че практикуващият професионален счетоводител спазва изискванията за независимост и другите етични изисквания на Кодекса на СМСЕС или други професионални изисквания, или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажиментите за изразяване на сигурност. В случай че практикуващият счетоводител не е професионален счетоводител, изявлението следва да идентифицира приложените професионални изисквания или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажиментите за изразяване на сигурност.

k. описание на отговорността на практикуващия професионален счетоводител, включително:

i. изявление, че ангажиментът е изпълнен в съответствие с МСАИС 3410 *Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове*; и

ii. съдържателно обобщение на извършената работа като база за заключението на практикуващия професионален счетоводител. В случай на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, правилното възприемане на естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури е важно за разбирането на заключението на практикуващия професионален счетоводител. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, обобщението на извършената работа следва да посочва, че:

- процедурите, изпълнени при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност се различават по своето естество и време на изпълнение и са с по-малък обхват в сравнение с процедурите при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност; и
- като следствие от това, нивото на сигурност, получавано в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност е значително по-ниско от сигурността, която би била получена, ако се изпълняваше ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност; (вж. параграфи А141–А143)

(м) заключението на практикуващия професионален счетоводител:

(i) при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, заключението следва да е изразено в положителна форма; или

(ii) при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, заключението следва да е изразено 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 отчетът за ПГ не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимите критерии.

(iii) Когато практикуващият професионален счетоводител изразява модифицирано заключение, докладът за изразяване на сигурност следва да съдържа:

а. раздел, който предоставя описание на въпроса или въпросите, предизвикали модификацията; и

б. раздел, който съдържа модифицираното заключение на практикуващия професионален счетоводител.

(н) подпис на практикуващия професионален счетоводител; (вж. параграф А144)

(о) дата на доклада за изразяване на сигурност. Докладът за изразяване на сигурност следва да е с дата, която е не по-рано от датата, на която:

i. практикуващият професионален счетоводител е получил доказателствата, върху които се базира заключението на практикуващия професионален счетоводител, включително доказателствата, че лицата с признати правомощия са потвърдили, че поемат отговорност за отчета за ПГ; и

ii. когато в съответствие с МСУК 1 или политиките или процедурите на фирмата се изисква преглед за качеството на ангажимента, прегледът за качеството на ангажимента е завършен.

(п) мястото в юрисдикцията, където практикуващият професионален счетоводител практикува.

Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси

76 Ако практикуващият професионален счетоводител счита за необходимо: (вж. параграфи А145–А151)

a. да привлече вниманието на предвидените потребители към въпрос, представен или оповестен в отчета за ПГ, който съгласно преценката на практикуващия професионален счетоводител е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на отчета за ПГ от страна на предвидените потребители (параграф за обръщане на внимание); или

b. да комуникира въпрос, различен от въпросите, представени или оповестени в отчета за ПГ, който съгласно преценката на практикуващия професионален счетоводител има отношение към разбирането от страна на предвидените потребители на ангажимента, отговорностите на практикуващия професионален

счетоводител или на доклада за изразяване на сигурност (параграф по други въпроси),

и това не е забранено от законодателството или нормативна разпоредба, практикуващият професионален счетоводител следва да направи това в подходящо озаглавен параграф в доклада за изразяване на сигурност, който ясно да посочва, че заключението на практикуващия професионален счетоводител по отношение на този въпрос не е модифицирано.

Други изисквания по отношение на комуникацията

77 Практикуващият професионален счетоводител следва да комуникира, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, с лицето(ата) с надзорни отговорности по отношение на отчета за ПГ следните въпроси, станали известни на практикуващия професионален счетоводител в хода на ангажимента, и следва да реши дали съществува отговорност да ги докладва на трета страна във или извън предприятието:

a. недостатъци във вътрешния контрол, които съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител са достатъчно важни, че да заслужават внимание;

b. идентифицирана измама или подозрения за измама; и

c. въпроси, касаещи идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, с изключение на случаите, когато тези въпроси са очевидно незначителни. (Вж. параграф А87)

***

Приложение и други пояснителни материали

Въведение

Ангажименти за изразяване на сигурност, обхващащи информация в допълнение към отчета за ПГ (Вж. параграф 3)

А1. В някои случаи, практикуващият професионален счетоводител може да изпълнява ангажимент за изразяване на сигурност върху доклад, съдържащ информация за ПГ, без обаче тази информация за ПГ да представлява отчет за ПГ, така както е дефиниран в параграф 14(м). В такива случаи, настоящият МСАИС може да осигури насоки за този ангажимент.

А2. Когато отчетът за ПГ представлява относително незначителна част от цялостната информация, обхванатa от заключението на практикуващия

професионален счетоводител, степента, в която настоящият МСАИС е уместен е въпрос на професионална преценка от страна на практикуващия професионален счетоводител при конкретните обстоятелства на ангажимента.

Ключови показатели за изпълнение, базирани на данни за ПГ (Вж. параграф 4(б))

А3. Пример за ключов показател за изпълнение, базиран на данни за ПГ, са средно претеглените емисии на километър за превозните средства, произведени от предприятието за определен период, който показател законодателството или нормативна разпоредба в някои юрисдикции изискват да бъде изчислен и оповестен.

Процедури при ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност и ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност (Вж. параграф 8)

А4. Някои процедури, които се изискват единствено по отношение на ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, могат въпреки това да са подходящи и при определени ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност. Например, макар получаването на разбиране за контролните дейности да не се изисква по отношение на ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност, в някои случаи, примерно, когато информацията се записва, обработва или отчита единствено в електронен вид, практикуващият професионален счетоводител може въпреки това да реши, че тестването на контролите и в тази връзка получаването на разбиране за съответните контролни дейности е необходимо при ангажимента за изразяване на ограничена степен на сигурност (вж. също параграф А90).

Независимост (Вж. параграфи 10, 15)

А5. Кодексът на СМСЕС излага *Международни стандарти за независимост*, установени от прилагането на концептуалната рамка спрямо заплахите за независимостта във връзка с тези ангажименти. Спазването на изискванията на фундаменталните принципи може потенциално да е застрашено от широк кръг обстоятелства. Много от заплахите попадат в следните категории:

- Личен интерес, например, неправомерна зависимост от общите възнаграждения от предприятието.
- Преглед на собствената работа, например, извършване на друга услуга за предприятието, която пряко засяга отчета за ПГ, като например участие в количественото изразяване на емисиите на предприятието.

- Застъпничество, например, действия в качеството на защитник или съветник от името на предприятието във връзка с тълкуването на приложимите критерии.
- Фамилиарност, например, случаи, при които член на екипа по ангажимента е в дългосрочна обвързаност или е близък или непосредствен член на семейството на служител на предприятието, който е в състояние да упражнява пряко и значително влияние върху изготвянето на отчета за ПГ.
- Сплашване, например, натиск за неправомерно намаляване обхвата на извършваната работа с цел понижаване на възнагражденията, или заплаха за отнемане на регистрацията на практикуващия професионален счетоводител от страна на регистрационен орган, свързан с отрасловата група на предприятието.

А6. В случаите, когато идентифицираните заплахи не са на приемливо ниво, Кодексът на СМСЕС изисква заплахите да бъдат адресирани, като се елиминират обстоятелствата, които създават заплахите, приложат се предпазни мерки за намаляване на заплахите до приемливо ниво или практикуващият професионален счетоводител се оттегли от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Местно законодателство или нормативна разпоредба и клаузи на схема за търговия с емисии (Вж. параграф 11)

А7. Местното законодателство или нормативна разпоредба или клаузите на схема за търговия с емисии биха могли: да съдържат изисквания в допълнение към изискванията на настоящия МСАИС; да изискват конкретни процедури да бъдат извършвани при всички ангажименти; или да изискват процедурите да бъдат осъществявани по конкретен начин. Например, местното законодателство или нормативна разпоредба или клаузите на схема за търговия с емисии биха могли да изискват практикуващият професионален счетоводител да докладва във формат, който не е в съответствие с настоящия МСАИС. Когато закон или нормативна разпоредба предписва формата или формулировките на доклада за изразяване на сигурност във вид, който значително се различава от настоящия МСАИС, и практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че допълнителни обяснения в доклада за изразяване на сигурност не биха могли да смекчат евентуални недоразумения, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли включването на изявление в доклада, че ангажиментът не е изпълнен в съответствие с настоящия МСАИС.

Определения

Емисии (Вж. параграф 14(е), Приложение 1)

А8. Емисиите от Обхват 1 може да включват горивни емисии от стационарни инсталации (от горивото, изгорено в стационарните съоръжения на предприятието, например, парни котли, инсинератори, двигатели или изгаряне във вид на факли), горивни емисии от подвижни инсталации (от горивото, изгорено в транспортните средства на предприятието, например, товарни автомобили, влакове, самолети и плавателни съдове), технологични емисии (от физични или химични процеси, например, производство на цимент, нефтохимични обработки и топене на алуминий), и неконтролируеми (дифузни) емисии (преднамерени и непреднамерени изпускания, например, течове от уплътнения и връзки на съоръжения и емисии от третиране на отпадни води, от шахти и охладителни кули).

А9. Почти всички предприятия купуват енергия във вид на електричество, топлинна енергия или пара; следователно, почти всички предприятия имат емисии от Обхват 2. Емисиите от Обхват 2 са непреки, тъй като емисиите, свързани примерно с електричеството, което предприятието закупува, възникват в електроцентралата, която е извън организационната граница на предприятието.

А10. Емисиите от Обхват 3 може да включват емисии, свързани примерно със: служебни пътувания на служителите; дейности, възложени на външни изпълнители; потребление на изкопаеми горива или електричество, необходими при употребата на продукцията на предприятието; добив и производство на материали, закупувани като суровини за процесите на предприятието; и транспортирането на закупените горива. Емисиите от Обхват 3 са разгледани допълнително в параграфи А31–А34.

Приспадане на емисии (Вж. параграфи 14(ж), 17(а)(iii), Приложение 1)

А11. В някои случаи, приспадането на емисии включва специфични за дадената юрисдикция кредити и квоти, за които няма установена връзка между количеството на емисиите, които критериите позволяват да бъде приспаднато и понижаването на емисиите, което може да настъпи в резултат на платени от предприятието парични суми или други предприети от него действия, за да може то да претендира за приспадане на емисии.

А12. Когато отчетът на предприятието за ПГ включва приспадане на емисии, което е в обхвата на ангажимента, изискванията на настоящия МСАИС са приложими съответно към приспадането на емисии (вж. също параграфи А135-А138).

Закупени компенсации (офсети) (Вж. параграф 14(р), Приложение 1)

А13. Когато предприятието закупува компенсация (офсет) от друго предприятие, това друго предприятие може да изразходва парите, получени от продажбата, за проекти за намаляване на емисиите (например, замяна на генерирането на енергия с помощта на изкопаеми горива с източници на възобновяема енергия или внедряване на мерки за енергийна ефективност), или за отстраняване на емисии от атмосферата (например, чрез засаждане и отглеждане на дървета, които иначе не биха били засадени и отгледани), или парите биха могли да са компенсация за непредприемането на действие, което иначе би било предприето (например, обезлесяване или влошаване състоянието на горите). В някои юрисдикции, компенсации (офсети) могат да се закупуват само ако намаляването на емисиите или увеличението на отстраняването вече са осъществени.

Отстраняване (Вж. параграф 14(т), Приложение 1)

А14. Отстраняването може да бъде осъществено посредством съхраняване на ПГ в геологически поглъщатели (например, под земята) или биологични поглъщатели (например, дървета). Когато отчетът за ПГ включва отстраняване на ПГ, които предприятието иначе би изпуснало в атмосферата, тези ПГ обикновено се отчитат в отчета за ПГ на брутна база, т.е. както източникът, така и поглъщателят получават количествен израз в отчета за ПГ. Когато отстраняването попада в обхвата на заключението на практикуващия професионален счетоводител, изискванията на настоящия МСАИС са съответно приложими спрямо това отстраняване.

Съществено съоръжение (Вж. параграфи 14(у), 31)

А15. С увеличаване на индивидуалния принос на дадено съоръжение към общия размер на емисиите, отчетени в отчета за ПГ, обикновено се увеличават и рисковете от съществени неправилни отчитания в отчета за ПГ. Практикуващият професионален счетоводител може да приложи процент към дадена база за сравнение като средство за идентифициране на съоръжения, които взети самостоятелно са съществени поради размера на емисиите си в сравнение с общата сума на емисиите, включени в отчета за ПГ. Идентифицирането на база за сравнение и определяне на процента, който да бъде приложен спрямо нея, включва упражняването на професионална преценка. Така например, практикуващият професионален счетоводител може да приеме, че съоръжения, надвишаващи 15% от общия производствен обем са съществени съоръжения. Съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител обаче, може да бъде решено, че при конкретните обстоятелства е подходящ по-висок или по-нисък процент. Случаят може да е такъв, когато например: налице е

малък брой съоръжения, нито едно от което не е под 15% от общия производствен обем, но съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител не всички съоръжения са съществени; или когато са налице известен брой съоръжения, които са много малко под 15% от общия производствен обем, но които съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител са съществени.

A16. Практикуващият професионален счетоводител може да идентифицира дадено съоръжение като съществено поради негова специфична характеристика или обстоятелства, които пораждат конкретни рискове от съществени неправилни отчитания. Например, дадено съоръжение може да използва различни процеси за събиране на информация или различни техники за количествено изразяване в сравнение с останалите съоръжения, да изисква използването на особено сложни или специализирани изчисления или да включва особено сложни или специализирани химични или физични процеси.

МСАИС 3000 (преработен) (Вж. параграфи 9, 15)

A17. МСАИС 3000 (преработен) съдържа изисквания, приложими по отношение на ангажименти за изразяване на сигурност (различни от одити и прегледи на историческа финансова информация), включително ангажименти в съответствие с настоящия МСАИС. В някои случаи, настоящият МСАИС може да включва допълнителни изисквания или материал за приложение във връзка с тези теми.

Приемане и продължаване на ангажимент

Компетентност (Вж. параграф 16(б))

A18. Компетентността в областта на ПГ може да включва:

- Общо разбиране за науката за климата, включително научните процеси, които свързват ПГ с измененията в климата.
- Разбиране относно това кои са предвидените потребители на информацията, съдържаща се в отчета на предприятието за ПГ, както и относно начина, по който те вероятно ще използват тази информация (вж. параграф A47).
- Разбиране, когато това е уместно, относно схемите за търговия с емисии и свързаните с тях пазарни механизми.
- Познания за приложимите закони и нормативни разпоредби, ако има такива, засягащи начина, по който предприятието би трябвало да отчита емисиите си; тези закони и нормативни разпоредби биха могли също да налагат примерно лимит върху емисиите на предприятието.

- Методологии за количествено изразяване и измерване на ПГ, включително свързаната с това научна несигурност и несигурността във връзка с приблизителните оценки, както и съществуващите алтернативни методологии.
- Познания за приложимите критерии, включително, например:
  - идентифициране на подходящи емисионни фактори;
  - идентифициране на тези аспекти на критериите, които изискват изготвянето на съществени или чувствителни приблизителни оценки или прилагането на съществени преценки;
  - методите, използвани за определяне на организационните граници, т.е. предприятията, чиито емисии трябва да бъдат включени в отчета за ПГ;
  - кое приспадане на емисии се разрешава да бъде включено в отчета на предприятието за ПГ.

A19. Сложността на ангажиментите за изразяване на сигурност относно отчет за ПГ е различна. В някои случаи, ангажиментът може да е относително прост, например, когато предприятието няма емисии от Обхват 1 и отчита само емисии от Обхват 2, използвайки емисионен фактор, посочен в нормативна разпоредба и прилаган спрямо консумацията на електроенергия в един обект. В този случай, ангажиментът може в голяма степен да се фокусира върху системата, използвана за документиране и обработка на числата за консумация на електроенергия, идентифицирани във фактурите, и математическото прилагане на посочения емисионен фактор. Когато обаче ангажиментът е относително сложен, вероятно той ще изисква специална компетентност в областта на количественото изразяване и отчитане на емисиите. Конкретните области на експертни знания и умения, които може да имат отношение към въпроса в такива случаи включват:

Експертни знания и умения в областта на информационните технологии

- Разбиране за това как се генерира информацията за емисиите, включително как данните в отчета за ПГ се инициират, записват, обработват, при необходимост коригират, съпоставят и отчитат.

Научни и инженерни експертни знания и умения

- Картографиране на потока материали на различните етапи от производствения процес и на съпътстващите процеси, които генерират емисии, включително идентифициране на подходящите точки, в които се събира информацията за източниците. Това може да е особено важно, когато се разглежда

въпросът дали предприятието е направило пълна идентификация на източниците на емисии.

- Анализиране на химичните и физични връзки между входящи материали, процеси и продукция, както и на взаимовръзката между емисиите и други променливи. Способността да се разбират и анализират тези взаимовръзки често ще бъде от важно значение при разработване на аналитичните процедури.
- Идентифициране на влиянието на несигурността върху отчета за ПГ.
- Познания за политиката и процедурите на контрол върху качеството, внедрени в изпитателните лаборатории, независимо дали вътрешни или външни.
- Опит с конкретни отрасли и свързаните с тях процеси на генериране или отстраняване на емисии. Процедурите за количествено изразяване на емисиите от Обхват 1 се различават значително в зависимост от засегнатите отрасли и процеси, например, естеството на електролитните процеси в производството на алуминий; процесите на изгаряне в производството на електроенергия с помощта на изкопаеми горива; и химичните процеси в производството на цимент са изцяло различни.
- Функционирането на физически сензори и други методи за количествено изразяване и избора на подходящи емисионни фактори.

Обхват на отчета за ПГ и ангажимента (Вж. параграф 17(а))

A20. Примерите за обстоятелства, при които причините за изключване на известни източници на емисии от отчета за ПГ, или за изключване на оповестени източници на емисии от ангажимента, може да не са разумни при конкретните обстоятелства, включват случаи, при които:

- Предприятието има съществени емисии от Обхват 1, но в отчета за ПГ включва само емисии от Обхват 2.
- Предприятието е част от по-голямо юридическо лице, което има съществени емисии, които не са отчетени поради начина, по който е била определена организационната граница, когато е вероятно това да заблуди предвидените потребители.
- Емисиите, върху които докладва практикуващият професионален счетоводител представляват само малка част от общите емисии, включени в отчета за ПГ.

Определяне уместността на предмета (Вж. параграф 15)

А21. МСАИС 3000 (преработен) изисква практикуващият професионален счетоводител да определи дали съответният предмет е подходящ.[13] В случая на отчет за ПГ, емисиите на предприятието (и когато е приложимо – отстраняването и приспадането на емисии) представляват съответния предмет на ангажимента. Този съответен предмет ще бъде уместен, ако, наред с останалото, емисиите на предприятието могат да бъдат количествено изразявани по последователен начин с помощта на подходящи критерии.[14]

А22. Източниците на ПГ биха могли да бъдат количествено изразявани посредством:

(а) пряко измерване (или пряко текущо наблюдение) на концентрацията и дебита на ПГ като се използва непрекъснато текущо наблюдение на емисиите или периодични извадки; или

d. измерване на дейност-заместител, например, консумацията на гориво, и изчисляване на емисиите с помощта например на уравнения на масовия баланс,[15] емисионни фактори, специфични за предприятието или средни емисионни фактори за даден регион, източник, отрасъл или процес.

Определяне уместността на критериите

Конкретно разработени и установени критерии (Вж. параграф 17(б))

А23. Подходящите критерии имат следните характеристики: уместност, пълнота, надеждност, неутралност и разбираемост. Критериите биха могли да са „конкретно разработени" или „установени", например въплътени в закон или нормативна разпоредба, или издадени от оторизирани или признати организации на експерти, които следват прозрачна регламентирана процедура.[16] Макар да може да се предполага, че критериите, установени от регулаторен орган са уместни, когато този регулаторен орган е предвиденият потребител, някои установени критерии може да са разработени със специална цел и да са неподходящи за прилагане при други обстоятелства. Например, разработени от регулаторен орган критерии, които съдържат емисионни фактори за конкретен регион, може да дадат подвеждаща информация,

---

13 МСАИС 3000 (преработен), параграф 24 (б)(i)

14 МСАИС 3000 (преработен) , параграф 24 (б)(ii)

15 Т.е. уравняване на количеството вещество, влизащо и излизащо от дефинирана граница, например, количеството въглерод в горива на базата на хидровъглерод, влизащо в устройство за изгаряне се равнява на количеството въглерод, излизащо от устройството във вид на въглероден диоксид.

16 МСАИС 3000 (преработен), параграфи А45- А48

ако се използват по отношение на емисии в друг регион; или критерии, които са разработени единствено за докладване относно конкретни регулаторни аспекти на емисиите може да са неподходящи за докладване до предвидени потребители, различни от регулаторния орган, който е установил критериите.

А24. Конкретно разработените критерии може да са подходящи, когато например предприятието има много специализирано оборудване или обобщава информация за емисии от различни юрисдикции, когато установените критерии, използвани в тези юрисдикции се различават. Може да е необходимо специално внимание когато се оценява неутралността и други характеристики на конкретно разработени критерии, особено ако те не са базирани по същество върху установени критерии, използвани по принцип в отрасъла или региона на предприятието или ако не са в съответствие с подобни критерии.

А25. Критериите биха могли да включват установени критерии, допълнени от оповестявания в пояснителните приложения към отчета за ПГ на конкретни граници, методи, предположения, емисионни фактори, и т.н. В някои случаи, установените критерии може да не са подходящи, дори когато са допълнени от оповестявания в пояснителните приложения към отчета за ПГ, например, когато не обхващат въпросите, отбелязани в параграф 17(б).

А26. Следва да се отбележи, че уместността на критериите не се влияе от степента на сигурност, т.е. ако те не са подходящи за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, то те не са подходящи и за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, и обратно.

Дейности, включени в организационната граница на предприятието (Вж. параграфи 17(б)(i), 23(б)(i), 34(ж))

А27. Определянето кои дейности, притежавани или контролирани от предприятието, да бъдат включени в отчета на предприятието за ПГ е известно като определяне на организационната граница на предприятието. В някои случаи, законодателството или нормативна разпоредба дефинират границите на предприятието за отчитане на емисиите от ПГ за регулаторни цели. В други случаи е възможно приложимите критерии да позволяват избор между различни методи за определяне на организационната граница на предприятието, например, критериите могат да позволяват избор между подход, който привежда в съответствие отчета на предприятието за ПГ с неговия финансов отчет и друг подход, който третира примерно съвместните или асоциирани предприятия по различен начин. Определянето на организационната граница на предприятието може да изисква анализ на сложни организационни структури, като например, съвместни предприятия, сдружения или тръстове и сложни или необичайни договорни

взаимовръзки. Например, дадено съоръжение може да е притежавано от една страна, експлоатирано от друга и да обработва материали единствено за трета страна.

А28. Определянето на организационната граница на предприятието се различава от това, което някои критерии описват като определяне на „оперативната граница" на предприятието. Оперативната граница се отнася до това кои категории емисии от Обхват 1, 2 и 3 ще бъдат включени в отчета за ПГ и се определя след като бъде определена организационната граница.

Подходящи оповестявания (Вж. параграфи 17(б)(iv), 73(г))

А29. При режими за регулаторни оповестявания, оповестяванията, посочени в съответния закон или нормативна разпоредба, са подходящи за отчитане пред регулаторния орган. Оповестяванията в отчета за ПГ по въпроси като посочените по-долу може да са необходими в ситуации на доброволно отчитане, за да могат предвидените потребители да разберат съществените преценки, направени при изготвяне на отчета за ПГ:

(а) Кои дейности са включени в организационната граница на предприятието и използваният за определяне на тази граница метод, в случай че приложимите критерии позволяват избор между различни методи (вж. параграфи А27–А28);

е. Избраните съществени методи за количествено изразяване и отчетни политики, включително:

i. метода, използван да определяне на това кои емисии от Обхват 1 и Обхват 2 са били включени в отчета за ПГ (вж. параграф А30);

ii. всички съществени интерпретации, направени при използването на приложимите критерии при конкретните обстоятелства на предприятието, включително източници на данните и, когато е разрешен избор между различни методи или са използвани специфични за предприятието методи, оповестяване относно използвания метод и обосновката за използването му; и

iii. как предприятието определя дали предходно отчетени емисии следва да бъдат преизчислени.

f. Категоризацията на емисиите в отчета за ПГ. Както е отбелязано в параграф А14, когато отчетът за ПГ включва отстраняване на ПГ, които предприятието иначе би изпуснало в атмосферата, както емисиите, така и отстраняването, обикновено се отчитат в отчета за ПГ на брутна база, т.е. както източникът, така и поглъщателят се изразяват количествено в отчета за ПГ;

g. Изявление относно елементите на несигурност, отнасящи се до количественото изразяване на емисиите от страна на предприятието, включително: причините за тях; как са били адресирани; влиянието им върху отчета за ПГ; и когато отчетът за ПГ включва емисии от Обхват 3, обяснение относно: (вж. параграфи А31–А34)

   i. естеството на емисиите от Обхват 3, включително, че не е практически приложимо предприятието да включи всички емисии от Обхват 3 в отчета си за ПГ; и

   ii. базата за избор на тези източници на емисии от Обхват 3, които са били включени; и

h. Промени, ако има такива, по отношение на въпросите, посочени в настоящия параграф или по отношение на всякакви други въпроси, които засягат съществено съпоставимостта на отчета за ПГ с предходен(ни) период(и) или базова година.

Емисии от Обхват 1 и Обхват 2

А30. Обикновено критериите изискват всички съществени емисии от Обхват 1, Обхват 2 или както от Обхват 1, така и от Обхват 2, да бъдат включени в отчета за ПГ. Когато някои емисии от Обхват 1 или Обхват 2 са били изключени, важно е пояснителните приложения към отчета за ПГ да оповестяват базата за определяне кои емисии са включени и кои изключени, особено ако е малко вероятно емисиите, които са включени да са най-големите сред тези, за които предприятието носи отговорност.

Емисии от Обхват 3

А31. Макар някои критерии да изискват отчитането на конкретни емисии от Обхват 3, по-често срещано е включването на емисии от Обхват 3 да е въпрос на избор, тъй като би било практически неприложимо за почти всяко предприятие да направи опит да изрази количествено пълния мащаб на непреките си емисии, доколкото това включва всички източници, както нагоре, така и надолу, по веригата на доставките на предприятието. По отношение на някои предприятия, отчитането на конкретни категории емисии от Обхват 3 осигурява важна информация за предвидените потребители, например, когато емисиите на предприятието от Обхват 3 са значително по-големи от емисиите му от Обхват 1 и Обхват 2, какъвто може да е случаят с много предприятия от сектора на комуналните услуги. В такива случаи, практикуващият професионален счетоводител може да счете за нецелесъобразно да изпълнява ангажимент за изразяване на сигурност, ако съществени емисии от Обхват 3 не са включени в отчета за ПГ.

А32. Когато някои източници на емисии от Обхват 3 са били включени в отчета за ПГ, важно е базата за избор кои източници да бъдат включени да е разумна, особено ако е малко вероятно източниците, които са включени да са най-големите сред тези, за които предприятието носи отговорност.

А33. В някои случаи, изходните данни, използвани за количествено изразяване на емисиите от Обхват 3, може да се съхраняват от предприятието. Например, предприятието може да води подробни регистри като база за количествено изразяване на емисиите, свързани с пътуванията по въздух на служителите. В други случаи, изходните данни, използвани за количествено изразяване на емисиите от Обхват 3 може да се съхраняват в добре контролиран и достъпен източник извън предприятието. Когато случаят не е такъв обаче, може да е малко вероятно практикуващият професионален счетоводител да е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства по отношение на подобни емисии от Обхват 3. В такива случаи, може да е целесъобразно тези източници на емисии от Обхват 3 да бъдат изключени от ангажимента.

А34. Може да е целесъобразно също така емисии от Обхват 3 да бъдат изключени от ангажимента, когато използваните методи за количествено изразяване са силно зависими от приблизително оценяване и водят до висока степен на несигурност в отчетените емисии. Така например, разнообразните методи за количествено изразяване на емисиите, свързани с пътуване по въздуха може да дадат значително разминаващи се количествени изрази дори когато се използват едни и същи изходни данни. Ако такива източници на емисии от Обхват 3 са включени в ангажимента, важно е използваните методи за количествено изразяване да бъдат избрани обективно и да бъдат изцяло описани заедно с елементите на несигурност, съпътстващи тяхното използване.

Отговорността на предприятието за изготвяне на отчета за ПГ (Вж. параграфи 17(в)(ii), 76(г))

А35. Както е отбелязано в параграф А70, при някои ангажименти опасенията във връзка със състоянието и надеждността на регистрите на предприятието могат да накарат практикуващия професионален счетоводител да достигне до заключение, че е малко вероятно да са налице достатъчни и уместни доказателства, които да подкрепят немодифицирано заключение върху отчета за ПГ. Това може да се случи, когато предприятието има малък опит с изготвянето на отчет за ПГ. При такива обстоятелства, може да е по-подходящо количественото изразяване и отчитането на емисиите да бъде обект на ангажимент за договорени процедури или ангажимент за консултиране в подготовка за ангажимент за изразяване на сигурност в по-късен период.

Кой е разработил критериите (Вж. параграф 17(в)(iii))

А36. Когато отчетът за ПГ е бил изготвен за режим за регулаторно оповестяване или схема за търговия с емисии, при които приложимите критерии и формата на отчитане са зададени, вероятно от обстоятелствата, съпътстващи ангажимента, ще е очевидно, че регулаторният орган или организацията, отговаряща за схемата са разработили критериите. При ситуации, обаче, в които става въпрос за доброволно отчитане, може да не е ясно кой е разработил критериите, освен ако това не е посочено в пояснителните приложения към отчета за ПГ.

Изменение на условията на ангажимента (Вж. параграфи 15, 18)

А37. МСАИС 3000 (преработен) изисква практикуващият професионален счетоводител да не се съгласява с промяна в условията на ангажимента, когато за това няма разумно обяснение.[17] Искане за промяна на обхвата на ангажимента може да е лишено от разумно обяснение, когато например, искането за изключване на определени източници на емисии от обхвата на ангажимента е направено поради вероятността заключението на практикуващия професионален счетоводител да бъде модифицирано.

Планиране (Вж. параграф 19)

А38. При определяне на цялостната стратегия за ангажимента, може да е целесъобразно да бъде взет под внимание акцентът, поставен върху различни аспекти на разработването и внедряването на информационната система за ПГ. Така например, в някои случаи предприятието може да се е отнасяло особено сериозно към необходимостта от адекватен вътрешен контрол за гарантиране надеждността на отчитаната информация, докато в други случаи предприятието може да се е фокусирало в по-голяма степен върху прецизното определяне на научните, оперативни или технически характеристики на информацията, която трябва да бъде събрана.

А39. По-малките или по-малко сложни ангажименти (вж. параграф А19) биха могли да бъдат изпълнявани от много малък екип по ангажимента. При по-малък екип по ангажимента, координацията и комуникацията между членовете на екипа е улеснена. Определянето на цялостната стратегия на ангажимента при по-малък ангажимент, или при по-малко сложен ангажимент, не е необходимо да бъде сложно или времеемко начинание. Така например, кратък меморандум, основаващ се на обсъждане с предприятието, може да служи за документирана стратегия на ангажимента, стига да обхваща въпросите, отбелязани в параграф 19.

[17] МСАИС 3000 (преработен), параграф 29

А40. Практикуващият професионален счетоводител може да реши да обсъди с предприятието елементи на планирането, когато определя обхвата на ангажимента или за да улесни изпълнението и управлението на ангажимента (например, за да координира някои от планираните процедури с работата на персонала на предприятието). Независимо, че тези дискусии се провеждат често, цялостната стратегия на ангажимента и планът на ангажимента остават отговорност на практикуващия професионален счетоводител. Когато се обсъждат въпроси, включени в цялостната стратегия на ангажимента или в плана на ангажимента, е необходимо да се внимава да не се компрометира ефикасността на ангажимента. Така например, обсъждането на естеството и времето на изпълнение на детайлните процедури с предприятието може да компрометира ефикасността на ангажимента като направи процедурите твърде предвидими.

А41. Изпълнението на ангажимента за изразяване на сигурност е процес, изискващ повторение на определени стъпки. Докато практикуващият професионален счетоводител изпълнява планираните процедури, получените доказателства могат да накарат практикуващия професионален счетоводител да измени естеството, времето на изпълнение или обхвата на други планирани процедури. В някои случаи, на практикуващия професионален счетоводител може да стане известна информация, различаваща се значително от тази, която е била очаквана на по-ранен етап от ангажимента. Така например, възможно е системните грешки, открити при изпълнение на процедури на място в избрани съоръжения, да сочат, че е необходимо да бъдат посетени допълнителни съоръжения.

Планиране използването на експерт на практикуващия професионален счетоводител или на друг практикуващ професионален счетоводител (Вж. параграф 19(д))

А42. Ангажиментът може да бъде изпълняван от мултидисциплинарен екип, включващ един или повече експерти, особено при относително сложни ангажименти, когато е вероятно да се изисква специална компетентност в областта на количественото изразяване и отчитането на емисиите (вж. параграф А19). МСАИС 3000 (преработен) съдържа редица изисквания във връзка с използването на работата на експерт, които могат да бъдат взети под внимание на етапа на планиране, когато се установява естеството, времето на изпълнение и обхвата на ресурсите, необходими за изпълнението на ангажимента.[18]

А43. Работата на друг практикуващ професионален счетоводител може да бъде използвана във връзка, примерно, с фабрика или друг вид

[18] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 45(в), 52 и 54

съоръжение с отдалечено местоположение; дъщерно предприятие, подразделение или клон в чуждестранна юрисдикция; или съвместно или асоциирано предприятие. Уместните съображения, когато екипът по ангажимента планира да поиска друг практикуващ професионален счетоводител да извърши работа във връзка с информация, която ще бъде включена в отчета за ПГ, биха могли да включват:

- Дали другият практикуващ професионален счетоводител разбира и спазва етичните изисквания, имащи отношение към ангажимента, и по-специално дали е независим.
- Професионалната компетентност на другия практикуващ професионален счетоводител
- Степента на участие на екипа по ангажимента в работата на другия практикуващ професионален счетоводител.
- Дали другият практикуващ професионален счетоводител осъществява дейност в регулаторна среда, която упражнява активен надзор над този практикуващ професионален счетоводител.

Ниво на същественост при планиране и изпълнение на ангажимента

Определяне на нивото на същественост при планиране на ангажимента (Вж. параграфи 20–21)

A44. Критериите могат да разглеждат концепцията за ниво на същественост в контекста на изготвянето и представянето на отчета за ПГ. Макар да е възможно критериите да разглеждат нивото на същественост по различен начин, концепцията за ниво на същественост по принцип включва:

- Счита се, че неправилните отчитания, включително пропуските, са съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, разгледани самостоятелно или като съвкупност, оказват влияние върху съответните решения на потребителите, вземани въз основа на отчета за ПГ;
- Преценките относно нивото на същественост се правят в светлината на съпътстващите обстоятелства и са повлияни от размера, или естеството на неправилното отчитане, или от комбинация от двете; и
- Преценките относно въпроси, които са съществени за предвидените потребители на отчета за ПГ се базират на отчитане на общите информационни потребности 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.

A45. Подобно разглеждане, в случай че е включено в приложимите критерии, осигурява референтна рамка за практикуващия професионален счетоводител при определяне на нивото на същественост за ангажимента. Ако приложимите критерии не включват разглеждане на концепцията за ниво на същественост, характеристиките, посочени по-горе, осигуряват на практикуващия професионален счетоводител подобна референтна рамка.

A46. Определянето от страна на практикуващия професионален счетоводител на нивото на същественост е въпрос на професионална преценка и се влияе от разбирането на практикуващия професионален счетоводител за общите информационни потребности на предвидените потребители като група. В този контекст, практикуващият професионален счетоводител логично би приел, че предвидените потребители:

(a) разполагат с разумни познания за дейностите, свързани с ПГ и са готови да проучат информацията, съдържаща се в отчета за ПГ с разумно отношение;

i. разбират, че отчетът за ПГ е изготвен и гарантиран до определени нива на същественост и са запознати с концепциите за нивото на същественост, съдържащи се в приложимите критерии;

j. разбират, че количественото изразяване на емисиите предполага елементи на несигурност (вж. параграфи A54–A59); и

k. вземат разумни решения на базата на информацията в отчета за ПГ.

A47. Предвидените потребители и техните информационни потребности биха могли да включват, например:

- Инвеститори и други заинтересовани лица, например, доставчици, клиенти, служители, както и по-широката общественост, когато става въпрос за доброволни оповестявания. Техните информационни потребности биха могли да се отнасят до решения за покупка или продажба на дял в собствеността на предприятието; кредитиране, търговия или наемане на работа в предприятието; или представяне на изявления пред предприятието или други лица, например, политици.

- Пазарни участници, когато става въпрос за схема за търговия с емисии, като е възможно информационните потребности на тези пазарни участници да са свързани с решения относно търгуването

на прехвърляеми инструменти (например, разрешителни, кредити или квоти), създадени от тази схема, или налагането на глоби, или други санкции на базата на превишението на емисиите.

- Регулаторни органи и лица, отговорни за политиката, когато става въпрос за режим за регулаторно оповестяване. Възможно е техните информационни потребности да са свързани с текущо наблюдение за спазване на изискванията на режима за оповестяване и с широк кръг решения относно държавната политика във връзка със смекчаване на ефектите от измененията в климата и адаптиране към тях, обикновено базирани на обобщена информация.
- Ръководството и лицата, натоварени с общото управление на предприятието, които използват информацията за емисиите за вземане на стратегически и оперативни решения, например, избор между алтернативни технологии и решения за инвестиции или излизане от инвестиции, евентуално в очакване на режим за регулаторно оповестяване, или влизане в схема за търговия с емисии.

Практикуващият професионален счетоводител може да не е в състояние да идентифицира всички лица, които ще се запознаят с доклада за изразяване на сигурност, особено когато голям брой лица имат достъп до него. В такива случаи, особено когато е вероятно евентуалните потребители да имат широк диапазон от интереси по отношение на емисиите, предвидените потребители могат да бъдат ограничени до основните заинтересовани лица със значителни и общи интереси. Предвидените потребители могат да бъдат идентифицирани по различен начин, например, чрез договореност между практикуващия професионален счетоводител и ангажиращата страна, или от законодателството или нормативна разпоредба.

A48. Преценките във връзка с нивото на същественост се правят в светлината на съпътстващите обстоятелства и се влияят както от количествени, така и от качествени фактори. Следва обаче да се отбележи, че решенията относно нивото на същественост не се влияят от степента на сигурност, т.е. нивото на същественост по отношение на ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност е същото, както при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.

A49. При определяне нивото на същественост, често като отправна точка даден процент се прилага по отношение на избрана база за сравнение. Факторите, които биха могли да окажат влияние върху идентифицирането на подходяща база за сравнение и процент включват:

- Елементите, включени в отчета за ПГ (например, емисии от Обхват 1, Обхват 2 или Обхват 3, приспадане на емисии, отстранявания). База за сравнение, която може да е подходяща в

зависимост от конкретните обстоятелства са брутните отчетени емисии, т.е. общата сума на отчетени емисии от Обхват 1, Обхват 2 и Обхват 3 преди приспаднатите или отстранени емисии да бъдат извадени. Нивото на същественост се отнася до емисиите, обхванати от заключението на практикуващия професионален счетоводител. Ето защо когато заключението на практикуващия професионален счетоводител не обхваща целия отчет за ПГ, нивото на същественост се определя само по отношение на тази част от отчета за ПГ, която е обхваната от заключението на практикуващия професионален счетоводител, така сякаш тази част представлява отчетът за ПГ.

- Количеството на конкретен вид емисия или естеството на конкретно оповестяване. В някои случаи, съществуват определени видове емисии или оповестявания, за които неправилни отчитания в по-малък или по-голям размер от нивото на същественост по отношение на отчета за ПГ в неговата цялост са приемливи. Така например, практикуващият професионален счетоводител може да счете за целесъобразно да определи по-ниско или по-високо ниво на същественост по отношение на емисиите от определена юрисдикция или от конкретен газ, обхват или съоръжение.

- Начинът, по който отчетът за ПГ представя уместната информация, например, когато съдържа сравнение на емисиите с предходен(ни) период(и), базова година или „горна граница", в които случаи определянето на нивото на същественост във връзка със сравнителната информация може да е уместно съображение. Когато става въпрос за „горна граница", нивото на същественост може да бъде определено във връзка с разпределението на тази горна граница от страна на предприятието, ако е по-ниска от отчетените емисии.

- Относителната волатилност на емисиите. Например, ако емисиите варират значително в отделните периоди, може да е целесъобразно нивото на същественост да бъде определено в долния край на диапазона на колебанията, дори ако в текущия период е по-високо.

- Изискванията на приложимите критерии. В някои случаи, е възможно приложимите критерии да задават праг за точност и да се позовават на него като ниво на същественост. Така например, критериите могат да посочват очакване, че емисиите се измерват с помощта на обусловен процент като „праг на същественост". Когато случаят е такъв, прагът, зададен от критериите, предоставя референтна рамка за практикуващият професионален

счетоводител при определяне нивото на същественост за ангажимента.

А50. Качествените фактори могат да включват:

- Източниците на емисии.
- Видовете газове.
- Контекста, в който ще се използва информацията от отчета за ПГ (например, дали информацията е предназначена да бъде използвана в схема за търговия с емисии, предназначена е за подаване пред регулаторен орган, или за включване в широко разпространяван доклад за устойчиво развитие); както и видовете решения, които предвидените потребители вероятно ще вземат.
- Дали съществуват един или повече видове емисии, върху които вниманието на предвидените потребители проявява тенденция да се фокусира, например, газове, които освен че допринасят за изменения в климата, водят и до изтъняване на озоновия слой.
- Естеството на предприятието, неговата стратегия по отношение на измененията в климата и напредъка му по пътя към постигане на свързаните с това цели.
- Отрасъла и икономическата и регулаторна среда, в която функционира предприятието.

Преразглеждане в хода на ангажимента (Вж. параграф 22)

А51. Може да е необходимо нивото на същественост да бъде преразгледано в резултат на промяна в обстоятелствата по време на ангажимента (например, освобождаване от важна част от бизнеса на предприятието), нова информация, или промяна в разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и неговата дейност в резултат на изпълнение на процедурите. Така например, по време на ангажимента може да стане очевидно, че е вероятно действителните емисии да се различават значително от тези, използвани първоначално за определяне нивото на същественост. В случай че в хода на ангажимента практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че е целесъобразно по-ниско ниво на същественост по отношение на отчета за ПГ (и ако е приложимо – нивото или нивата на същественост по отношение на конкретни видове емисии или оповестявания), отколкото това, което е било определено първоначално, може да е необходимо нивото на същественост на изпълнението, както и естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните процедури да бъдат преразгледани.

Разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително вътрешния контрол на предприятието, и идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграфи 23–26)

А52. Практикуващият професионален счетоводител използва професионална преценка, за да определи степента на разбиране и естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, които са необходими за получаване на разумна или ограничена, в зависимост от обстоятелствата, степен на сигурност. Основното съображение на практикуващия професионален счетоводител е дали полученото разбиране, както и идентифицирането и оценяването на рисковете, са достатъчни, за да бъдат изпълнени целите, посочени в настоящия МСАИС. Задълбочеността на разбирането, което се изисква от практикуващия професионален счетоводител е по-малка от тази, притежавана от ръководството при управлението на предприятието и както задълбочеността на разбирането, така и естеството, времето на изпълнение и обхватът на процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания са по-малки по отношение на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, в сравнение с ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

А53. Получаването на разбиране, както и идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, е процес, изискващ повторение на определени стъпки. Процедурите за получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания не осигуряват сами по себе си достатъчни и уместни доказателства, върху които да се базира заключението за изразяване на сигурност.

Несигурност (Вж. параграфи 23(б)(i)в, 76(д))

А54. Процесът на количествено изразяване на ПГ в редки случаи може да е 100% точен, поради това, че:

(а) *Научна несигурност*: Тя възниква поради непълното научно познание относно измерването на ПГ. Така например, степента на улавяне и отвеждане на ПГ в биологични поглъщатели и стойностите на „потенциала за глобално затопляне", използвани за комбиниране на емисии от различни газове и тяхното отчитане като еквивалент на въглероден диоксид, са предмет на непълно научно познание. Степента, в която научната несигурност влияе върху количественото изразяване на отчетените емисии е извън контрола на предприятието. Потенциалът обаче научната

несигурност за доведе до неразумни колебания в отчетените емисии може да бъде неутрализиран чрез използването на критерии, задаващи определени научни предположения, които да бъдат използвани при изготвяне на отчета за ПГ, или конкретни фактори, които въплъщават тези предположения; и

(б) *Несигурност, свързана с приблизителното оценяване (или с измерването)*: Тя възниква от процесите на измерване и изчисляване, които се използват за количествено изразяване на емисиите в границите на съществуващото научно познание. Несигурността, свързана с приблизителното оценяване може да се отнася до данните, върху които се базира дадена приблизителна оценка (например, може да се отнася до несигурност, вътрешноприсъща на използваните инструменти за измерване), или метода, включително когато е приложимо и модела, използвани за изготвяне на приблизителната оценка (известни понякога съответно като несигурност на параметрите или модела). Степента на несигурността, свързана с приблизителното оценяване често може да бъде контролирана от предприятието. Намаляването на степента на несигурност, свързана с приблизителното оценяване може да изисква по-големи разходи.

A55. Фактът, че количественото изразяване на емисиите на предприятието е обект на несигурност не означава, че емисиите на предприятието не са уместни като предмет. Например, възможно е приложимите критерии да изискват емисиите от Обхват 2 от електроенергия да бъдат изчислени чрез прилагане на предписан емисионен фактор към броя киловатчаса консумирана енергия. Предписаният емисионен фактор ще се базира на предположения и модели, които могат да не се окажат оправдани при всякакви обстоятелства. Дотолкова обаче, доколкото предположенията и моделите са разумни за конкретните обстоятелства и са адекватно оповестени, информацията в отчета за ПГ обикновено ще е в състояние да бъде обект на ангажимент за изразяване на сигурност.

A56. В контраст на ситуацията, описана в параграф A55, е количественото изразяване в съответствие с критерии, които използват предположения и модели, базирани на индивидуалните обстоятелства, свързани с предприятието. Използването на специфични за предприятието модели и предположения вероятно ще доведе до по-точно количествено изразяване, отколкото използването примерно на усреднени за даден отрасъл емисионни фактори; вероятно това ще въведе и допълнителни рискове от съществени неправилни отчитания във връзка с това как се е стигнало до специфичните за предприятието модели и предположения. Както е отбелязано в параграф A55, дотолкова, доколкото предположенията и моделите са разумни за конкретните обстоятелства

и са адекватно оповестени, информацията в отчета за ПГ обикновено ще е в състояние да бъде обект на ангажимент за изразяване на сигурност.

А57. В някои случаи обаче, практикуващият професионален счетоводител може да реши, че не е подходящо да изпълнява ангажимент за изразяване на сигурност, в случай че влиянието на несигурността върху информацията в отчета за ПГ е много силно. Такъв може да е случаят, например, когато значителен дял от отчетените емисии на предприятието е от неконтролируеми (дифузни) източници (вж. параграф А8), които не се наблюдават текущо и методите за приблизително оценяване не са достатъчно усъвършенствани или когато значителен дял от отчетените от предприятието отстранявания могат да бъдат отнесени към биологични поглъщатели. Следва да се отбележи, че решенията дали да се изпълнява ангажимент за изразяване на сигурност при такива обстоятелства, не се влияят от степента на изразяване на сигурност, т.е., ако не е подходящо за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, то не е подходящо и за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, и обратно.

А58. Разглеждане в пояснителните приложения към отчета за ПГ на естеството, причините и последствията от елементите на несигурност, които оказват влияние върху отчета на предприятието за ПГ, привлича вниманието на предвидените потребители към несигурността, свързана с количественото изразяване на емисиите. Това може да е особено важно, когато предвидените потребители не са определяли критериите, които да бъдат използвани. Така например, отчет за ПГ може да е на разположение на широк кръг потребители, независимо че използваните критерии са били разработени за конкретна регулаторна цел.

А59. Поради това че несигурността е съществена характеристика на всички отчети за ПГ, параграф 76(д) изисква тя да бъде посочена в доклада за изразяване на сигурност, независимо какви оповестявания, ако има такива, са били включени в пояснителните приложения към отчета за ПГ.[19]

Предприятието и средата, в която то функционира

Прекъсване на дейността (Вж. параграф 23(б)(iii))

А60. Прекъсването на дейността може да включва аварии, например, преустановяване на дейността, което може да възникне неочаквано или да е планирано, например, като част от график за поддръжка. В някои случаи, естеството на дейността може да включва периодични прекъсвания, например, когато съоръжението се използва само в периоди на върхово натоварване.

[19] Вж. също МСАИС 3000 (преработен), параграф 69(д).

Цели и стратегия във връзка с измененията в климата (Вж. параграф 23(д))

А61. Вземането под внимание на стратегията на предприятието във връзка с измененията в климата, ако има такава, и свързаните с нея икономически, регулаторни, физически и репутационни рискове, може да помогне на практикуващия професионален счетоводител да идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания. Така например, ако предприятието е поело ангажимент да стане въглеродно неутрално, това би могло да предостави стимул за занижено отчитане на емисиите, така че целевият показател да изглежда достигнат в рамките на декларирания срок. И обратно, ако предприятието очаква да бъде обект на регулирана схема за търговия с емисии в бъдеще, това би могло да предостави стимул междувременно да отчете завишени емисии, за да повиши шансовете си да получи по-голяма квота при стартиране на схемата.

Процедури за получаване на разбиране и идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 24)

А62. Макар от практикуващия професионален счетоводител да се изисква да изпълни всички процедури по параграф 24 в хода на получаване на необходимото разбиране за предприятието, от практикуващия професионален счетоводител не се изисква да изпълни всички тях по отношение на всеки един аспект от това разбиране.

Аналитични процедури за получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 24(б))

А63. Аналитичните процедури, изпълнявани с цел получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, могат да идентифицират аспекти на предприятието, които не са били известни на практикуващия професионален счетоводител, и които биха могли да го подпомогнат при оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, за да се осигури база за разработване и въвеждане на процедури в отговор на оценените рискове. Възможно е аналитичните процедури да включват примерно, съпоставяне на емисиите на ПГ от различни съоръжения с количествените данни за производството от тези съоръжения.

А64. Аналитичните процедури могат да помогнат за идентифициране на необичайни събития, както и на суми, съотношения и тенденции, които биха могли да повдигнат въпроси, имащи последствия за ангажимента. Идентифицираните необичайни или неочаквани взаимовръзки могат да подпомогнат практикуващия професионален счетоводител при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания.

А65. Когато обаче тези аналитични процедури използват данни, обобщени на високо ниво (каквато може да е ситуацията с аналитични процедури, изпълнени с цел получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания), резултатите от тези аналитични процедури предоставят само обща първоначална индикация относно това дали би могло да е налице съществено неправилно отчитане. Съответно, в такива случаи, разглеждането на други доказателства, събрани по време на идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания, заедно с резултатите от тези аналитични процедури, може да подпомогне практикуващия професионален счетоводител при разбиране и оценяване на резултатите от аналитичните процедури.

Наблюдение и фактическа проверка (Вж. параграф 24(в))

А66. Наблюдението се състои в разглеждането на процес или процедура, изпълнявани от други лица, например, наблюдение от страна на практикуващия професионален счетоводител как устройствата за текущо наблюдение се калибрират от персонала на предприятието или наблюдение на изпълнението на контролни дейности. Наблюдението осигурява доказателства относно изпълнението на даден процес или процедура, но е ограничено до момента от време, в който се извършва и от факта, че това, че е обект на наблюдение може да окаже влияние върху начина, по който се изпълнява процесът или процедурата.

А67. Фактическата проверка включва:

(а) проверка на регистри или документи, независимо вътрешни или външни, на хартиен носител, в електронен формат, или друг носител, например, данни за калибриране на устройство за текущо наблюдение. Фактическата проверка на регистри и документи осигурява доказателства с различни степени на надеждност, в зависимост от тяхното естество и източник, а в случая, когато става въпрос за вътрешни регистри и документи – относно ефективността на контролите върху тяхното изготвяне; или

l. физическа проверка, например, на устройство за калибриране.

А68. Възможно е наблюдението и фактическата проверка да подкрепят проучващи запитвания към ръководството и други лица, като биха могли да осигурят също и информация относно предприятието и средата, в която то функционира. Примерите за подобни процедури включват наблюдение или фактическа проверка на:

- Дейностите на предприятието. Наблюдението върху процесите и оборудването в съоръженията, включително оборудването за

текущо наблюдение, може да е особено подходящо, когато съществени емисии от Обхват 1 са включени в отчета за ПГ.

- Документи (например, планове и стратегии за намаляване на емисии), регистри (например, данни за калибриране и резултати от изпитателни лаборатории), както и наръчници, детайлизиращи процедури за събиране на информация и вътрешни контроли.
- Доклади, изготвени за ръководството или лицата, натоварени с общото управление, например, вътрешни или външни доклади във връзка със системите на предприятието за екологично управление.
- Доклади, изготвени от ръководството (например, тримесечни доклади на ръководството) или лицата, натоварени с общото управление (например, протоколи от заседания на съвета на директорите).

Получаване на разбиране за вътрешния контрол на предприятието (Вж. параграфи. 25 О–26 Р)

А69. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, от практикуващия професионален счетоводител не се изисква да получи разбиране за всички компоненти на вътрешния контрол на предприятието, които имат отношение към количественото изразяване и отчитането на емисиите, както се изисква при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Освен това, от практикуващия професионален счетоводител не се изисква да оценява разработването на контролите и да определя дали те са били внедрени. Следователно, при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, макар че често може да е подходящо да се отправят проучващи запитвания към предприятието във връзка с контролните дейности и текущото наблюдение на контролите, имащи отношение към количественото изразяване и отчитането на емисиите, често пъти няма да е необходимо да се получава детайлно разбиране за тези компоненти на вътрешния контрол на предприятието.

А70. Разбирането от страна на практикуващия професионален счетоводител на значимите компоненти на вътрешния контрол може да повдигне съмнения относно това дали са налице достатъчни и уместни доказателства, позволяващи на практикуващият професионален счетоводител да приключи ангажимента. Така например (вж. също параграфи А71–А72, А92–А93, и А96):

- опасенията във връзка с почтеността на лицата, изготвящи отчета за ПГ, биха могли да са толкова сериозни, че да накарат практикуващия професионален счетоводител да достигне до заключение, че рискът от неточно и невярно представяне на

информацията от страна на ръководството в отчета за ПГ е такъв, че ангажиментът не може да бъде изпълнен.

- опасенията във връзка със състоянието и надеждността на регистрите на предприятието биха могли да накарат практикуващия професионален счетоводител да достигне до заключение, че е малко вероятно да бъдат налице достатъчни и уместни доказателства, които да подкрепят немодифицирано заключение върху отчета за ПГ.

Контролни дейности, имащи отношение към ангажимента (Вж. параграф 25 Р(г))

A71. Преценката на практикуващия професионален счетоводител относно това дали конкретни контролни дейности имат отношение към ангажимента, може да бъде повлияна от нивото на усъвършенстване, документиране и формализиране на информационната система на предприятието, включително съответните бизнес процеси, имащи отношение към отчитането на емисиите. С еволюирането на отчитането на емисиите може да се очаква, че това ще се случи и с нивото на усъвършенстване, документиране и формализиране на информационната система и съответните контролни дейности, имащи отношение към количественото изразяване и отчитането на емисиите.

A72. Когато става въпрос за много малки предприятия или опростени информационни системи, вероятно определени контролни дейности ще бъдат до голяма степен в зачатък, в по-малка степен добре документирани и е възможно да съществуват само неформално. Когато случаят е такъв, по-малко вероятно е практикуващият професионален счетоводител да прецени, че е необходимо да разбере определени контролни дейности, за да оцени рисковете от съществени неправилни отчитания и да разработи допълнителни процедури в отговор на оценените рискове. При някои регулирани схеми, от друга страна, може да се изисква информационната система и контролните дейности да бъдат формално документирани и тяхното разработване да е одобрено от регулаторния орган. Дори в някои от тези случаи обаче, е възможно не всички уместни потоци данни и свързаните с тях контроли да са документирани. Така например, възможно е контролните дейности във връзка със събирането на изходни данни от непрекъснато текущо наблюдение да е по-вероятно да са усъвършенствани, добре документирани и по-формални, отколкото контролните дейности във връзка с последващата обработка на данните и отчитането. (Вж. също параграфи A70, A92–A93, и A96).

Други ангажименти, изпълнявани за предприятието (Вж. параграф 27)

А73. Информацията, получена от други ангажименти, изпълнявани за предприятието, може да се отнася, например, до аспекти на контролната среда на предприятието.

Изпълняване на процедури на място в съоръженията на предприятието (Вж. параграф 31)

А74. Изпълнението на наблюдение и фактическа проверка, както и други процедури, на място в съоръжението (наричани често „посещение на място") може да е важно за разширяване на разбирането за предприятието, което практикуващият професионален счетоводител развива, изпълнявайки процедури в централния офис. Поради това, че може да се очаква разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания да са по-всеобхватни при ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност в сравнение с ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност, броят на съоръженията, в които се изпълняват процедури на място в случая, когато става въпрос за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност обикновено ще бъде по-голям, отколкото когато става въпрос за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.

А75. Изпълняването на процедури на място в дадено съоръжение (или уреждането друг практикуващ професионален счетоводител да изпълни подобни процедури от името на практикуващия професионален счетоводител) може да бъде осъществено като част от планирането, при изпълнението на процедури за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания или при адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания. Изпълнението на процедури във съществени съоръжения често е от особено значение за ангажимент, който се изпълнява за първи път при разглеждане на пълнотата на източниците от Обхват 1 и на поглъщателите, включени в отчета за ПГ и при установяване дали системите на предприятието за събиране и обработка на данни, както и неговите техники за приблизително оценяване, са подходящи, като се имат пред вид стоящите в основата физични процеси и свързаната с тях несигурност.

А76. Както бе отбелязано в параграф А74, изпълняването на процедури на място в дадено съоръжение може да е важно за разширяване на разбирането за предприятието, което практикуващият професионален счетоводител развива, изпълнявайки процедури в централния офис. При много ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност, практикуващият професионален счетоводител ще прецени, че е необходимо да изпълни и процедури на място във всяко съществено съоръжение, за да отговори на оценените рискове от съществени

неправилни отчитания, особено когато предприятието има съществени съоръжения с емисии от Обхват 1. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, когато предприятието има няколко съществени съоръжения с емисии от Обхват 1, може да не е възможно да се получи пълноценна и съдържателна степен на сигурност, без практикуващият професионален счетоводител да е изпълнил процедури в избрани съществени съоръжения. Когато предприятието има съществени съоръжения с емисии от Обхват 1 и практикуващият професионален счетоводител определи, че ефикасни и ефективни процедури не могат да бъдат изпълнени на място в съоръжението от практикуващия професионален счетоводител (или от друг практикуващ професионален счетоводител от негово име), алтернативните процедури могат да включват една или повече от следните:

- Преглед на първични документи, диаграми за енергийни потоци и диаграми за материални потоци.
- Анализ на отговори на въпросници, получени от ръководството на това съоръжение.
- Инспектиране на сателитни изображения на съоръжението.

А77. За да получи адекватно обхващане на общите емисии, особено при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, практикуващият професионален счетоводител може да реши, че е целесъобразно да изпълни процедури на място в избрани съоръжения, които не са съществени съоръжения. Факторите, които може да са уместни при подобно решение включват:

- Естеството на емисиите в различните съоръжения. Например, по-вероятно е практикуващият професионален счетоводител да избере да посети съоръжение с емисии от Обхват 1, отколкото съоръжение с емисии само от Обхват 2. Във втория случай е по-вероятно проверката на фактурите за енергия в централния офис да е основен източник на доказателства.
- Броят и големината на съоръженията и техният принос за общите емисии.
- Дали съоръженията използват различни процеси или процеси, използващи различни технологии. Когато случаят е такъв, може да е подходящо да бъдат изпълнени процедури на място в избрани съоръжения, използващи различни процеси или технологии.
- Методите, използвани в различни съоръжения за събиране на информация за емисиите.
- Опитът на персонала в различните съоръжения.
- Промяна с течение на времето на избора на съоръжения.

Вътрешен одит (Вж. параграф 32)

A78. Функцията „вътрешен одит" на предприятието вероятно ще има отношение към ангажимента, в случай че естеството на отговорностите и дейностите на функцията „вътрешен одит" са свързани с количественото изразяване и отчитането на емисиите и практикуващият професионален счетоводител очаква да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит", за да модифицира естеството или времето на изпълнение, или за да намали обхвата, на процедурите, които трябва да бъдат изпълнени.

Рискове от съществени неправилни отчитания на ниво отчет за ПГ (Вж. параграфи. 33 О(а)–33Р (а))

A79. Рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво отчет за ПГ са рискове, които са всеобхватно отнасящи се до отчета за ПГ като цяло. Рисковете от такова естество не са задължително рискове, които биха могли да бъдат идентифицирани с конкретен вид емисия или ниво на оповестяване. По-скоро те представляват обстоятелства, които биха могли по-общо да повишат риска от съществени неправилни отчитания, например, посредством пренебрегване и заобикаляне на вътрешния контрол от страна на ръководството. Рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво отчет за ПГ могат да бъдат особено уместни, когато практикуващият професионален счетоводител разглежда рисковете от съществени неправилни отчитания, произтичащи от измама.

A80. Рисковете на ниво отчет за ПГ биха могли да произтичат в частност от недостатъци в контролната среда. Така например, недостатъци като липса на компетентност у ръководството, биха могли да имат всеобхватен ефект върху отчета за ПГ и биха могли да изискват цялостен отговор от страна на практикуващия професионален счетоводител. Други рискове от съществени неправилни отчитания на ниво отчет за ПГ включват, примерно:

- Неадекватни, лошо контролирани или лошо документирани механизми за събиране на данни, количествено изразяване на емисии и изготвяне на отчети за ПГ.
- Липса на компетентност у персонала при събирането на данни, количественото изразяване на емисии или изготвянето на отчетите за ПГ.
- Липса на участие на ръководството в количественото изразяване на емисии или изготвянето на отчетите за ПГ.
- Неидентифицирането акуратно на всички източници на ПГ.

- Риск от измама, например, във връзка с пазари за търговия с емисии.
- Представяне на информация, обхващаща предходни периоди, която не е изготвена на последователна база, например, поради променени организационни граници или промени в методологиите за измерване.
- Подвеждащо представяне на информацията в отчета за ПГ, например, неправомерно акцентиране върху особено благоприятни данни или тенденции.
- Непоследователни методи за количествено изразяване или отчетни политики, включително различни методи за определяне на организационната граница в различните съоръжения.
- Грешки при превръщането на едни единици в други при консолидирането на информация от съоръженията.
- Неадекватно оповестяване на елементите на научна несигурност и ключовите предположения във връзка с приблизителните оценки.

Използване на твърдения за вярност (Вж. параграфи 33 О(б) – 33 Р(б))

А81. Твърденията за вярност се използват от практикуващия професионален счетоводител в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, и могат да бъдат използвани в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, с цел разглеждане на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат.

А82. Когато твърди, че отчетът за ПГ е в съответствие с приложимите критерии, предприятието имплицитно или изрично прави твърдения за вярност относно количественото изразяване, представянето и оповестяването на емисиите. Твърденията за вярност спадат към следните категории и биха могли да приемат следните форми:

(а) Твърдения за вярност относно количественото изразяване на емисиите за периода, обект на изразяване на сигурност:

i. Възникване—емисиите, които са отразени, са възникнали и се отнасят до предприятието.

ii. Пълнота—всички емисии, които е следвало да бъдат отразени, са отразени (вж. параграфи А30–А34, в които се разглежда пълнотата във връзка с различните обхвати).

iii. Точност—количественото изразяване на емисиите е отразено по подходящ начин.

iv. Отграничаване—емисиите са отразени в правилния отчетен период.

v. Класификация—емисиите са отразени в подходящата категория.

m. Твърдения за вярност относно представянето и оповестяването:

i. Възникване и отговорности—оповестените емисии и други въпроси са възникнали и се отнасят до предприятието.

ii. Пълнота—всички оповестявания, които е следвало да бъдат включени в отчета за ПГ, са включени.

iii. Класификация и разбираемост—информацията за емисиите е представена и описана по подходящ начин, а оповестяванията са ясно изразени.

iv. Точност и оценка— количественото изразяване на емисиите и свързаната с това информация, включена в отчета за ПГ, са подходящо оповестени.

v. Последователност—политиките относно количественото изразяване са последователни с тези, прилагани през предходния период или промените са оправдани и са били подходящо приложени и адекватно оповестени; и сравнителната информация, ако има такава, съвпада с отчетената през предходния период или е била преизчислена по подходящ начин.

Разчитане на вътрешния контрол (Вж. параграф 33 Р)

A83. В случай че оценката на практикуващия професионален счетоводител за рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност включва очакване, че контролите функционират ефективно (т.е., практикуващият професионален счетоводител възнамерява да разчита на оперативната ефективност на контролите при определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на други процедури), параграф 38 Р изисква от практикуващия професионален счетоводител да разработи и изпълни тестове на оперативната ефективност на тези контроли.

Причини за рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 34)

Измама (Вж. параграфи 28, 34(а))

A84. Неправилните отчитания в отчета за ПГ могат да възникнат или поради измама, или поради грешка. Разграничаващият фактор между измамата и грешката е дали стоящото в основата действие, което води до

неправилното отчитане в отчета за ПГ, е преднамерено или непреднамерено.

А85. Стимулите за преднамерено неправилно отчитане в отчета за ПГ могат да възникнат например, в случай че значителна част от възнаграждението на лицата, които са пряко ангажирани или имат възможност да влияят върху процеса на отчитане на емисиите, е поставена в зависимост от постигането на агресивни целеви показатели за ПГ. Както бе отбелязано в параграф А61, други стимули за занижено или завишено отчитане на емисиите биха могли да произтекат от стратегията на предприятието във връзка с измененията в климата, ако има такава, и свързаните с нея икономически, регулаторни, физически и репутационни рискове.

А86. Макар измамата да е широко юридическо понятие, за целите на настоящия МСАИС, практикуващият професионален счетоводител се занимава с измамата, която предизвиква съществено неправилно отчитане в отчета за ПГ. Независимо че практикуващият професионален счетоводител може да има подозрения или в редки случаи да идентифицира възникването на измама, практикуващият професионален счетоводител не прави юридически квалификации дали действително е възникнала измама.

Неспазване на изискванията на законодателството или нормативна разпоредба (Вж. параграфи 34(б), 77(в))

А87. Настоящият МСАИС прави разграничение между отговорностите на практикуващия професионален счетоводител във връзка с изпълнението на изискванията на две различни категории закони и нормативни разпоредби, както следва:

(а) Разпоредбите на закон и нормативен акт, за които по принцип се признава, че имат пряк ефект върху определянето на съществени суми и оповестявания в отчета за ПГ с това, че определят отчитаните количества и оповестяванията в отчета на предприятието за ПГ. Параграф 34(б) изисква практикуващият професионален счетоводител, когато изпълнява необходимите съгласно параграфи 33 О или 33 Р процедури, да вземе под внимание вероятността от съществени неправилни отчитания, дължащи се на неспазване на разпоредбите на този закон или нормативен акт; и

(б) Други закони или нормативни актове, които нямат пряк ефект върху определянето на количествата и оповестяванията в отчета за ПГ, но спазването на които може да е от фундаментално значение за оперативните аспекти на бизнеса, за способността на предприятието да продължи стопанската си дейност или за избягване на съществени

санкции (например, спазване на условията на лиценз за осъществяване на дейността или спазване на изискванията на нормативната уредба в областта на опазване на околната среда). Планирането и изпълнението на ангажимента с професионален скептицизъм, както се изисква от МСАИС 3000,[20] е важно в контекста на това да се запази повишено внимание за възможността процедурите, приложени за целите на формиране на заключение относно отчета за ПГ, да привлекат вниманието на практикуващия професионален счетоводител към случаи на идентифицирано или заподозряно неспазване на изискванията на такъв закон или нормативна разпоредба.

Други причини за рискове от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 34)

А88. Примери за факторите, посочени в 34(в)–(к) включват:

(а) Пропускането на един или повече източници на емисии е по-вероятно по отношение на източници, които са по-малко очевидни и може да не им бъде обърнато внимание, например неконтролируеми (дифузни) емисии.

(б) Значителните икономически или регулаторни промени биха могли да включват, например, повишаване на целевите показатели за възобновяема енергия или значителни промени в цените на квотите съгласно схема за търговия с емисии, които биха могли да доведат примерно до повишен риск от погрешно класифициране на източниците в предприятие за генериране на електроенергия.

(в) Естеството на дейността на предприятието може да е сложна (например, може да включва множество коренно различни и несъпоставими съоръжения или процеси), с прекъсвания (например, генериране на електроенергия при върхово натоварване), или да води до малко и слабо изразени взаимовръзки между емисиите на предприятието и други подлежащи на измерване нива на дейност (например, кобалтово-никелов завод). В такива случаи, възможността за смислени аналитични процедури може да е съществено намалена.

Промените в дейността или организационните граници (например, внедряване на нов процес или продажбата, придобиването или възлагането на външен изпълнител на източници на емисии или поглъщатели за отстраняване на емисии) биха могли също да въведат рискове от съществени неправилни отчитания (например, поради непознаване на

[20] МСАИС 3000(преработен) , параграф 37

процедурите за количествено изразяване или процедурите за отчитане). Също така, двойно отчитане на източник на емисии или поглъщател за отстраняване на емисии може да възникне поради неадекватна координация при идентифициране на източниците и поглъщателите в сложна инсталация.

(г) Избор на неподходящ метод за количествено изразяване (например, изчисляване на емисиите от Обхват 1 с помощта на емисионен фактор, когато може да бъде използван по-точен метод за директно измерване, който би бил по-целесъобразен). Изборът на подходящ метод за количествено изразяване е особено важен при промяна на метода. Това е така, защото предвидените потребители често се интересуват от тенденциите в емисиите в течение на времето или в съотношение към базова година. Възможно е някои критерии да изискват методите за количествено изразяване да бъдат променяни само когато ще бъде използван по-точен метод. Други фактори, свързани с естеството на методите за количествено изразяване, включват:

- Неправилно прилагане на метод за количествено изразяване, например измервателните уреди да не бъдат калибрирани или да не бъдат засичани достатъчно често, или използване на емисионен фактор, който е неподходящ при конкретните обстоятелства. Така например, емисионният фактор може да се основава на предположение за продължаващо използване и да не е подходящ за употреба след спиране на дейността.

- Сложността в методите за количествено изразяване, която вероятно ще предполага по-висок риск от съществени неправилни отчитания, например: голяма по обем или сложна математическа работа с изходните данни (например, използване на сложни математически модели); широко използване на коефициенти за преизчисляване на преминаването от едно състояние в друго (например, коефициенти за превръщане на мерни единици течност в мерни единици газ); или широко използване на коефициенти за превръщане на едни единици в други (например, коефициенти за превръщане на мерки от британската имперска система за измерване в метрични мерни единици).

- Промени в методите за количествено изразяване или променливите в изходните материали (например, ако използваният метод за количествено изразяване се базира на въглеродното съдържание на биомасата и съставът на използваната биомаса се промени през периода).

n. Съществените нерутинни емисии или въпроси, изискващи преценка са източник на по-голям риск от съществени неправилни отчитания в сравнение с рутинни, несложни емисии, които са обект на систематично количествено изразяване и отчитане. Нерутинни емисии са емисии, които са необичайни – като размер или естество – и които следователно възникват рядко (например, еднократни събития, като авариен режим или голям теч). Въпросите, изискващи преценка биха могли да включват разработването на субективни приблизителни оценки. Рисковете от съществени неправилни отчитания могат да са по-високи поради фактори като:

- По-голяма намеса от страна на ръководството при определянето на методите за количествено изразяване или третирането за целите на отчетността.
- По-големи неавтоматизирани намеси при събирането и обработка на данни.
- Сложни изчисления или методи за количествено изразяване и отчетни принципи.
- Естеството на нерутинните емисии, което може да затрудни предприятието при внедряването на ефективни контроли срещу рисковете.
- Методите за количествено изразяване и отчетните принципи по отношение на приблизителните оценки може да са обект на различаващи се интерпретации.
- Необходимите преценки може да са субективни или сложни.

o. Включването на емисии от Обхват 3, когато изходните данни, използвани за количественото изразяване, не се поддържат от предприятието, или когато обичайно използваните методи за количествено изразяване са неточни или водят до големи колебания в отчетените емисии (Вж. параграфи А31–А34).

p. Въпросите, които практикуващият професионален счетоводител може да вземе под внимание при получаването на разбиране относно начина, по който предприятието изготвя съществените приблизителни оценки и данните, върху които те се базират, включват, например:

- Разбиране за данните, върху които се базират приблизителните оценки;
- Метода, включително когато е приложимо и модела, използван за изготвяне на приблизителните оценки;

- Съответните аспекти на контролната среда и информационната система;
- Дали предприятието е използвало експерт;
- Стоящите в основата на приблизителните оценки преценки;
- Дали е имало или би следвало да има промяна в сравнение с предходния период в методите за изготвяне на приблизителните оценки и ако това е така защо; и
- Дали и как предприятието е оценило ефекта от несигурността, свързана с приблизителното оценяване върху отчета за ПГ, включително:
    - Дали и как предприятието е взело под внимание алтернативни предположения или резултати чрез изпълнение, например, на анализ на чувствителността с цел определяне на ефекта от промените в предположенията върху дадена приблизителна оценка;
    - Как предприятието определя приблизителните оценки, когато анализът сочи редица сценарии на резултатите; и
    - Дали предприятието наблюдава текущо резултатите от приблизителни оценки, изготвени в предходния период и дали е отговорило по подходящ начин на резултатите от тази процедура по текущо наблюдение.

A89. Примерите за други фактори, които биха могли да доведат до рискове от съществени неправилни отчитания, включват:

- Човешка грешка при количественото изразяване на емисиите, която може да е по-вероятно да възникне, ако персоналът не е запознат или не е добре обучен във връзка с емисионните процеси или документирането на данните.
- Неправомерно разчитане на лошо проектирана информационна система, която може да има малко на брой ефективни контроли, например, използването на електронни таблици без адекватен контрол.
- Ръчни корекции в иначе автоматично документирани нива на активност, например, може да е необходимо ръчно въвеждане на данните, ако разходомерът на линия за факелно изгаряне бъде претоварен.

- Съществени външни събития, като повишено обществено внимание върху конкретно съоръжение.

Цялостни отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания и допълнителни процедури

Ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност и ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност (Вж. параграфи 8, 35–41 Р, 42 О–43 Р, 46)

А90. Поради това, че нивото на сигурност, получавано при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност е по-ниско от това, получавано при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, процедурите, които практикуващият професионален счетоводител изпълнява при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност се различават като естество и време на изпълнение и са с по-малък обхват в сравнение с тези при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Основните различия между цялостния отговор на практикуващия професионален счетоводител за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания и допълнителните процедури при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност и ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност относно отчет за ПГ включват:

(а) Акцентът, поставен върху естеството на различните процедури като източник на доказателства вероятно ще се различава в зависимост от обстоятелствата, свързани с ангажимента. Например:

- Практикуващият професионален счетоводител може да прецени, че при конкретните обстоятелства на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност е целесъобразно да постави относително по-силен акцент върху проучващите запитвания към персонала на предприятието и аналитичните процедури и относително по-слаб акцент, ако има такъв, върху тестовете на контролите и получаването на доказателства от външни източници, какъвто може да е случаят при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.
- Когато предприятието използва оборудване за постоянно измерване, за да изрази количествено потоците емисии, практикуващият професионален счетоводител може да реши при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност да отговори на оценения риск от съществени неправилни отчитания чрез отправяне на проучващи запитвания относно честотата, с която се калибрира това

оборудване. При същите обстоятелства, но в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, практикуващият професионален счетоводител може да реши да провери документацията на предприятието във връзка с калибрирането на оборудването или да тества независимо неговото калибриране.

- Когато предприятието изгаря въглища, практикуващият професионален счетоводител може да реши при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност независимо да анализира характеристиките на въглищата, докато при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител може да реши, че извършването на преглед на документацията на предприятието за лабораторните тестове води до адекватен отговор на оценения риск от съществени неправилни отчитания.

q. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, изпълняваните допълнителни процедури са по-малко в сравнение с тези при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Това може да включва:

- Подбиране на по-малко обекти за проверка;
- Изпълнение на по-малък брой процедури (например, изпълнение само на аналитични процедури при обстоятелства, при които в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност биха били изпълнени както аналитични процедури, така и тестове на детайлите); или
- Изпълнение на процедури на място в по-малък брой съоръжения.

r. При ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност аналитичните процедури, изпълнявани в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, включват разработването на очаквания за количества или съотношения, които да са достатъчно прецизни, за да идентифицират съществени неправилни отчитания. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност аналитичните процедури може да се разработват по-скоро за да подкрепят очаквания относно насоката на тенденции, взаимовръзки и съотношения, отколкото да идентифицират неправилни

отчитания с нивото на прецизност, очаквано при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.[21]

Освен това, когато бъдат идентифицирани значителни колебания, взаимовръзки или различия, подходящите доказателства при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност често биха могли да бъдат получени чрез отправяне на проучващи запитвания до предприятието и разглеждане на получените отговори в светлината на известните обстоятелства, свързани са ангажимента, без да бъдат получавани допълнителни доказателства, както се изисква в параграф 43 Р(а), когато става въпрос за ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

В допълнение, при осъществяването на аналитични процедури в ангажимент за изравяне на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител може например:

- да използва данни, които са обобщени в по-висока степен, например, данни на регионално ниво, а не на ниво съоръжение, или месечни вместо седмични данни.
- да използва данни, които не са били обект на отделни процедури за тестване на тяхната надеждност в същата степен, каквато би била приложена при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

Цялостни отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 35)

А91. Цялостните отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво отчет за ПГ биха могли да включват:

- Акцентиране пред персонала на екипа по ангажимента на необходимостта от поддържане на професионален скептицизъм.
- Възлагане задачи на по опитен персонал или на лица със специализирани умения или използване на експерти.
- Осигуряване на по-голям надзор.
- Включване на допълнителни елементи на непредсказуемост при избора на допълнителни процедури, които да бъдат изпълнени.

[21] Възможно е не винаги случаят да е такъв; например, при определени обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да разработи прецизно очакване, базирано на фиксирани физични или химични взаимовръзки дори при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.

- Внасяне на общи промени в естеството, времето на изпълнение или обхвата на процедурите, например: изпълнение на процедурите към края на периода вместо към междинна дата; или изменение на естеството на процедурите с цел получаване на по-убедителни доказателства.

A92. Оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво отчет за ПГ и оттам цялостният отговор практикуващия професионален счетоводител се влияят от разбирането на практикуващия професионален счетоводител за контролната среда. Ефективната контролна среда може да позволи на практикуващия професионален счетоводител да има по-голямо доверие във вътрешния контрол и в надеждността на доказателствата, събрани вътрешно в рамките на предприятието и по този начин да позволи примерно на практикуващия професионален счетоводител да изпълни някои процедури към междинна дата, вместо към края на периода. Недостатъците в контролната среда обаче имат обратен ефект. Така например, практикуващият професионален счетоводител може да отговори на неефективна контролна среда като:

- изпълни повече процедури към края на периода вместо към междинна дата;
- получи повече доказателства от процедури, различни от тестове на контролите;
- увеличи размера на извадките и обхвата на процедурите, например, броя на съоръженията, в които се изпълняват процедури.

A93. Подобни съображения имат следователно отношение към общия подход на практикуващия професионален счетоводител, например, относителен акцент върху тестовете на контролите или изпълнение на други процедури (вж. също параграфи A70–A72, и A96).

Примери за допълнителни процедури (Вж. параграфи 37 О–37 Р, 40 Р)

A94. Допълнителните процедури биха могли да включват например:

- тестване на оперативната ефективност на контролите върху събирането и документирането на данни за дейността, като например, киловатчаса закупена електроенергия;
- съгласуване на емисионните фактори с подходящи източници (например, държавни публикации) и разглеждане на тяхната приложимост при конкретните обстоятелства;

- преглед на споразумения за съвместни предприятия и други договори, имащи отношение към определяне организационната граница на предприятието;
- равнение на документираните данни с показанията примерно на километражите на притежаваните от предприятието моторни превозни средства;
- повторно извършване на изчисления (например, изчисления на масовия баланс и енергийния баланс) и равнение на забелязаните различия;
- сваляне на показания от оборудване за постоянно текущо наблюдение;
- наблюдение или повторно извършване на физически измервания, като например измерване на нивото в резервоари с нефтопродукти;
- анализиране на надеждността и целесъобразността на техники за уникално измерване или количествено изразяване и особено сложни методи, които може да включват използването, например, на линия за рециклиране или верига за обратна връзка;
- вземане на проби и независим анализ на характеристиките на материали, например въглища, или наблюдение на техниките на предприятието за вземане на проби и осъществяване на преглед на резултатите от лабораторни изследвания;
- проверка на точността на изчисленията и уместността на използваните изчислителни методи (например, превръщането и обобщаването на измервания на изходните материали).
- съгласуване на документираните данни обратно с първичните документи, като например данни за произведената продукция, данни за консумацията на горива или фактури за закупената енергия.

Фактори, които е възможно да влияят върху оценените рискове от съществени неправилни отчитания (Вж. параграфи 37 О(а)–37 Р(а))

А95. Факторите, които биха могли да влияят върху оценените рискове от съществени неправилни отчитания включват:

- вътрешноприсъщи ограничения на възможностите на измервателните инструменти и честотата на тяхното калибриране;

- брой, естество, географско разпределение и характеристики на структурата на собствеността на съоръженията, от които се събират данните;
- брой и естество на различните газове и източници на емисии, включени в отчета за ПГ;
- дали процесите, с които са свързани емисиите са непрекъснати или периодично действащи и риска от смущения в подобни процеси;
- сложност на методите за измерване на дейностите и изчисляване на емисиите, например, определени процеси изискват уникални методи за измерване и изчисляване;
- риск от неидентифицирани неконтролирани (дифузни) емисии;
- степен, в която количеството на емисиите съответства на лесно достъпни изходни данни;
- дали персоналът, който събира данните е обучен в съответните методи и темпа на текучество на този персонал;
- естество и ниво на автоматизацията, използвана за улавяне и обработка на данните;
- политика и процедури за контрол върху качеството, прилагани в изпитателните лаборатории, независимо дали вътрешни или външни;
- сложност на критериите и на политиката за количествено изразяване и отчитане, включително начина, по който е определена организационната граница.

Оперативна ефективност на контролите (Вж. параграфи 37 Р(а)(ii), 38 Р(а))

А96. Когато става въпрос за много малки предприятия или опростени информационни системи, възможно е да няма много контролни дейности, които да могат да бъдат идентифицирани от практикуващия професионален счетоводител, или степента, в която тяхното съществуване или функциониране са били документирани от предприятието, може да е ограничена. В такива случаи, може да е по-ефективно практикуващия професионален счетоводител да изпълни допълнителни процедури, които в основната си част да са различни от тестове на контролите. В някои редки случаи, обаче, отсъствието на контролни дейности или на други компоненти на контрола може да направи невъзможно получаването на достатъчно и уместни доказателства (вж. също параграфиА70–А72 и А92–А93).

Убедителност на доказателствата (Вж. параграфи 37 О(б)–37 Р(б))

А97. С цел получаване на по-убедителни доказателства поради по-високо оценения риск от съществени неправилни отчитания, практикуващият професионален счетоводител може да увеличи количеството на доказателствата или да получи доказателства, които са по-уместни и надеждни, например, чрез получаване на потвърждаващи доказателства от няколко независими източника.

Рискове, за които са необходими тестове на контролите за придобиването на достатъчни и уместни доказателства (Вж: 38 Р(б))

А98. Количественото изразяване на емисии може да включва процеси, които са силно автоматизирани, с ограничена или никаква ръчна намеса, например, когато съответната информация се записва, обработва или докладва единствено в електронен формат, например, при система за непрекъснато текущо наблюдение, или когато обработката на данните за дейностите е интегрирана в базирана на технологии оперативна или предназначена за целите на финансовото отчитане информационна система. В подобни случаи:

- доказателствата може да са на разположение само в електронен формат и тяхната достатъчност и уместност да са в зависимост от ефективността на контролите върху тяхната точност и пълнота;
- потенциалът да възникне и да не бъде разкрито неправомерно инициране или промяна на информацията може да е по-голям, в случай че уместните контроли не функционират ефективно.

Процедури за потвърждение (Вж. параграф 41 Р)

А99. Процедурите за външно потвърждаване биха могли да осигурят уместни доказателства относно информация, като:

- данни за дейностите, събрани от трета страна, например информация относно: пътувания по въздуха на служителите, комплектована от пътническа агенция; входящия поток енергия в дадено съоръжение, измерена от доставчика; или километри, пропътувани от собствените моторни превозни средства на предприятието, регистрирани от външна компания за управление на автопарка;
- информация за отраслова база за сравнение, използвана при изчисляване на емисионните фактори;
- условията на споразумения, договори или сделки между предприятието и други страни или, когато се разглежда организационната граница на предприятието, информация

относно това дали други страни включват или не включват конкретни емисии в техните отчети за ПГ;

- резултатите от лабораторни анализи на проби (например, калоричност на проби от изходни материали).

Аналитични процедури, изпълнени в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания (Вж. параграфи 42 О–42 Р)

А100. В много случаи твърдо установеното естество на физични или химични взаимовръзки между определени емисии и други подлежащи на измерване явления позволява разработването на силно-ефективни аналитични процедури (например, взаимовръзката между потреблението на горива и емисиите на въглероден диоксид или диазотен оксид).

А101. По подобен начин, разумно предсказуема взаимовръзка може да съществува между емисиите и финансова или оперативна информация (например, взаимовръзката между емисиите от Обхват 2 от електроенергия и салдото в главната книга по отношение на покупките на електроенергия или отработените часове). Възможно е други аналитични процедури да включват съпоставяне на информация относно емисиите на предприятието с външни данни, например средни показатели за отрасъла; или анализ на тенденциите през периода с цел идентифициране на аномалии за допълнителна проверка или тенденциите през различните периоди за съответствие с други обстоятелства, като придобиване или освобождаване от съоръжения.

А102. Аналитичните процедури могат да са особено ефективни, когато са налице де-агрегирани данни или когато практикуващият професионален счетоводител има причини да счита, че данните, които ще бъдат използвани са надеждни, например, когато са извлечени от добре контролиран източник. В някои случаи данните, които ще бъдат използвани са уловени от информационната система за финансово отчитане или може да са въведени в друга информационна система паралелно с въвеждането на свързаните с това финансови данни, като са приложени някои общи контроли върху входящата информация. Така например, количеството на закупеното гориво съгласно фактурите на доставчиците може да бъде въведено при същите условия, при които съответните фактури се въвеждат в система за разчети по задълженията. В някои случаи е възможно данните, които ще бъдат използвани, да представляват неразделна част от входящата информация за вземането на оперативни решения и поради това обект на повишено внимание от страна на оперативния персонал или обект на отделни процедури на външен одит (например, като част от споразумение за съвместно предприятие или надзор от страна на регулаторен орган).

Процедури във връзка с приблизителните оценки (Вж. параграфи 44 О–45 Р)

А103. В някои случаи може да е целесъобразно практикуващият професионален счетоводител да оцени как предприятието е разгледало алтернативни предположения или резултати и защо ги е отхвърлило.

А104. При някои ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност може да е целесъобразно практикуващият професионален счетоводител да предприеме осъществяване на една или повече от процедурите, посочени в параграф 45 Р.

Извадки (Вж. параграф 46)

А105. Формирането на извадки включва:

(а) Определяне размера на извадката, така че тя да е достатъчна за намаляване на риска на извадката до приемливо ниско ниво. Поради това, че приемливото ниво на риска на ангажимент за изразяване на сигурност е по-ниско при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност в сравнение с ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, същото може да се отнася и за нивото на риска на извадката, което да е приемливо, когато става въпрос за тестове на детайлите. Следователно, когато в ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност извадката се използва за тестове на детайлите, размерът на извадката може да е по-голям, отколкото когато се използва при сходни обстоятелства в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.

(б) Избор на обекти за извадката по такъв начин, че всяка единица на извадката да има шанс да бъде избрана, и изпълнение на подходящи за целта процедури върху всеки избран обект. Ако практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да приложи разработените процедури или подходящи алтернативни процедури спрямо избран обект, този обект се третира като отклонение от предписания контрол, когато става въпрос за тестове на контролите, или като неправилно отчитане, когато става въпрос за тестове на детайлите.

(в) Проучване на естеството и причината за установеното отклонение или неправилно отчитане и оценяване на евентуалния им ефект върху целта на процедурата и върху други области на ангажимента.

(г) Оценяване на:

i. резултатите от извадката, включително, при тестове на детайлите, проектиране на установените в извадката неправилни отчитания към цялата популация; и

ii. дали използването на извадка е осигурило подходяща база за заключенията относно тестваната популация.

Измама, законодателство и нормативна разпоредба (Вж. параграф 47)

A106. При изпълнение на процедури в отговор на идентифицирана по време на ангажимента измама или подозрение за измама, може да е целесъобразно например практикуващият професионален счетоводител:

- да обсъди въпроса с предприятието;
- да поиска предприятието да се консултира с подходящо квалифицирана трета страна, като юридически съветник на предприятието или регулаторен орган;
- да разгледа последствията от въпроса във връзка с други аспекти на ангажимента, включително оценката на риска, направена от практикуващия професионален счетоводител и надеждността на писмените изявления от предприятието;
- да осигури получаването на правна консултация относно последствията от предприемането на различни действия;
- да комуникира с трети страни (например, регулаторен орган);
- да откаже издаване на доклад за изразяване на сигурност;
- да се оттегли от ангажимента.

A107. Действията, посочени в параграф A106 биха могли да са целесъобразни при процедурите в отговор на идентифицирани по време на ангажимента случаи на неспазване или подозрения за неспазване на изискванията на законодателството и нормативна разпоредба. Може да е целесъобразно също така този въпрос да бъде описан в параграф „Други въпроси" в доклада за изразяване на сигурност в съответствие с параграф 77 от настоящия МСАИС, освен ако практикуващият професионален счетоводител:

(а) не достигне до заключение, че неспазването има съществен ефект върху отчета за ПГ и не е било отразено адекватно в този отчет; или

(б) е възпрепятстван от предприятието да получи достатъчни и уместни доказателства, за да оцени дали е възникнал или е вероятно да е възникнал случай на неспазване на изискванията, който може да е съществен по отношение на отчета за ПГ, при което положение се прилага параграф 66 от МСАИС 3000 (преработен).

Процедури във връзка с процеса на обобщаване в отчета за ПГ (Вж. параграфи 48 О–48 Р)

А108. Както бе отбелязано в параграф А71, с еволюиране на отчитането на емисиите може да се очаква, че това ще се случи и с нивото на усъвършенстване, документиране и формализиране на информационните системи, имащи отношение към количественото изразяване и отчитането на емисиите. При опростените информационни системи процесът на обобщаване може да е в голяма степен неформален. При по-усъвършенстваните системи процесът на обобщаване може да е по-систематичен и формално документиран. Естеството, а също и обхватът на процедурите на практикуващия професионален счетоводител по отношение на корекциите и начинът, по който практикуващият професионален счетоводител съгласува или равнява отчета за ПГ със стоящите в основата му записи, зависи от характера и сложността на процеса на количествени изразявания и отчитане на предприятието и свързаните с него рискове от съществени неправилни отчитания.

Допълнителни процедури (Вж. параграфи 49 О–49 Р)

А109. Ангажиментът за изразяване на сигурност е процес, изискващ повторение на определени стъпки и на практикуващия професионален счетоводител може да стане известна информация, различаваща се значително от тази, върху която се е основавало определянето на планираните процедури. С изпълнението на планираните процедури от страна на практикуващия професионален счетоводител, получените доказателства биха могли да накарат практикуващия професионален счетоводител да изпълни допълнителни процедури. Възможно е подобни процедури да включват искане към предприятието да проучи въпроса или въпросите, идентифицирани от практикуващия професионален счетоводител и при необходимост да направи корекции в отчета за ПГ.

Определяне дали са необходими допълнителни процедури при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност (Вж. параграфи 49 О, 49 О(б))

А110. На практикуващия професионален счетоводител може да стане известен въпрос или въпроси, които да накарат практикуващия професионален счетоводител да счита, че е възможно отчетът за ПГ да съдържа съществени неправилни отчитания. Така например, при изпълнение на посещения на място, практикуващият професионален счетоводител може да идентифицира потенциален източник на емисии, който да изглежда, че не е включен в отчета за ПГ. В подобни случаи практикуващият професионален счетоводител отправя допълнителни проучващи запитвания относно това дали потенциалният източник е бил включен в отчета за ПГ. Обхватът на изпълняваните допълнителни процедури, в съответствие с параграф 49 О, ще бъде въпрос на професионална преценка. Колкото по-голяма е вероятността от

съществено неправилно отчитане, толкова по-убедителни трябва да са доказателствата, които практикуващият професионален счетоводител получава.

А111. Ако, в случай на ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, на практикуващия професионален счетоводител стане известен въпрос или въпроси, които карат практикуващия професионален счетоводител са счита, че отчетът за ПГ може да съдържа съществени неправилни отчитания, параграф 49 О изисква от практикуващия професионален счетоводител да разработи и изпълни допълнителни процедури. Ако и след като е извършил това обаче, практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да получи достатъчни и уместни доказателства за да заключи, че е малко вероятно въпросът или въпросите да доведат до това отчетът за ПГ да съдържа съществени неправилни отчитания, или да определи, че те водят до това отчетът за ПГ да съдържа съществени неправилни отчитания, налице е ограничение в обхвата.

Натрупване на идентифицирани неправилни отчитания (Вж. параграф 50)

А112. Практикуващият професионален счетоводител може да определи сума, под която неправилните отчитания ще са очевидно незначителни и няма да е необходимо да бъдат натрупвани, тъй като практикуващият професионален счетоводител очаква, че натрупването на тези суми очевидно няма да има съществен ефект върху отчета за ПГ. „Очевидно незначителни" не е друг израз за „несъществени". Въпросите, които са очевидно незначителни ще бъдат като величини от изцяло различен (по-малък) порядък в сравнение с нивото на същественост, определено в съответствие с настоящия МСАИС, и ще представляват въпроси, които очевидно нямат последствия, независимо дали взети самостоятелно или като съвкупност, и независимо дали преценени посредством някакви критерии за размер, естество или обстоятелства. Когато е налице каквато и да е несигурност относно това дали един или повече обекти са очевидно незначителни, счита се, че въпросът не е очевидно незначителен.

Ползване работата на други практикуващ професионален счетоводител

Комуникация с друг практикуващ професионален счетоводител (Вж. параграф 57(а))

А113. Уместните въпроси, които екипът по ангажимента може да комуникира с друг практикуващ професионален счетоводител във връзка с работата, която трябва да бъде извършена, начина, по който тази работа трябва да бъде използвана, както и формата и съдържанието на комуникацията на другия практикуващия професионален счетоводител с екипа по ангажимента, биха могли да включват

- Искане другият практикуващ професионален счетоводител, познавайки контекста, в който екипът по ангажимента ще използва работата му, да потвърди, че ще сътрудничи с екипа по ангажимента.
- Нивото на същественост на изпълнението по отношение на работата на другия практикуващ професионален счетоводител, което може да е по-ниско от нивото на същественост на изпълнението по отношение на отчета за ПГ (и ако е приложимо – нивото или нивата на същественост по отношение на конкретни видове емисии или оповестявания) и прага, над който неправилните отчитания не могат да бъдат считани за очевидно незначителни за отчета за ПГ.
- Идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания в отчета за ПГ, които имат отношение към работата на другия практикуващ професионален счетоводител; и искане другият практикуващ професионален счетоводител да комуникира своевременно всякакви други рискове, идентифицирани по време на ангажимента, които биха могли да са съществени за отчета за ПГ, както и процедурите на другия практикуващ професионален счетоводител в отговор на тези рискове.

Комуникация от друг практикуващ професионален счетоводител (Вж. параграф 57(а))

А114. Уместните въпроси, които екипът по ангажимента може да изиска друг практикуващ професионален счетоводител да комуникира включват:

- Дали този друг практикуващ професионален счетоводител е изпълнил етичните изисквания, които имат отношение към груповия ангажимент, включително независимост и професионална компетентност.
- Дали този друг практикуващ професионален счетоводител е изпълнил изискванията на екипа по груповия ангажимент.
- Информация за случаи на неспазване на законодателството или нормативна разпоредба, които биха могли да породят съществени неправилни отчитания в отчета за ПГ.
- Списък на идентифицираните от другия практикуващ професионален счетоводител по време на ангажимента некоригирани неправилни отчитания, които не са очевидно незначителни.
- Признаци за евентуална предубеденост при изготвянето на съответната информация.

- Описание на идентифицирани значителни недостатъци във вътрешния контрол, установени от другия практикуващ професионален счетоводител по време на ангажимента.
- Други съществени въпроси, които другият практикуващ професионален счетоводител е комуникирал или очаква да комуникира с предприятието, включително измама или подозрения за измама.
- Всякакви други въпроси, които биха могли да имат отношение към отчета за ПГ или към които другият практикуващ професионален счетоводител желае да привлече вниманието на екипа по ангажимента, включително изключенията, забелязани в писмените изявления, които другият практикуващ професионален счетоводител е поискал от предприятието.
- Цялостните констатации, заключението или мнението на другия практикуващ професионален счетоводител.

Доказателства (Вж. параграф 57(б))

A115. Уместните съображения при получаването на доказателства във връзка с работата на друг практикуващ професионален счетоводител биха могли да включват:

- Обсъждане с другия практикуващ професионален счетоводител на бизнес дейности, имащи отношение към работата на този друг практикуващ професионален счетоводител, които са съществени за отчета за ПГ.
- Обсъждане с другия практикуващ професионален счетоводител на податливостта на съответната информация към съществени неправилни отчитания.
- Преглед на документацията на другия практикуващ професионален счетоводител във връзка с идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания, отговорите на тези рискове и заключенията. Тази документация може да е във вид на меморандум, който отразява заключението на другия практикуващ професионален счетоводител във връзка с идентифицираните рискове.

Писмени изявления (Вж. параграф 58)

A116. В допълнение към писмените изявления, изисквани от параграф 58, практикуващият професионален счетоводител може да счете за необходимо да изиска други писмени изявления. Лицето (или лицата), от което практикуващият професионален счетоводител изисква писмени изявления обикновено е член на висшето ръководство или е сред лицата,

натоварени с общото управление. Поради това обаче, че структурите на ръководството и общото управление варират при различните юрисдикции и предприятия, отразявайки влиянието например на различната културна или правна среда, както и характеристиките, свързани с размера и собствеността, не е възможно настоящият МСАИС да посочи конкретно за всеки ангажимент подходящото лице или лица, от които да се изискат писмени изявления. Така например, предприятието може да представлява съоръжение, което не е отделно самостоятелно юридическо лице. В подобни случаи идентифицирането на подходящия управленски персонал или лицата, натоварени с общото управление, от които да се поискат писмени изявления може да изисква упражняване на професионална преценка.

Последващи събития (Вж. параграф 61)

A117. Последващите събития биха могли да включват, например, публикуването на преразгледани емисионни фактори от орган или организация, като държавна агенция, промени в съответните закони или нормативни разпоредби, усъвършенствано научно знание, значителни структурни промени в предприятието, наличието на по-точни методи за количествено изразяване или откриването на съществена грешка.

Сравнителна информация (Вж. параграфи 62–63, 76(в))

A118. Възможно е законодателството и нормативните разпоредби или условията на ангажимента да посочват конкретно изискванията относно представянето, отчитането и степента на сигурност на сравнителната информация в отчета за ПГ. Ключово различие между финансовия отчет и отчета за ПГ е, че сумите, представени в отчета за ПГ измерват емисиите за отделен период и не се базират на кумулативни суми в течение на времето. В резултат, представената сравнителна информация не оказва влияние върху информацията за текущата година, освен ако емисиите не са били регистрирани в грешен период и поради това сумите да са базирани на неправилен начален период за измерване.

A119. Когато отчетът за ПГ съдържа препратки към процентно намаление на емисиите или сходно сравнение на информация за един период с информация за друг, важно е практикуващият професионален счетоводител да обмисли дали е подходящо това сравнение. Възможно е тези сравнения да не са подходящи поради:

(а) Значителни промени в дейността в сравнение с предходния период;

(б) Значителни промени в коефициентите за превръщане; или

(в) Непоследователност на източниците или на методите за измерване.

A120. Когато в рамките на текущата информация за емисиите се представя сравнителна информация, но част от нея или цялата тази сравнителна информация не е обхваната от заключението на практикуващия професионален счетоводител, важно е статутът на тази информация да бъде ясно идентифициран както в отчета за ПГ, така и в доклада за изразяване на сигурност.

Преизчисления (Вж. параграф 62(а))

A121. Може да е необходимо количествата ПГ, отчетени в предходен период, да бъдат преизчислени в съответствие със законодателството или нормативна разпоредба или приложимите критерии, примерно поради разширени научни знания, значителни структурни промени в предприятието, наличието на по-точни методи за количествено изразяване или откриването на съществена грешка.

Изпълнение на процедури върху сравнителната информация (Вж: параграф 63(а))

A122. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, който включва изразяване на сигурност върху сравнителна информация, ако на практикуващия професионален счетоводител стане известно, че може да има съществени неправилни отчитания в представената сравнителна информация, процедурите, които ще бъдат изпълнени трябва да бъдат в съответствие с изискванията на параграф 49 О. При ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност процедурите, които ще бъдат изпълнени трябва да бъдат достатъчни за формиране на мнение относно сравнителната информация.

A123. В случай че ангажиментът не включва изразяване на сигурност върху сравнителната информация, изискването за изпълнение на процедури при обстоятелствата, адресирани от параграф 63(а) е с цел удовлетворяване на етичното задължение на практикуващия професионален счетоводител да не бъде асоцииран съзнателно с информация, която е погрешна в съществена степен или подвеждаща.

Друга информация (Вж. параграф 64)

A124. Отчетът за ПГ може да е публикуван с друга информация, която не е обхваната от заключението на практикуващия професионален счетоводител, например, отчетът за ПГ може да е включен като част от годишния доклад или доклад за устойчиво развитие на предприятието, или да бъде включен заедно с друга информация, отнасяща се конкретно до измененията в климата, като:

- Стратегически анализ, включително изявление за последиците от измененията в климата върху стратегическите цели на предприятието.

- Обяснение и количествена оценка на съществуващите и очаквани съществени рискове и възможности, свързани с измененията в климата.
- Оповестяване относно действията на предприятието, включително неговите дългосрочни и краткосрочни планове за адресиране на рисковете, възможностите и последствията свързани с измененията в климата.
- Оповестяване относно прогнозите за бъдещето, включително тенденции и фактори, отнасящи се до измененията в климата, които вероятно ще окажат влияние върху стратегията на предприятието или сроковете, в рамките на които се планира изпълнение на тази стратегия.
- Описание на процесите на общо управление и ресурсите на предприятието, които са насочени към идентифициране, управление и надзор на въпросите, свързани с измененията в климата.

A125. В някои случаи предприятието може да публикува информация за емисиите, която е изчислена на различна база в сравнение с тази, използвана за изготвяне на отчета за ПГ, например, тази друга информация може да е изготвена на „съпоставима основа", при която емисиите са преизчислени, за да се пропусне ефекта от еднократни събития, като пускане в действие на нов завод или затваряне на съоръжение. Практикуващият професионален счетоводител може да поиска подобна информация да бъде отстранена, в случай че използваните за изготвянето й методи не биха били допустими съгласно критериите, използвани за изготвянето на отчета за ПГ. Практикуващият професионален счетоводител може да поиска също отстраняването на текстова информация, която не е в съответствие с количествените данни, съдържащи се в отчета за ПГ или която не може да бъде доказана (например, спекулативни прогнози или твърдения за бъдещи действия).

A126. Допълнителните действия, които биха могли да са подходящи, когато друга информация би могла да компрометира достоверността на отчета за ПГ и доклада за изразяване на сигурност, включват, например:

- Искане предприятието да се консултира с квалифицирана трета страна, например правния съветник (юрисконсулт) на предприятието.
- Получаване на правен съвет относно последствията от предприемането на различен курс на действие.
- Комуникиране с трети страни, например, регулаторен орган.
- Отказ от издаване на доклада за изразяване на сигурност.

- Оттегляне от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна разпоредба.
- Описване на въпроса в доклада за изразяване на сигурност.

Документация

Документиране на изпълнените процедури и получените доказателства (Вж. параграфи 15, 65–66)

A127. МСАИС 3000 (преработен) изисква практикуващият професионален счетоводител да изготви своевременно документация за ангажимента, която да осигури документиране на базата за доклада за изразяване на сигурност.[22] По-долу са изложени примери за въпроси, които биха могли да са подходящи да бъдат включени в документацията по ангажимента:

- Измама: Рисковете от съществени неправилни отчитания и естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по отношение на измамата; както и комуникациите относно измамата с предприятието, регулаторните органи и други лица.
- Законодателство или нормативна разпоредба: Идентифицирано или подозирано неспазване на законодателството или нормативна разпоредба и резултатите от обсъждането с предприятието и с други страни извън предприятието.
- Планиране: Цялостната стратегия на ангажимента, плана на ангажимента и всякакви значителни промени, направени по време на ангажимента, както и причините за тези промени.
- Ниво на същественост: Следните суми и факторите, взети под внимание при тяхното определяне: нивото на същественост по отношение на отчета за ПГ; ако е приложимо, нивото или нивата на същественост по отношение на конкретни видове емисии или оповестявания; нивото на същественост на изпълнението; както и преразглеждане на нивото на същественост в хода на ангажимента.
- Рискове от съществени неправилни отчитания: Обсъждането, изисквано от параграф 29, както и съществените решения, до които се е стигнало, ключовите елементи на разбирането, получено по отношение на всеки от аспектите на предприятието и средата, в която то функционира, посочени в параграф 23, както и рисковете от съществени неправилни отчитания, по отношение на които, според професионалната преценка на практикуващия

[22] МСАИС 3000 (преработен), параграф 79

професионален счетоводител, се изискват допълнителни процедури.

- Допълнителни процедури: Естеството, времето на изпълнение и обхватът на изпълнените допълнителни процедури, връзката на тези допълнителни процедури с рисковете от съществени неправилни отчитания и резултатите от процедурите.
- Оценка на неправилните отчитания: Сумата, под която неправилните отчитания ще бъдат считани за очевидно незначителни, неправилните отчитания, натрупани по време на ангажимента и дали са били коригирани, както и заключението на практикуващия професионален счетоводител относно това дали некоригираните неправилни отчитания са съществени, взети самостоятелно или като съвкупност, и базата за това заключение.

Въпроси, възникващи след датата на доклада за изразяване на сигурност (Вж. параграф 68)

A128. Примерите за изключителни обстоятелства включват факти, които стават известни на практикуващия професионален счетоводител след датата на доклада за изразяване на сигурност, но които са съществували към тази дата и които, ако бяха известни към тази дата, биха могли да доведат да изменение на отчета за ПГ или да накарат практикуващия професионален счетоводител да модифицира заключението в доклада за изразяване на сигурност, например, откриването на значителна некоригирана грешка. Настъпилите в резултат на това промени в документацията на ангажимента се подлагат на преглед в съответствие с политиката или процедурите на фирмата във връзка с естеството, времето на изпълнение и обхвата на прегледа на работата на членовете на екипа по ангажимента както се изисква от МСУК 1[23], като съдружникът, отговорен за ангажимента поема крайната отговорност за промените.

Комплектоване на окончателното досие по ангажимента (Вж. параграф 69)

A129. МСУК 1 (или национални изисквания, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1) изисква фирмите да установят цел във връзка с качеството, която да адресира окомплектоването на документацията по ангажимента своевременно след датата на доклада за ангажимента.[24] Уместният срок, в рамките на който да бъде приключено комплектоването на окончателното досие по ангажимента

[23] МСУК 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги,* параграф 31(б)

[24] МСУК 1, параграф 31(е)

обикновено е не повече от 60 дни след датата на доклада за изразяване на сигурност.[25]

Формиране на заключение за изразяване на сигурност

Описание на приложимите критерии (Вж. параграфи 73(г), 75(з)(iii))

A130. Изготвянето на отчета за ПГ от предприятието изисква включване на подходящо описание на приложимите критерии в пояснителните приложения към отчета за ПГ. Това описание уведомява предвидените потребители за рамката, върху която се основава отчетът за ПГ и е от особено важно значение, когато съществуват значителни различия между разнообразните критерии във връзка с начина, по който се третират конкретни въпроси в отчет за ПГ, например: кое приспадане на емисии, ако има такова, се включва; как това приспадане е било количествено изразено и какво представлява; както и базата за избор кои емисии от Обхват 3 да бъдат включени и как са били изразени количествено.

A131. Посочване, че отчетът за ПГ е изготвен в съответствие с определени критерии е подходящо само ако отчетът за ПГ изпълнява всички изисквания на тези критерии, които са в сила по време на периода, обхванат от отчета за ПГ.

A132. Описание на приложимите критерии, което съдържа неточен език, приписващ определени характеристики или ограничения (например, „отчетът за ПГ е в значително съответствие с изискванията на XYZ") не представлява адекватно описание, тъй като може да подведе потребителите на отчета за ПГ.

Съдържание на доклада за изразяване на сигурност

Примерни доклади за изразяване на сигурност (Вж. параграф 75)

A133. Приложение 2 съдържа илюстративни примери на доклади за изразяване на сигурност относно отчети за ПГ, включващи елементите, изложени в параграф 75.

Информация, която не е обхванатата от заключението на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 75(г))

A134. С оглед избягване на недоразумения и неоправдано разчитане на информация, която не е била обект на изразяване на сигурност, когато отчетът за ПГ съдържа информация, като например сравнителни показатели, която не е обхванатата от заключението на практикуващия професионален счетоводител, тази информация обикновено се

[25] МСУК 1, параграф А83

идентифицира като такава в отчета за ПГ и в доклада за изразяване на сигурност на практикуващия професионален счетоводител.

Приспадане на емисии (Вж. параграф 75(ж))

А135. Формулировката на изявлението, което ще бъде включено в доклада за изразяване на сигурност, в случаите, когато отчетът за ПГ съдържа приспадане на емисии, може, в зависимост от конкретните обстоятелства, да се различава значително.

А136. Наличието на уместна и надеждна информация във връзка с компенсации (офсети) и друго приспадане на емисии варира в широки граници съответно варират в широки граници и доказателствата, които са налице за практикуващите професионални счетоводители в подкрепа на заявеното от предприятията приспадане на емисии.

А137. Поради разнообразното естество на приспадането на емисии и често ограничения брой и характер на процедурите, които биха могли да бъдат приложени от практикуващия професионален счетоводител спрямо приспадането на емисии, настоящият МСАИС изисква идентифициране в доклада за изразяване на сигурност на това приспадане на емисии, ако има такова, което е обхванато от заключението на практикуващия професионален счетоводител и изявление относно отговорността на практикуващия професионален счетоводител по отношение на него.

А138. Изявлението относно отговорността на практикуващия професионален счетоводител по отношение на приспадането на емисии може да бъде формулирано по следния начин, в случаите когато приспадането на емисии се състои от компенсации (офсети): „Отчетът за ПГ включва приспадане от емисиите на АВС за годината в размер на ууу тона $CO_{2-e,}$ свързано с компенсации (офсети). Ние изпълнихме процедури относно това дали тези компенсации (офсети) са били придобити през годината и дали тяхното описание в отчета за ПГ представлява разумно обобщение на съответните договори и свързаната с тях документация. Ние обаче не сме изпълнявали никакви процедури относно външните доставчици на тези компенсации (офсети) и не изразяваме заключение относно това дали компенсациите (офсетите) са довели или ще доведат до намаление в размер на ууу тона CO_{2-e}.”

Използване на доклада за изразяване на сигурност (Вж. параграф 75(з)(ii))

А139. Освен да идентифицира адресата на доклада за изразяване на сигурност, практикуващият професионален счетоводител може да счете за целесъобразно да включи формулировка в основната част на доклада за изразяване на сигурност, която да посочва конкретно целта или предвидените потребители, за които е изготвен докладът. Така например, когато отчетът за ПГ ще бъде подаден за включване в публичен регистър, може да е целесъобразно пояснителните

приложения към отчета за ПГ и докладът за изразяване на сигурност да включат изявление, че докладът е предназначен за потребители, които разполагат с разумни познания за дейностите, свързани с ПГ, които са се запознали с информацията в отчета за ПГ, влагайки разумно старание, и разбират, че отчетът за ПГ е изготвен и върху него е изразена сигурност в съответствие с подходящи нива на същественост.

A140. В допълнение, практикуващият професионален счетоводител може да счете за целесъобразно да включи формулировка, която специално да ограничава разпространението на доклада за изразяване на сигурност извън кръга на предвидените потребители, използването му от други лица или използването му за други цели.

Обобщение на процедурите на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 75(к)(ii))

A141. Докладът за изразяване на сигурност при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност обикновено следва стандартна формулировка и само накратко описва изпълнените процедури. Това е така, защото при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, описването в каквато и да е степен на подробности на изпълнените конкретни процедури не би помогнало на потребителите да разберат, че във всички случаи, в които се издава немодифициран доклад, са били получени достатъчни и уместни доказателства, които да позволят на практикуващия професионален счетоводител да изрази мнение.

A142. При ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност правилното възприятие на естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените процедури е важно за предвидените потребители, за да разберат заключението, изразено в доклад по ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Следователно описанието на процедурите на практикуващия професионален счетоводител при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност обикновено е по-подробно, отколкото при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Може също така да е целесъобразно да се включи описание на процедурите, които не са били изпълнени и които обичайно биха били изпълнени при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Пълна идентификация на всички такива процедури обаче може да не е възможна, тъй като разбирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, които се изискват от практикуващия професионален счетоводител са по-малки, отколкото при ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.

Факторите, които следва да бъдат отчетени при вземането на това решение и нивото на детайлност, което да бъде осигурено, включват:

- Обстоятелства, специфични за предприятието (например, различаващото се естество на дейността на предприятието в сравнение с дейностите, типични за този сектор).
- Специфични обстоятелства, свързани с ангажимента, които оказват влияние върху естеството и обхвата на изпълнените процедури.
- Очакванията на предвидените потребители за нивото на детайлност, което да бъде осигурено в доклада, на базата на пазарна практика или приложим закон или нормативна разпоредба.

A143. При описание на процедурите, изпълнени при доклад за изразяване на ограничена степен на сигурност, важно е те да бъдат изложени писмено по един обективен начин, без да бъдат обобщавани до степен, че да станат двусмислени, както и да не бъдат изложени по начин, който ги надценява, или разкрасява, или който намеква, че е била получена разумна степен на сигурност. Важно е също описанието на процедурите да не оставя впечатление, че е осъществен ангажимент за договорени процедури, и в повечето случаи няма да детайлизира цялостния работен план.

Подпис на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 75(м))

A144. Подписът на практикуващия професионален счетоводител е или от името на фирмата на практикуващия професионален счетоводител, или лично от името на практикуващия професионален счетоводител, или и двете, в зависимост от конкретната юрисдикция. В допълнение към подписа на практикуващия професионален счетоводител, в някои юрисдикции, от практикуващия професионален счетоводител може да се изисква да декларира в доклада за изразяване на сигурност професионалната длъжност на практикуващия професионален счетоводител или факта, че съответно практикуващият професионален счетоводител или фирмата са признати от съответния лицензиращ орган в тази юрисдикция.

Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси (Вж. параграф 76)

A145. Широкото използване на параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси намалява ефикасността на комуникация на практикуващия професионален счетоводител по тези въпроси.

A146. Параграфът за обръщане на внимание може да е целесъобразен, когато например, са били използвани различни критерии или критериите са били преразгледани, актуализирани или интерпретирани по различен начин в сравнение с предходни периоди и това е имало фундаментални

последствия за отчетените емисии, или системен срив по отношение на част от периода, който се отчита означава, че е била използвана екстраполация за приблизително оценяване на емисиите за това време и това е било заявено в отчета за ПГ.

A147. Параграфът по други въпроси може да е целесъобразен, когато, например, обхватът на ангажимента е променен значително в сравнение с предходния период и това не е било посочено в отчета за ПГ.

A148. Съдържанието на параграфа за обръщане на внимание включва ясно позоваване на въпроса, върху който се акцентира, както и посочване на мястото в отчета за ПГ, където биха могли да бъдат намерени съответните оповестявания, които изцяло описват този въпрос. Параграфът посочва също така, че заключението на практикуващия професионален счетоводител не е модифицирано по отношение на въпроса, върху който се обръща внимание. (Вж. също параграф А125)

A149. Съдържанието на параграфа по други въпроси ясно показва, че не се изисква тези други въпроси да бъдат представяни и оповестявани в отчета за ПГ. Параграф 76 ограничава използването на параграф „Други въпроси" до въпроси, които имат отношение към разбирането на потребителите за ангажимента, отговорностите на практикуващия професионален счетоводител или доклада за изразяване на сигурност, които практикуващият професионален счетоводител счита за необходимо да комуникира в доклада за изразяване на сигурност. (Вж. също параграф А124)

A150. Включването на препоръки на практикуващия професионален счетоводител относно въпроси, като например, подобрения в информационната система на предприятието, в доклада за изразяване на сигурност може да наведе на мисълта, че тези въпроси не са били подходящо разгледани при изготвянето на отчета за ПГ. Подобни препоръки биха могли да бъдат комуникирани, примерно, в писмо до ръководството или при обсъждане с лицата, натоварени с общото управление. Съображенията, имащи отношение към решението дали в доклада за изразяване на сигурност да бъдат включени препоръки, включват въпроса дали тяхното естество има отношение към информационните нужди на предвидените потребители, както и дали те са формулирани по подходящ начин, така че да се гарантира, че няма да бъдат погрешно разбрани като квалифициране на заключението на практикуващия професионален счетоводител относно отчета за ПГ.

A151. Параграфът „Други въпроси" не включва информация, която законодателството, нормативна разпоредба или други професионални стандарти, например, етичните стандарти, отнасящи се до конфиденциалността на информацията, забраняват на практикуващия професионален счетоводител да предоставя. Параграфът „Други

въпроси” не включва също така и информация, която се изисква да бъде предоставена от ръководството.

Приложение 1

(Вж. параграфи А8–А14)

Емисии, отстраняване и приспадане на емисии

A = Преки емисии или емисии от Обхват 1 (вж. параграф А8).

B = Отстраняване (емисии, които са генерирани в границите на предприятието, но са уловени и съхранени в тези граници, вместо да бъдат изпуснати в атмосферата. Обикновено те се отчитат на брутна база, т.е. като емисии в Обхват 1 и отстраняване) (вж. параграф А14).

C = Отстраняване (ПГ, които предприятието е отстранило от атмосферата) (вж. параграф А14).

D = Действия, които предприятието предприема с цел намаляване на емисиите си. Възможно е тези действия да намаляват емисиите от Обхват 1 (например, като се използват по-ефикасни от гледна точка на горивата моторни превозни средства), емисиите от Обхват 2 (например, като се инсталират слънчеви панели с цел намаляване количеството на закупената електроенергия), или емисиите от Обхват 3 (например, като се ограничават служебните пътувания или като се продават продукти, които при употребата си изискват по-малко енергия). Предприятието може да разгледа тези си действия в пояснителните приложения към отчета за ПГ, но те засягат количественото изразяване на емисиите на лицето на отчета за ПГ само до степента, в която отчетените емисии са по-ниски, отколкото биха били иначе или представляват приспадане на емисии в съответствие с приложимите критерии (вж. параграф А11).

E = Емисии от Обхват 2 (вж. параграф А9).

F = Емисии от Обхват 3 (вж. параграф А10).

G = Приспадане на емисии, включително закупени компенсации (офсети) (вж. параграфи А11–А13).

Приложение 2

(Вж. параграф А133)

Примерни доклади за изразяване на сигурност относно отчети за ПГ

Пример 1:

Обстоятелствата включват следното:

- Ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност.
- Отчетът на предприятието за ПГ не включва никакви емисии от Обхват 3.
- Отчетът на предприятието за ПГ не включва никакво приспадане на емисии.
- Отчетът за ПГ не включва никаква сравнителна информация.

Примерният доклад по-долу е само с цел предоставяне на насоки и не е замислен да бъде изчерпателен или приложим във всички ситуации.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА РАЗУМНА СТЕПЕН НА СИГУРНОСТ ОТНОСНО ОТЧЕТА НА АВС ЗА ПАРНИКОВИ ГАЗОВЕ (ПГ)

[Подходящ адресат]

Доклад относно отчета за ПГ (*заглавието не е необходимо, ако това е единственият раздел*)

Ние изпълнихме ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност относно приложения отчет на АВС за ПГ за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., състоящ се от опис на емисиите и Пояснителни приложения на страници хх–уу. [Настоящият ангажимент бе изпълнен от мултидисциплинарен екип, включващ практикуващи професионални счетоводители в областта на изразяването на сигурност, инженери и учени в областта на опазването на околната среда.] [1]

Отговорността на АВС за отчета за ПГ

АВС носи отговорност за изготвянето на отчета за ПГ в съответствие с [*приложимите критерии*[2]], приложени както е обяснено в Пояснително

[1] Това изречение следва да бъде заличено, ако не е приложимо по отношение на ангажимента (например, ако ангажиментът е бил за докладване само относно емисиите от Обхват 2 и не са били използвани други експерти).

[2] [*Приложимите критерии*] могат да бъдат безплатно свалени от www.######.org.

приложение 1 към отчета за ПГ. Тази отговорност включва разработването, внедряването и поддържането на вътрешен контрол, подходящ за изготвянето на отчет за ПГ, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

[Както е обсъдено в Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ,][3] количественото изразяване на ПГ е свързано с вътрешноприсъща несигурност, дължаща се на непълните научни познания, използвани за определяне на емисионните фактори и стойностите, необходими за комбиниране на емисиите от различни газове.

Нашата независимост и управление на качеството

Ние спазихме изискванията за независимост и другите етични изисквания на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), който се основава на фундаменталните принципи за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение.

Фирмата прилага Международния стандарт за управление на качеството 1,[4] който изисква фирмата да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството, включително политики или процедури относно спазването на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.

Нашата отговорност

Нашата отговорност се състои в изразяването на мнение относно отчета за ПГ на базата на получените от нас доказателства. Ние изпълнихме нашия ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност 3410 *Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове* (“МСАИС 3410”), издаден от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност. Този стандарт изисква ние да планираме и изпълним ангажимента, за да получим разумна степен на сигурност относно това дали отчетът за ПГ не съдържа съществени неправилни отчитания.

Ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност в съответствие с МСАИС 3410 включва изпълнението на процедури за получаването на доказателства относно количественото изразяване на емисиите и свързаната с

---

[3] Когато Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ не съдържа разглеждане на вътрешноприсъщата несигурност, този израз следва да бъде заличен.

[4] 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*

това информация в отчета за ПГ. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на избраните процедури зависят от преценката на практикуващия професионален счетоводител, включително оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, в отчета за ПГ. При изготвянето на тези оценки на риска ние взехме под внимание вътрешния контрол, имащ отношение към изготвянето от страна на АВС на отчета за ПГ. Ангажиментът за изразяване на разумна степен на сигурност включва също:

- Оценяване дали използваните от АВС [*приложими критерии*], приложени по начина, обяснен в Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ, са подходящи при конкретните обстоятелства като база за изготвяне на отчета за ПГ;
- Оценяване дали са подходящи използваните методи за количествено изразяване и политика на отчитане и дали приблизителните оценки, изготвени от АВС са разумни; и
- Оценяване на цялостното представяне на отчета за ПГ.

Ние считаме, че доказателствата, които сме получили са достатъчни и уместни за осигуряване на база за нашето мнение.

Мнение

По наше мнение, отчетът за ПГ за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г. е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [*приложимите критерии*], приложени както е обяснено в Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ.

Доклад относно други законови и регулаторни изисквания *(приложим само по отношение на някои ангажименти)*

[Формата и съдържанието на този раздел от доклада за изразяване на сигурност ще варират в зависимост от естеството на други отговорности за докладване на практикуващия професионален счетоводител.]

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада за изразяване на сигурност]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Пример 2:

Обстоятелствата включват следното:

- Ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност.
- Отчетът на предприятието за ПГ не включва никакви емисии от Обхват 3.
- Отчетът на предприятието за ПГ не включва никакво приспадане на емисии.
- Отчетът за ПГ не включва никаква сравнителна информация.

Примерният доклад по-долу е само с цел предоставяне на насоки и не е замислен да бъде изчерпателен или приложим във всички ситуации.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА ОГРАНИЧЕНА СТЕПЕН НА СИГУРНОСТ ОТНОСНО ОТЧЕТА НА АВС ЗА ПАРНИКОВИ ГАЗОВЕ (ПГ)

[Подходящ адресат]

Доклад относно отчета за ПГ (*заглавието не е необходимо, ако това е единственият раздел*)

Ние изпълнихме ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност относно приложения отчет на АВС за ПГ за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., състоящ се от опис на емисиите [и Пояснителните приложения на страници xx–yy]. [Настоящият ангажимент бе изпълнен от мултидисциплинарен екип, включващ практикуващи професионални счетоводители в областта на изразяването на сигурност, инженери и учени в областта на опазването на околната среда.][5]

Отговорността на АВС за отчета за ПГ

АВС носи отговорност за изготвянето на отчета за ПГ в съответствие с [*приложимите критерии*[6]], приложени както е обяснено в Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ. Тази отговорност включва разработването, внедряването и поддържането на вътрешен контрол, подходящ за изготвянето на отчет за ПГ, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

[5] Това изречение следва да бъде заличено, ако не е приложимо по отношение на ангажимента (например, ако ангажиментът е бил за докладване само относно емисиите от Обхват 2 и не са били използвани други експерти).

[6] [*Приложимите критерии*] могат да бъдат безплатно свалени от www.######.org.

[Както е обсъдено в Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ,][7] количественото изразяване на ПГ е свързано с вътрешноприсъща несигурност, дължаща се на непълните научни познания, използвани за определяне на емисионните фактори и стойностите, необходими за комбиниране на емисиите от различни газове.

Нашата независимост и управление на качеството

Ние спазихме изискванията за независимост и другите етични изисквания на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), който се основава на фундаменталните принципи за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение.

Фирмата прилага Международен стандарт за управление на качеството 1,[8] който изисква фирмата да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството, включително политики или процедури относно спазването на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.

Нашата отговорност

Нашата отговорност се състои в изразяването на заключение в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност относно отчета за ПГ, на базата на изпълнените от нас процедури и получените доказателства. Ние изпълнихме нашия ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност 3410 *Ангажименти за изразяване на сигурност относно отчети за парникови газове* (“МСАИС 3410”), издаден от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност. Този стандарт изисква ние да планираме и изпълним ангажимента, за да получим ограничена степен на сигурност относно това дали отчетът за ПГ не съдържа съществени неправилни отчитания.

Ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, изпълняван в съответствие с МСАИС 3410 включва оценка дали използваните от АВС [*приложими критерии*] са подходящи при конкретните обстоятелства като база за изготвяне на отчета за ПГ, оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания в отчета за ПГ, независимо дали дължащи се на измама или грешка,

---

7 Когато Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ не съдържа разглеждане на вътрешноприсъщата несигурност, този израз следва да бъде заличен.

8 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*

изпълнение на необходимите при конкретните обстоятелства процедури в отговор на оценените рискове и оценка на цялостното представяне на отчета за ПГ. Ангажиментът за изразяване на ограничена степен на сигурност е със значително по-тесен обхват в сравнение с ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, както по отношение на процедурите за оценка на риска, включително разбиране за вътрешния контрол, така и на процедурите, изпълнявани в отговор на адресираните рискове.

Процедурите, които изпълнихме се основаваха на нашата професионална преценка и включваха проучващи запитвания, наблюдение на изпълнявани процеси, фактическа проверка на документи, аналитични процедури, оценка дали са подходящи методите за количествено изразяване и политиката на отчитане и съгласуване или равнение със стоящите в основата записи.

[[Практикуващият професионален счетоводител може да вмъкне обобщение на естеството и обхвата на изпълнените процедури, които според преценката на практикуващия професионален счетоводител предоставят допълнителна информация, която може да е полезна за разбирането на потребителите относно базата за заключението на практикуващия професионален счетоводител.[9] *Следващият раздел е предоставен като насоки и примерните процедури не представляват изчерпателен списък нито на видовете, нито на обхвата на процедурите, които може да са важни за разбиране от страна на потребителите на извършената работа.]*[10]

Като се имат предвид обстоятелствата, свързани с ангажимента, при изпълнение на посочените по-горе процедури ние:

- получихме посредством проучващи запитвания разбиране за контролната среда и информационните системи на АВС, имащи отношение към количественото изразяване и отчитането на емисиите, но не сме оценявали разработването на конкретни контролни дейности, не сме получавали доказателства за тяхното внедряване, нито сме тествали тяхната оперативна ефективност.
- направихме оценка дали методите на АВС за разработване на приблизителни оценки са подходящи и са били прилагани последователно. Нашите процедури обаче, не включваха тестване на данните, върху които са базирани приблизителните оценки, нито отделното разработване на наши собствени приблизителни

[9] *Процедурите трябва да бъдат обобщени, но не до такава степен, че да станат двусмислени, както и да не бъдат изложени по начин, който ги надценява или разкрасява или който намеква, че е била получена разумна степен на сигурност. Важно е описанието на процедурите да не създава впечатление, че е бил изпълнени ангажимент за договорени процедури, и в повечето случаи няма да детайлизира цялостния работен план.*

[10] В окончателния доклад този обяснителен параграф ще бъде заличен.

оценки, спрямо които да оценим приблизителните оценки на АВС.

- осъществихме посещения на място [в три обекта] за да оценим пълнотата на източниците на емисии, методите за събиране на информация, изходните данни и уместните предположения, приложими спрямо тези обекти. Подбраните за тестване обекти бяха избрани, вземайки под внимание техните емисии в съотношение към общите емисии, източниците на емисии и обектите, избрани в предходни периоди. Нашите процедури [включваха/не включваха] тестване на информационните системи с оглед събиране и обобщаване на данни за съоръженията или контролите в тези обекти.][11]

[11] Този раздел следва да бъде заличен, ако практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че разширената информация относно изпълнените процедури не е необходима при конкретните обстоятелства на ангажимента.

Процедурите, изпълнявани при ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност се различават по естеството си и времето на изпълнение са с по-малък обхват в сравнение с ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Като следствие от това, нивото на сигурност, получено в ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, е значително по-ниско от степента на сигурност, която би била получена, ако ние бяхме изпълнили ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност. Съответно, ние не изразяваме мнение за разумна степен на сигурност относно това дали отчетът на АВС за ПГ е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [*приложимите критерии*], приложени както е обяснено в Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ.

Заключение за ограничена степен на сигурност

На базата на процедурите, които изпълнихме и доказателствата, които получихме, нищо не ни е станало известно, което да ни накара да считаме, че отчетът на АВС за ПГ за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [*приложимите критерии*], приложени както е обяснено в Пояснително приложение 1 към отчета за ПГ.

Доклад относно други законови и регулаторни изисквания *(приложим само по отношение на някои ангажименти)*

[Формата и съдържанието на този раздел от доклада за изразяване на сигурност ще варират в зависимост от естеството на други отговорности за докладване на практикуващия професионален счетоводител.]

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада за изразяване на сигурност]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ 3420

АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ ЗА ДОКЛАДВАНЕ ОТНОСНО КОМПИЛИРАНЕТО НА ПРОФОРМА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ, ВКЛЮЧЕНА В ПРОСПЕКТ

(В сила за доклади за изразяване на сигурност с дата на или след 31 март 2013 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МСАИС	1–8
Дата на влизане в сила	9
Цели	10
Определения	11
Изисквания	
МСАИС 3000 (преработен)	12
Приемане на ангажимента	13
Планиране и изпълнение на ангажимента	14–27
Писмени изявления	28
Формиране на мнение	29–30
Форма на мнението	31–34
Изготвяне на доклада за изразяване на сигурност	35
Приложение и други пояснителни материали	
Обхват на настоящия МСАИС	A1
Цел на проформа финансова информация, включена в проспект	A2–A3
Компилиране на проформа финансова информация	A4–A5
Естество на ангажимента за изразяване на разумна степен на сигурност	A6
Определения	A7–A9
Приемане на ангажимента	A10–A12
Планиране и изпълнение на ангажимента	A13–A44
Писмени изявления	A45
Формиране на мнение	A46–A50

АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ ЗА ДОКЛАДВАНЕ ОТНОСНО КОМПИЛИРАНЕТО НА ПРОФОРМА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ, ВКЛЮЧЕНА В ПРОСПЕКТ

Изготвяне на доклада за изразяване на сигурност А51–А57

Приложение: Примерен доклад на практикуващия професионален счетоводител с немодифицирано мнение

Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3420 *Ангажименти за изразяване на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект* следва да бъде разглеждан заедно с *Предговора към международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*.

Въведение

Обхват на настоящия МСАИС

1. Настоящият Международен стандарт за ангажименти за удостоверяване на съответствие с изразяване на сигурност (МСАИС) разглежда ангажиментите за изразяване на разумна степен на сигурност, изпълнявани от практикуващия професионален счетоводител,[1] да докладва относно компилирането от страна на отговорното лице[2] на проформа финансова информация, включена в проспект. Настоящият МСАИС е приложим, когато:

   - това докладване се изисква от законодателството относно ценните книжа или нормативните разпоредби на фондовата борса („приложимото законодателство или нормативни разпоредби“) в юрисдикцията, в която ще бъде издаден проспектът; или
   - това докладване представлява общоприета практика в тази юрисдикция. (Вж. параграф А1)

Естество на отговорността на практикуващия професионален счетоводител

2. При ангажимент, изпълняван съгласно настоящия МСАИС, практикуващият професионален счетоводител не носи отговорност да компилира проформа финансова информация за предприятието; тази отговорност се носи от отговорното лице. Единствената отговорност на практикуващия професионален счетоводител е да докладва дали проформа финансовата информация е компилирана, във всички съществени аспекти, от отговорното лице на базата на приложимите критерии.

3. Настоящият МСАИС не разглежда ангажименти, различни от ангажиментите за изразяване на сигурност, при които практикуващият професионален счетоводител е ангажиран от предприятието да компилира неговите исторически финансови отчети.

Цел на проформа финансовата информация, включена в проспект

4. Целта на проформа финансовата информация, включена в проспект, е единствено да илюстрира ефекта от значимо събитие или сделка върху некоригираната финансова информация на предприятието, така сякаш събитието е възникнало или сделката е осъществена към по-ранна дата, избрана за целите на илюстрирането. Това се постига като се прилагат

[1] МСАИС 3000 (преработен) *Ангажименти за изразяване на сигурност, различни от одити или прегледи на историческа финансова информация*, параграф 12 (т).

[2] МСАИС 3000 (преработен), параграф 12 (ц)

проформа корекции към некоригираната финансова информация. Проформа финансовата информация не представя действителното финансово състояние, финансови резултати от дейността или парични потоци на предприятието. (Вж. параграфи А2–А3)

Компилиране на проформа финансова информация

5. Компилирането на проформа финансова информация включва събиране, класифициране, обобщаване и представяне на финансова информация от страна на отговорното лице, която информация илюстрира ефекта от значимо събитие или сделка върху некоригираната финансова информация на предприятието, така сякаш събитието е настъпило или сделката е осъществена към избраната дата. Стъпките в този процес включват:

   - Идентифициране на източника на некоригираната финансова информация, която ще бъде използвана при компилирането на проформа финансова информация, и извличане на некоригирана финансова информация от този източник; (вж. параграф А4–А5)
   - Извършване на проформа корекции в некоригираната финансова информация за целите, за които се представя проформа финансовата информация; и
   - Представяне на получената в резултат проформа финансова информация със съпътстващите я оповестявания.

Естество на ангажимента за изразяване на разумна степен на сигурност

6. Ангажиментът за изразяване на разумна степен на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансова информация включва изпълнението на процедурите, изложени в настоящия МСАИС, с цел оценяване дали приложимите критерии, използвани от отговорното лице при компилиране на проформа финансовата информация предоставят разумна база за представяне на съществените ефекти, пряко свързани със събитието или сделката и получаване на достатъчни и уместни доказателства относно това дали: (вж. параграф А6)

   - съответните проформа корекции дават подходящ ефект съгласно тези критерии; и
   - получаващата се в резултат коригирана проформа финансова информация (вж. параграф 11(в)) отразява правилното прилагане на тези корекции спрямо некоригираната финансова информация.

Ангажиментът включва също оценяване на цялостното представяне на

проформа финансовата информация. Ангажиментът обаче не предполага практикуващият професионален счетоводител да актуализира или издава повторно доклади или мнения върху историческата финансова информация, използвана при компилирането на проформа финансовата информация, нито да извършва одит или преглед на финансовата информация, използвана при компилирането на проформа финансовата информация.

Взаимовръзка с МСАИС 3000 (преработен)други професионални стандарти и разяснения и други изисквания

7. От практикуващия професионален счетоводител се изисква да спазва МСАИС 3000 (преработен) и настоящия МСАИС, когато изпълнява ангажимент за изразяване на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект. Настоящият МСАИС допълва, но не заменя МСАИС 3000 (преработен) и се спира по-подробно на начина, по които МСАИС 3000 (преработен) следва да бъде прилаган при ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект.

8. Съблюдаването на МСАИС 3000 (преработен) изисква, наред с друго, спазването на разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС), отнасящи се до ангажименти за изразяване на сигурност, или други професионални изисквания, или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни.[3] Стандартът изисква също съдружникът, отговорен за ангажимента да е член на фирма, която прилага МСУК 1[4] или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1.

Дата на влизане в сила

9. Настоящият МСАИС е в сила за доклади за изразяване на сигурност с дата на или след 31 март 2013 г.

---

[3] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 3(а), 20 и 34

[4] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 3(б) и 31(а). 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*

Цели

10. Целите на практикуващия професионален счетоводител са:

    (а) да получи разумна степен на сигурност относно това дали проформа финансовата информация е компилирана, във всички съществени аспекти, от отговорното лице на базата на приложимите критерии; и

    (б) да докладва в съответствие с констатациите си.

Определения

11. За целите на настоящия МСАИС, следните термини имат значението, дадено им по-долу:

    (а) Приложими критерии – Критериите, използвани от отговорното лице при компилиране на проформа финансовата информация. Критериите могат да са установени от упълномощена или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти или от законодателството и нормативните разпоредби. Когато не съществуват установени критерии, те биват разработени от отговорното лице. (вж. параграфи А7–А9)

    (б) Проформа корекции – По отношение на некоригираната финансова информация те включват:

        (i) корекции на некоригираната финансова информация, илюстриращи ефекта от значимо събитие или сделка („събитие” или „сделка”), така сякаш събитието е настъпило или сделката е осъществена към по-ранна дата, избрана за целите на илюстрирането; и

        (ii) корекции на некоригираната финансова информация, които са необходими, за да може проформа финансовата информация да бъде компилирана на база, съответстваща на приложимата рамка за финансово отчитане на отчитащото се предприятие („предприятието”) и неговата счетоводна политика съгласно тази рамка. (Вж. параграф А15–А16)

    Проформа корекциите включват съответната финансова информация, на бизнес, който е бил или ще бъде придобит („придобиваното предприятие”) или бизнес, от който инвеститорът се е освободил или ще се освободи („предприятието, предмет на продажба”), до степента, в която подобна информация се използва при компилирането на проформа финансова информация („финансовата информация на придобиваното предприятие или на предприятието, предмет на

продажба”).

(в) Проформа финансова информация – Финансова информация, показана заедно с корекции, които да илюстрират ефекта от значимо събитие или сделка върху некоригираната финансова информация, така сякаш събитието е настъпило или сделката е осъществена към по-ранна дата, избрана за целите на илюстрирането. В настоящия МСАИС се предполага, че проформа финансовата информация е представена в табличен формат по колони, състоящи се от (а) некоригираната финансова информация; (б) проформа корекциите; и (в) получаващата се в резултат коригирана проформа финансова информация. (Вж. параграф А2)

(г) Проспект – документ, издаван по силата на законови или регулаторни изисквания, отнасящи се до ценните книжа на предприятието, въз основа на който се предполага, че трета страна ще вземе инвестиционно решение.

(д) Публикувана финансова информация – Финансова информация на предприятието, или на придобиваното предприятие, или на предприятието, предмет на продажба, която се прави обществено достояние.

(е) Некоригирана финансова информация – Финансовата информация на предприятието, спрямо която отговорното лице прилага проформа корекциите. (Вж. параграфи А4–А5)

Изисквания

МСАИС 3000 (преработен)

12. Практикуващият професионален счетоводител не следва да твърди, че спазва изискванията на настоящия МСАИС, ако не е спазил изискванията, както на настоящия МСАИС, така и на МСАИС 3000 (преработен).

Приемане на ангажимента

13. Преди да се съгласи да приеме ангажимент за докладване относно това дали проформа финансовата информация, включена в проспект е компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии, практикуващият професионален счетоводител следва:

(а) да установи, че лицата, които ще изпълняват ангажимента притежават съвместно подходящата компетентност и способности; (вж. параграф А10)

(б) на базата на предварителна осведоменост за обстоятелствата, свързани с ангажимента и на обсъждане с отговорното лице, да установи, че критериите, които практикуващият професионален счетоводител очаква да бъдат приложени са подходящи и че е малко вероятно проформа финансовата информация да бъде подвеждаща за целта, за която е предназначена;

(в) да оцени формулировката на мнението, предписано от приложимото законодателство или нормативни разпоредби, ако има такова, за да установи, дали практикуващият професионален счетоводител вероятно ще бъде в състояние да изрази така предписаното мнение на базата на изпълнение на процедурите, посочени в настоящия МСАИС; (вж. параграфи А54–А56)

(г) когато източниците, от които е била извлечена некоригираната финансова информация и евентуалната финансова информация на придобиваното предприятие или на предприятието, обект на продажба, са били обект на одит или преглед и е било изразено модифицирано одиторско мнение или заключение на базата на прегледа, или докладът съдържа параграф за обръщане на внимание, да прецени дали приложимото законодателство и нормативни разпоредби разрешават ползване или препратка в доклада на практикуващия професионален счетоводител към модифицираното одиторско мнение или заключение на базата на прегледа или към доклада, съдържащ параграф за обръщане на внимание по отношение на тези източници;

(д) в случай че историческата финансова информация на предприятието никога не е била обект на одит или преглед, да прецени дали практикуващият професионален счетоводител може да придобие достатъчно разбиране за предприятието и неговите счетоводни практики и практики на финансово отчитане, за да изпълни ангажимента; (вж. параграф А31)

(е) в случай че събитието или сделката включва придобиване и историческата финансова информация на придобиваното предприятие никога не е била обект на одит или преглед, да прецени дали практикуващият професионален счетоводител може да придобие достатъчно разбиране за придобиваното предприятие и неговите счетоводни практики и практики на финансово отчитане, за да изпълни ангажимента; и

(ж) да получи потвърждение от отговорното лице за това, че то признава и разбира отговорността си за: (вж. параграфи А11–А12)

(i) адекватното оповестяване и описание на приложимите критерии до предвидените потребители, в случай че тези критерии не са публично достъпни;

(ii) компилирането на проформа финансовата информация на база на приложимите критерии; и

(iii) предоставянето на практикуващия професионален счетоводител на:

- достъп до цялата информация (включително, когато това е необходимо за целите на ангажимента, информацията на придобивания(ите) в бизнес комбинация), като регистри, документация и други материали, имащи отношение към оценяването на това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии;
- допълнителната информация, която практикуващият професионален счетоводител може да изиска от отговорното лице за целите на ангажимента;
- достъп до лицата в предприятието и до консултантите на предприятието, от които практикуващият професионален счетоводител реши че е необходимо да получи доказателства, свързани с оценяването на това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии; и
- когато това е необходимо за целите на ангажимента, достъп до подходящите лица в придобиваното(ите) предприятие(я) при бизнес комбинация.

Планиране и изпълнение на ангажимента

Определяне уместността на приложимите критерии

14. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали приложимите критерии са подходящи, както това се изисква съгласно МСАИС 3000 (преработен),[5] и по-специално следва да установи, че те като минимум включват следните условия:

(a) некоригираната финансова информация да е извлечена от подходящ източник; (вж. параграфи А4–А5, А27)

[5] МСАИС 3000 (преработен), параграфи 42 (б) (ii) и А 45

(б) проформа корекциите:

(i) да са пряко отнасящи се до събитието или сделката; (вж. параграф А13)

(ii) да могат да бъдат подкрепени с факти; и (вж. параграф А14)

(iii) да съответстват на приложимата рамка за финансово отчитане на предприятието и неговата счетоводна политика съгласно тази рамка; и (вж. параграфи А15–А16)

(в) да бъде направено подходящо представяне и да бъдат осигурени оповестявания, които да позволят на предвидените потребители да разберат предоставената информация. (Вж. параграфи А2–А3, А42)

15. Освен това, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали приложимите критерии:

(а) съответстват и не влизат в противоречие с приложимото законодателство и нормативни разпоредби; и

(б) е малко вероятно да доведат до проформа финансова информация, която е подвеждаща.

Ниво на същественост

16. При планиране и изпълнение на ангажимента практикуващият професионален счетоводител следва да вземе под внимание нивото на същественост с оглед оценяване на това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии. (Вж. параграфи А17–А18)

Придобиване на разбиране относно начина, по който отговорното лице е компилирало проформа финансовата информация и други обстоятелства, свързани с ангажимента

17. Практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране за: (вж. параграф А19)

(а) събитието или сделката, по отношение на които се компилира проформа финансовата информация;

(б) начина, по който отговорното лице е компилирало проформа финансовата информация; (вж. параграфи А20–А21)

(в) естеството на предприятието и евентуално на придобиваното предприятие или предприятието, обект на продажба, включително: (вж. параграфи А22–А23)

(i) тяхната дейност;

(ii) техните активи и пасиви; и

(iii) начина, по който са структурирани и начина, по които се финансират;

(г) съответния отрасъл, законови и регулаторни фактори, както и други външни фактори, отнасящи се до предприятието и евентуално до придобиваното предприятие или предприятието, обект на продажба; и (вж. параграфи А24–А26)

(д) приложимата рамка за финансово отчитане, както и счетоводните практики и практиките на финансово отчитане на предприятието и евентуално на придобиваното предприятие или предприятието, обект на продажба, включително как те избират и прилагат счетоводните си политики.

Получаване на доказателства относно уместността на източника, от който е извлечена некоригираната финансова информация

18. Практикуващият професионален счетоводител следва да установи дали отговорното лице е извлекло некоригираната финансова информация от подходящ източник. (Вж. параграфи А27–А28)

19. В случай че върху източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, няма одиторски доклад или доклад за преглед, практикуващият професионален счетоводител следва да изпълни процедури, за да се увери, че този източник е подходящ. (Вж. параграфи А29–А31)

20. Практикуващият професионален счетоводител следва да установи дали отговорното лице е извлякло некоригираната финансова информация от този източник по подходящ начин.

Получаване на доказателства относно уместността на проформа корекциите

21. Когато оценява дали проформа корекциите са подходящи, практикуващият професионален счетоводител следва да установи дали отговорното лице е идентифицирало проформа корекциите, необходими за илюстриране на ефекта от събитието или сделката към датата или за периода на илюстриране. (Вж. параграф А32)

22. Когато определя дали проформа корекциите са в съответствие с приложимите критерии, практикуващият професионален счетоводител следва да установи дали те:

(а) са пряко отнасящи се до събитието или сделката; (вж. параграф А13)

(б) биха могли да бъдат подкрепени с факти. В случай че проформа корекциите включват финансова информация на придобивано предприятие или предприятие, обект на продажба, и върху източника, от който е била извлечена тази финансова информация лисва одиторски доклад или доклад за преглед, практикуващият професионален счетоводител следва да изпълни процедури, за да се увери, че тази финансова информация може да бъде подкрепена с факти; и (вж. параграфи А14, А33–А38)

(в) са в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане на предприятието и неговата счетоводна политика в съответствие с тази рамка. (Вж. параграфи А15-А16)

Модифицирано одиторско мнение или заключение на базата на преглед, или параграф за обръщане на внимание, по отношение на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация или източника, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие или предприятието, обект на продажба

23. Модифицирано одиторско мнение или заключение на базата на преглед може да е било изразено по отношение на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, или източника, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие или предприятието, обект на продажба, или по отношение на този източник може да е бил издаден доклад, съдържащ параграф за обръщане на внимание. При такива обстоятелства, ако приложимото законодателство или нормативни разпоредби не забраняват ползването на подобен източник, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени:

(а) потенциалните последствия относно това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии; (вж. параграф А39)

(б) какви допълнителни целесъобразни действия да предприеме; и (вж. параграф А40)

(в) дали са възникнали някакви последици за способността на практикуващия професионален счетоводител да докладва в съответствие с условията на ангажимента, включително евентуални последици за доклада на практикуващия професионален счетоводител.

Източникът, от който е била извлечена некоригираната финансова информация или проформа корекциите са неподходящи

24. Ако на базата на изпълнените процедури практикуващият професионален счетоводител установи, че отговорното лице:

    (а) е използвало неподходящ източник, от който да извлече некоригираната финансова информация; или

    (б) е пропуснало проформа корекция, която е следвало да бъде включена, приложило проформа корекция, която не е в съответствие с приложимите критерии или е приложило по друг неподходящ начин проформа корекция,

    практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди въпроса с отговорното лице. В случай че практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да се съгласи с отговорното лице относно начина, по който въпросът следва да бъде разрешен, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени какви по-нататъшни действия да предприеме. (Вж. параграф А40)

Получаване на доказателства за изчисленията в проформа финансовата информация

25. Практикуващият професионален счетоводител следва да установи дали изчисленията в проформа финансовата информация са математически точни.

Оценяване на представянето на проформа финансовата информация

26. Практикуващият професионален счетоводител следва да оцени представянето на проформа финансовата информация. Това следва да включва разглеждане на:

    (а) цялостното представяне и структура на проформа финансовата информация, включително това дали тя е ясно обозначена, за да бъде разграничена от историческа или друга финансова информация; (вж. параграфи А2–А3)

    (б) дали проформа финансовата информация и свързаните с нея пояснителни приложения илюстрират ефекта от събитието или сделката по начин, който не е подвеждащ; (вж. параграф А41)

    (в) дали заедно с проформа финансовата информация се предоставят подходящи оповестявания, които да позволят на предвидените потребители да разберат изложената информация; и (вж. параграф А42)

    (г) дали на практикуващия професионален счетоводител са станали известни значителни събития или сделки след датата на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, които биха могли да изискват препратка или

оповестяване в проформа финансовата информация. (Вж. параграф А43)

27. Практикуващият професионален счетоводител следва да се запознае с останалата информация, включена в проспекта, съдържащ проформа финансовата информация, за да идентифицира съществено несъответствие, ако има такова, с проформа финансовата информация или с доклада за изразяване на сигурност. Ако, запознавайки се с тази друга информация, практикуващият професионален счетоводител идентифицира съществено несъответствие или му станат известни съществени неправилни докладвания на факти в тази информация, практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди въпроса с отговорното лице. В случай че е необходима корекция по този въпрос и отговорното лице откаже да я направи, практикуващият професионален счетоводител следва да предприеме подходящи по-нататъшни действия. (Вж. параграф А44)

Писмени изявления

28. Практикуващият професионален счетоводител следва да изиска писмени изявления от отговорното лице, че:

(а) при компилирането на проформа финансовата информация отговорното лице е идентифицирало всички уместни проформа корекции, необходими за илюстриране на ефекта от събитието или сделката към датата или за периода на илюстрация; и (вж. параграф А45)

(б) проформа финансовата информация е компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии.

Формиране на мнение

29. Практикуващият професионален счетоводител следва да формира мнение относно това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, от отговорното лице на базата на приложимите критерии. (Вж. параграфи А46–А48)

30. За да формира това мнение, практикуващият професионален счетоводител следва да достигне до заключение дали е получил достатъчни и уместни доказателства относно това дали компилирането на проформа финансовата информация не съдържа съществени пропуски или неподходяща употреба или прилагане на проформа корекция. Това заключение следва да включва оценка на това дали отговорното лице адекватно е оповестило и описало приложимите критерии до степента, в която те не са публично достояние. (Вж. параграфи А49–А50)

Форма на мнението

Немодифицирано мнение

31. Практикуващият професионален счетоводител следва да изразява немодифицирано мнение, когато достигне до заключение, че проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, от отговорното лице на базата на приложимите критерии.

Модифицирано мнение

32. В много юрисдикции приложимото законодателство или нормативна разпоредба изключват публикуването на проспект, съдържащ модифицирано мнение по отношение на това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии. Когато случаят е такъв и практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че модифицираното мнение все пак е подходящо в съответствие с МСАИС 3000 (преработен), практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди въпроса с отговорното лице. Ако отговорното лице не се съгласи да направи необходимите промени, практикуващият професионален счетоводител следва:

    (а) Да откаже издаване на доклада;

    (б) Да се оттегли от ангажимента; или

    (в) Да обмисли възможността да потърси юридически съвет.

33. Възможно е приложимото законодателство или нормативни разпоредби в някои юрисдикции да не изключват публикуването на проспект, съдържащ модифицирано мнение по отношение на това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии. В такива юрисдикции, ако практикуващият професионален счетоводител реши, че в съответствие с МСАИС 3000 (преработен) е подходящо модифицирано мнение, практикуващият професионален счетоводител следва да приложи изискванията на МСАИС 3000 (преработен)[6] относно модифицираните мнения.

Параграф за обръщане на внимание

34. При определени обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да счете за необходимо да привлече вниманието на потребителите към въпрос, представен или оповестен в проформа финансовата информация или съпътстващите я пояснителни приложения. Случаят би бил такъв, когато съгласно мнението на

[6] МСАИС 3000 (преработен), параграф 74

практикуващия професионален счетоводител въпросът е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на потребителите за това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии. При такива обстоятелства, практикуващият професионален счетоводител, при условие че е получил достатъчни и уместни доказателства, че този въпрос не засяга това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии, следва да включи в доклада на практикуващия професионален счетоводител параграф за обръщане на внимание. Подобен параграф следва да се отнася само до информация, представена или оповестена в проформа финансовата информация или съпътстващите я пояснителни приложения.

Изготвяне на доклада за изразяване на сигурност

35. Докладът на практикуващия професионален счетоводител следва да съдържа като минимум следните основни елементи: (вж. параграф А57)

(а) заглавие, което ясно да посочва, че този доклад представлява независим доклад за изразяване на сигурност; (вж. параграф А51)

(б) адресат(и), съгласно договореното в условията на ангажимента; (вж. параграф А52)

(в) встъпителни параграфи, които идентифицират: (вж. параграф А53)

(i) проформа финансовата информация;

(ii) източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, и дали върху този източник е бил публикуван одиторски доклад или доклад за преглед;

(iii) периода, обхванат от проформа финансовата информация или датата на проформа финансовата информация; и

(iv) препратка към приложимите критерии, на базата на които отговорното лице е извършило компилацията на проформа финансовата информация, както и източника на тези критерии;

(г) изявление, че отговорното лице носи отговорност за компилирането на проформа финансовата информация на базата на приложимите критерии;

(д) описание на отговорностите на практикуващия професионален счетоводител, включително изявление, че:

(i) отговорността на практикуващия професионален счетоводител се състои в изразяването на мнение относно това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, от отговорното лице на базата на приложимите критерии;

(ii) за целите на този ангажимент, практикуващият професионален счетоводител не носи отговорност за актуализирането или повторното издаване на доклади или мнения върху историческата финансова информация, използвана при компилиране на проформа финансовата информация, както и че в хода на този ангажимент практикуващият професионален счетоводител не е изпълнявал одит или преглед на финансовата информация, използвана при компилирането на проформа финансовата информация; и

(iii) целта на проформа финансовата информация, включена в проспект е единствено да илюстрира ефекта от значимо събитие или сделка върху некоригираната финансова информация на предприятието, така сякаш събитието е настъпило или сделката е осъществена към по-ранна дата, избрана за целите на илюстрирането. Съответно, практикуващият професионален счетоводител не предоставя никаква степен на сигурност, че действителният резултат от събитието или сделката към тази дата би бил съгласно представения;

(е) изявление, че ангажиментът е изпълнен в съответствие с МСАИС 3420 *Ангажименти за изразяване на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект*, който изисква практикуващият професионален счетоводител да планира и изпълни процедури с цел получаване на разумна степен на сигурност относно това дали отговорното лице е компилирало, във всички съществени аспекти, проформа финансовата информация на базата на приложимите критерии;

(ж) изявление, че фирмата, на която практикуващият професионален счетоводител е член, прилага МСУК 1 или други професионални изисквания, или изисквания, съдържащи се в законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1. В случай че практикуващият счетоводител не е професионален счетоводител, изявлението следва да идентифицира приложените професионални изисквания или изисквания, наложени от законодателството или нормативна

разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото изискванията на МСУК 1;

(з) изявление, че практикуващият професионален счетоводител спазва изискванията за независимост и другите етични изисквания на Кодекса на СМСЕС или други професионални изисквания, или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажиментите за изразяване на сигурност. В случай че практикуващият счетоводител не е професионален счетоводител, изявлението следва да идентифицира приложените професионални изисквания или изисквания, наложени от законодателството или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото разпоредбите на Кодекса на СМСЕС, отнасящи се до ангажиментите за изразяване на сигурност.

(и) изявления, че:

(i) ангажиментът за изразяване на разумна степен на сигурност за докладване относно това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии, включва изпълнението на процедури с цел оценяване дали приложимите критерии, използвани от отговорното лице при компилирането на проформа финансовата информация осигуряват разумна база за представяне на съществените ефекти, пряко свързани със събитието или сделката, и получаване на достатъчни и уместни доказателства относно това дали:

- съответните проформа корекции дават подходящ ефект съгласно тези критерии; и
- проформа финансовата информация отразява правилното прилагане на тези корекции спрямо некоригираната финансова информация;

(ii) избраните процедури зависят от преценката на практикуващия професионален счетоводител, имайки предвид разбирането на практикуващия професионален счетоводител за естеството на предприятието, събитието или сделката, във връзка с които е била компилирана проформа финансовата информация, както и други уместни обстоятелства, свързани с ангажимента; и

(iii) ангажиментът предполага също така оценяване на цялостното представяне на проформа финансовата информация;

(к) освен ако закон или нормативна разпоредба не изисква друго, мнението на практикуващия професионален счетоводител, използвайки една от следните фрази, които се считат за равносилни: (вж. параграф А54–А56)

(i) Проформа финансовата информация е компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на [*приложимите критерии*]; или

(ii) Проформа финансовата информация е компилирана по подходящ начин в съответствие с посочената база;

(л) подпис на практикуващия професионален счетоводител;

(м) дата на доклада; и

(н) мястото в юрисдикцията, в която практикува практикуващият професионален счетоводител.

***

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МСАИС (вж. параграф 1)

А1. Настоящият стандарт не разглежда обстоятелства, при които проформа финансовата информация се предоставя като част от финансовите отчети на предприятието по силата на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.

Цел на проформа финансова информация, включена в проспект (Вж. параграфи 4, 11(в), 14(в), 26(а))

А2. Проформа финансовата информация се придружава от свързани с нея пояснителни приложения, които често оповестяват въпросите, изложени в параграф А42.

А3. В проспекта могат да бъдат включени представяния на проформа финансовата информация, които се различават в зависимост от естеството на събитието или сделката и начина, по който отговорното лице възнамерява да илюстрира ефекта от това събитие или сделка върху некоригираната финансова информация на предприятието. Така например, предприятието може да придобие няколко бизнеса преди първоначално публично предлагане. При такива обстоятелства отговорното лице може да избере да представи отчет за проформа

нетните активи, за да илюстрира ефекта от тези придобивания върху финансовото състояние на предприятието и неговите ключови коефициенти, например, съотношението дълг към собствен капитал, така сякаш придобитите бизнеси са били комбинирани с предприятието към по-ранна дата. Отговорното лице може също така да избере да представи проформа отчет за доходите, за да илюстрира какви биха били резултатите от оперативната дейност за периода, завършващ на тази дата. В такива случаи естеството на проформа финансовата информация може да бъде описано чрез заглавия, като „Отчет за проформа нетните активи към 31 декември 20X1 г." или „Проформа отчет за доходите за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г."

Компилиране на проформа финансова информация

Некоригирана финансова информация (Вж. параграфи 5, 11(e), 14(a))

A4. В много случаи източникът, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, ще бъде публикувана финансова информация, например, годишни или междинни финансови отчети.

A5. В зависимост от начина, по който отговорното лице е избрало да илюстрира ефекта от събитието или сделката, некоригираната финансова информация може да обхваща:

- един или повече финансови отчета, като отчет за финансовото състояние и отчет за всеобхватния доход; или
- финансова информация, която е сбита по подходящ начин от пълен комплект финансови отчети, например, отчет за нетните активи.

Естество на ангажимента за изразяване на разумна степен на сигурност (Вж. параграф 6)

A6. В настоящия МСАИС описанието на проформа финансовата информация като „компилирана по подходящ начин" означава, че проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, от отговорното лице на базата на приложимите критерии.

Определения

Приложими критерии (вж. параграф 11(a))

A7. Когато не съществуват установени критерии за компилиране на проформа финансовата информация, отговорното лице ще трябва да е разработило критерии на базата, примерно, на практиката в конкретния отрасъл или на критериите в юрисдикция, която е разработила

установени критерии, и да е оповестило този факт.

A8. Приложимите критерии за компилиране на проформа финансова информация ще бъдат подходящи при конкретните обстоятелства, ако отговарят на изискванията, зададени в параграф 14.

A9. Съпътстващите пояснителни приложения биха могли да включват някои допълнителни детайли относно критериите, за да опишат начина, по който те илюстрират ефектите от конкретното събитие или сделка. Това може да включва, например:

- датата, на която се предполага, че е настъпило събитието или осъществена сделката.
- подходът, използван за разпределяне на приходи, общи разходи, активи и пасиви между съответните бизнеси при продажба на предприятие.

Приемане на ангажимента

Способност и компетентност за изпълнение на ангажимента (вж. параграф 13(а))

A10. Кодексът на СМСЕС изисква практикуващият професионален счетоводител да спазва принципа за професионална компетентност и надлежно внимание, като овладее и поддържа професионални знания и умения, за да предоставя компонентна професионална услуга, базирана на действащите технически и професионални стандарти и приложимото законодателство и като действа с усърдие и задълбоченост и в съответствие с такива технически и професионални стандарти и законодателство.[7] В контекста на това изискване на Кодекса на СМСЕС, професионалната компетентност да се изпълни ангажимента може да включва също така и въпроси, като:

- познания и опит за отрасъла, в който функционира предприятието;
- разбиране за съответните закони и нормативни разпоредби относно ценните книжа и свързаните с тях промени;
- разбиране на изискванията за регистриране за търгуване на съответната фондова борса и на операциите на капиталовите пазари, като сливания, придобивания и предлагане на ценни книжа;
- познаване на процеса за изготвяне на проспект и регистриране на ценни книжа за търгуване на фондовата борса; и

[7] Кодекс на СМСЕС, параграф И113.1

- познания за рамките за финансово отчитане, използвани при изготвяне на източниците, от които е била извлечена некоригираната финансова информация и, в случай че е приложимо, финансовата информация на придобиваното предприятие.

Отговорностите на отговорното лице (вж. параграф 13(ж))

А11. Ангажимент в съответствие с настоящия МСАИС се изпълнява при предварителното условие, че отговорното лице е потвърдило и разбира, че носи отговорността, посочена в параграф 13(ж). В някои юрисдикции тази отговорност може да е конкретно посочена в приложимото законодателство или нормативна разпоредба. В други може да няма законова или регулаторна дефиниция на тази отговорност или тя да е дефинирана само в ограничена степен. Ангажиментът за изразяване на сигурност за докладване относно това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии се основава на предположението, че:

(а) ролята на практикуващия професионален счетоводител не предполага поемане на отговорност за компилирането на тази информация; и

(б) практикуващият професионален счетоводител има разумно очакване да получи информацията, необходима за ангажимента.

Следователно, това предварително условие е фундаментално за изпълнението на ангажимента. С цел избягване на недоразумения, като част от договарянето и документирането на условията на ангажимента съгласно изискванията на МСАИС 3000 (преработен)[8] с отговорното лице се постига съгласие, че то потвърждава и разбира, че носи тази отговорност.

А12. В случай че законодателството или нормативните разпоредби предписват с достатъчна детайлност условията на ангажимента, практикуващият професионален счетоводител трябва само да документира факта, че е приложимо това законодателство или нормативни разпоредби и че отговорното лице потвърждава и разбира своята отговорност, както това е изложено в параграф 13(ж).

[8] МСАИС 3000 (преработен), параграф 27

Планиране и изпълнение на ангажимента

Оценяване уместността на приложимите критерии

Пряко отнасящи се корекции (вж. параграфи 14(б)(i), 22(а))

А13. Необходимо е проформа корекциите да са пряко отнасящи се до събитието или сделката, за да се избегне ситуация, при която проформа финансовата информация отразява въпроси, които не възникват единствено в резултат от събитието или не представляват неотменна съставна част от сделката. Пряко отнасящите се корекции изключват тези, които се отнасят до бъдещи събития или зависят от действия, които ще бъдат предприети след приключване на сделката, дори тези действия да са от основно значение, когато предприятието сключва сделката (например, затваряне на излишни производствени мощности след придобиване).

Корекции, които биха могли да бъдат подкрепени с факти (вж. параграфи 14(б)(ii), 22(б))

А14. Необходимо е също така проформа корекциите да могат да бъдат подкрепени с факти, за да предоставят надеждна база за проформа финансовата информация. Корекциите, които биха могли да бъдат подкрепени с факти подлежат на обективно установяване. Източниците, подкрепящи с факти проформа корекциите включват, например:

- Договори за покупка или продажба.
- Документи за финансиране свързани със събитието или сделката, като например дългови споразумения.
- Доклади на независими оценители.
- Други документи, отнасящи се до събитието или сделката.
- Публикувани финансови отчети.
- Друга финансова информация, оповестена в проспекта.
- Законови или регулаторни действия, имащи отношение към въпроса, например, в областта на данъчното облагане.
- Трудови договори.
- Действия на лицата, натоварени с общо управление.

Корекции, съответстващи на приложимата рамка за финансово отчитане на предприятието и неговата счетоводна политика съгласно тази рамка (вж. параграфи 11(б)(ii), 14(б)(iii), 22(в))

А15. За да бъде смислена проформа финансовата информация, необходимо е проформа корекциите да са в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане на предприятието и неговата счетоводна политика съгласно тази рамка. В контекста на бизнес комбинация, например, компилирането на проформа финансовата информация на базата на приложимите критерии предполага разглеждането на въпроси, като това:

- дали между счетоводната политика на придобивания и счетоводната политика на предприятието съществуват различия; и
- дали счетоводната политика по отношение на сделки, осъществявани от придобивания, каквито предприятието преди това не е сключвало, е политика, която предприятието би възприело по отношение на такива сделки съгласно своята приложима рамка за финансово отчитане, вземайки под внимание конкретните обстоятелства, свързани с предприятието.

А16. При някои обстоятелства може да е необходимо разглеждане на уместността на счетоводната политика на предприятието. Така например, като част от събитието или сделката, предприятието може да предлага да емитира сложни финансови инструменти за първи път. Ако случаят е такъв, може да е необходимо да се прецени:

- дали отговорното лице е избрало подходяща счетоводна политика, която да бъде използвана при счетоводното отчитане на тези финансови инструменти съгласно своята приложима рамка за финансово отчитане; и
- дали то е приложило по подходящ начин тази политика при компилирането на проформа финансовата информация.

Ниво на същественост (вж. параграф 16)

А17. Нивото на същественост по отношение на това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии не зависи от една единствена количествена мярка. В действителност, то зависи от размера и естеството на пропускането или неподходящото прилагане на елемент от компилацията, съгласно описаното в параграф А18, независимо дали преднамерено или не. Преценката относно тези аспекти на размера и естеството ще зависи на свой ред от такива

въпроси, като:

- контекста на събитието или сделката;
- целта, за която се компилира проформа финансовата информация; и
- съответните обстоятелства, свързани с ангажимента.

Определящият фактор би могъл да бъде или размерът, или естеството на въпроса, или съчетание от двете.

A18. Риск проформа финансовата информация да не бъде счетена за компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии, може да възникне, когато са налице доказателства, например, за:

- използване на неподходящ източник, от който да се извлече некоригираната финансова информация;
- неточно извличане на некоригираната финансова информация от подходящ източник;
- по отношение на корекциите, неправилно прилагане на счетоводната политика или несъответствие на корекциите със счетоводната политика на предприятието;
- неизвършване на корекция, изисквана от приложимите критерии;
- извършване на корекция, която не е в съответствие с приложимите критерии;
- математическа или техническа грешка в изчисленията, съдържащи се в проформа финансовата информация;
- неподходящи, неточни или пропуснати оповестявания.

Придобиване на разбиране относно начина, по който отговорното лице е компилирало проформа финансовата информация и други обстоятелства, свързани с ангажимента (вж. параграф 17)

A19. Практикуващият професионален счетоводител може да придобие това разбиране посредством комбинация от процедури, като:

- Проучващи запитвания към отговорното лице и други членове на персонала на предприятието, участвали в компилирането на проформа финансовата информация.
- Проучващи запитвания към други подходящи лица, като например, лицата, натоварени с общото управление или консултантите на предприятието.

- Запознаване със съответните първични документи, като договори или споразумения.
- Запознаване с протоколите от заседанията на лицата, натоварени с общото управление.

Начинът, по който отговорното лице е компилирало проформа финансовата информация (вж. параграф 17(б))

A20. Практикуващият професионален счетоводител може да придобие разбиране относно начина, по който отговорното лице е компилирало проформа финансовата информация, като вземе под внимание, например:

- източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация;
- стъпките, предприети от отговорното лице, за:
  - извличане на некоригираната финансова информация от източника;
  - идентифициране на подходящите проформа корекции, например, как отговорното лице е получило финансовата информация на придобиваното предприятие при компилирането на проформа финансовата информация;
- компетентността на отговорното лице при компилирането на проформа финансова информация;
- естеството и обхвата на надзора от страна на отговорното лице над останалите членове на персонала на предприятието, участващи в компилирането на проформа финансовата информация;
- подхода на отговорното лице при идентифициране на подходящите оповестявания, които да подкрепят проформа финансовата информация.

A21. В бизнес комбинация или излизане от инвестиция, областите, които биха могли да породят сложност при компилирането на проформа финансовата информация включват разпределянето на приходи, общи разходи, активи и пасиви между съответните бизнеси. Следователно, важно е практикуващият професионален счетоводител да разбира подхода и критериите на отговорното лице за тези разпределения и пояснителните приложения, съпътстващи проформа финансовата информация да оповестяват тези въпроси.

Естество на предприятието и на придобивано предприятие или предприятие, обект на продажба (вж. параграф 17(в))

А22. Придобиваното предприятие може да бъде регистрирано в качеството на юридическо лице или да представлява отделно разграничима дейност в рамките на друго предприятие, която не е регистрирана в качеството на юридическо лице, например, подразделение, клон или бизнес направление. Предприятието, обект на продажба може да бъде регистрирано в качеството на юридическо лице, например, дъщерно предприятие или съвместно предприятие, или да представлява отделно разграничима дейност в рамките на предприятието, която не е регистрирана в качеството на юридическо лице, например, подразделение, клон или бизнес направление.

А23. Практикуващият професионален счетоводител може да разполага с част или с цялото необходимо разбиране за предприятието и за придобивано предприятие или предприятие, обект на продажба, както и за средата, в която те съответно функционират, в случай че практикуващият професионален счетоводител е извършвал одит или преглед на тяхната финансова информация.

Отрасъл, законови и регулаторни фактори, както и други външни фактори (вж. параграф 17(г))

А24. Факторите, свързани със съответния отрасъл, включват условията в отрасъла, например, конкурентна среда, взаимоотношения с доставчици и клиенти, развитие на технологиите. Примерите за въпроси, които практикуващият професионален счетоводител може да вземе под внимание включват:

- пазар и конкуренция, включително търсене, капацитет и ценова конкуренция;
- обичайни бизнес практики в отрасъла;
- циклична и сезонна дейност;
- продуктови технологии, свързани с произвежданата от предприятието продукция.

А25. Уместните законови и регулаторни фактори включват законовата и регулаторна среда. Това включва, наред с други въпроси, приложимата рамка за финансово отчитане, в съответствие с която предприятието или, в случай че е приложимо, придобиваното предприятие, изготвят своята периодична финансова информация, както и законовата и политическа среда. Примерите за въпроси, които практикуващият професионален счетоводител може да вземе под внимание включват:

- счетоводни практики, специфични за отрасъла;

- законовата и регулаторна рамка по отношение на регулиран отрасъл;
- законодателство и нормативни разпоредби, които оказват значително влияние върху предприятието или, в случай че е приложимо, дейността на придобиваното предприятие или на предприятието, обект на продажба, включително дейностите по пряк надзор;
- данъчно облагане;
- държавна политика, засягаща към момента бизнеса на предприятието, или, в случай че е приложимо, бизнеса на придобиваното предприятие или на предприятието, обект на продажба, например, парична политика (включително контрол върху валутния курс), фискална политика, финансови стимули (например, програми за държавна помощ), и политика по отношение на митата и търговските ограничения;
- изисквания, свързани с опазване на околната среда, засягащи отрасъла или стопанската дейност на предприятието, на придобиваното предприятие или на предприятието, обект на продажба.

А26. Примерите за други външни фактори, засягащи предприятието и в случай че е приложимо, придобиваното предприятие или предприятието, обект на продажба, които практикуващият професионален счетоводител може да вземе под внимание, включват общите икономически условия, лихвените проценти и достъпа до финансиране, както и инфлацията или ревалоризацията на валутата.

Получаване на доказателства за уместността на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация

Уместни фактори, които да бъдат взети под внимание (вж. параграфи 14(а), 18)

А27. Фактори, които оказват влияние върху уместността на източника, от който е извлечена некоригираната финансова информация включват наличието на одиторски доклад или доклад за преглед върху този източник и дали източникът:

- е разрешен или изрично посочен от приложимото законодателство или нормативни разпоредби, е разрешен от съответната фондова борса, където ще бъде подаден проспектът или се използва в това си качество съгласно обичайната пазарна практика;
- може ясно да бъде идентифициран;

- представлява разумна отправна точка за компилирането на проформа финансовата информация в контекста на събитието или сделката, включително това дали е в съответствие със счетоводната политика на предприятието и е към подходяща дата или обхваща подходящ период.

А28. Одиторският доклад или докладът за преглед върху източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, може да е бил издаден от друг практикуващ професионален счетоводител. В такъв случай необходимостта практикуващият професионален счетоводител, докладващ съгласно настоящия МСАИС да разбира предприятието и неговите практики на счетоводно и финансово отчитане по силата на изискванията на параграф 17(в) и (д) и да бъде удовлетворен, че източникът, от който е била извлечена некоригираната финансова информация е подходящ, не се намалява.

Отсъствие на одиторски доклад или доклад за преглед върху източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация (вж. параграф 19)

А29. Когато липсва одиторски доклад или доклад за преглед върху източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, необходимо е практикуващият професионален счетоводител да изпълни процедури във връзка с уместността на този източник. Факторите, които биха могли да повлияят върху естеството и обхвата на тези процедури включват, например:

- дали практикуващият професионален счетоводител преди това е осъществявал одит или преглед на историческата финансова информация на това предприятие и познанията на практикуващия професионален счетоводител за предприятието в резултат на подобен ангажимент;
- кога последно е била одитирана или преглеждана историческата финансова информация на това предприятие;
- дали финансовата информация на предприятието е обект на периодичен преглед от страна на практикуващия професионален счетоводител, например, за целите на удовлетворяване на регулаторни изисквания за подаване на информация.

А30. Финансовият отчет на предприятието за периода, непосредствено предшестващ периода на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, вероятно е бил обект на одит или преглед дори ако самият източник, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, не е бил. Например, източникът, от който е била извлечена некоригираната финансова информация може да представлява междинен финансов отчет, който да

не е бил одитиран или преглеждан, докато финансовият отчет на предприятието за непосредствено предходната финансова година може да е бил одитиран. В такъв случай процедурите, които практикуващият професионален счетоводител би могъл да изпълни, вземайки под внимание факторите, посочени в параграф А29, по отношение уместността на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, включват:

- Отправяне на проучващи запитвания към отговорното лице относно:
    - процеса, съгласно който е бил изготвен източникът и надеждността на стоящите в основата му счетоводни записи, с които този източник е бил съгласуван или равнен;
    - дали всички сделки и операции са били документално отразени;
    - дали източникът е бил изготвен в съответствие със счетоводната политика на предприятието;
    - дали е имало някакви промени в счетоводната политика в сравнение с последния период, обект на одит или преглед, и ако това е така – какъв е бил ефекта от тези промени;
    - оценката от страна на отговорното лице на риска източникът да съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама;
    - ефекта от промени в стопанската дейност и операциите на предприятието.
- В случай че практикуващият професионален счетоводител е одитирал или преглеждал непосредствено предшестващата годишна или междинна финансова информация, вземане под внимание на констатациите от този одит или преглед и това дали те биха могли да сочат за някакви проблемни въпроси при изготвянето на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация.
- Потвърждаване на информацията, предоставена от отговорното лице в отговор на проучващите запитвания от страна на практикуващия професионален счетоводител, когато изглежда, че тези отговори не съответстват на разбирането на практикуващия професионален счетоводител за предприятието или обстоятелствата, свързани с ангажимента.

- Сравняване на източника със съответстващата финансовата информация от предходния период и в случай че е приложимо, с непосредствено предшестващата годишна или междинна финансова информация и обсъждане на съществените промени с отговорното лице.

Историческата финансова информация на предприятието никога не е била обект на одит или преглед (вж. параграф 13(д))

А31. С изключение на случая на предприятие, учредено за целите на сделката, което никога не е извършвало стопанска дейност, малко вероятно е приложимото законодателство и нормативни разпоредби да разрешават дадено предприятие да издава проспект, ако историческата му финансова информация никога не е била обект на одит или преглед.

Получаване на доказателства за уместността на проформа корекциите

Идентифициране на подходящите проформа корекции (вж. параграф 21)

А32. На базата на информацията на практикуващия професионален счетоводител, получена от разбирането относно начина, по който отговорното лице е компилирало проформа финансовата информация и други обстоятелства, свързани с ангажимента, практикуващият професионален счетоводител може да получи доказателства относно това дали отговорното лице правилно е идентифицирало необходимите проформа корекции посредством комбинация от процедури, като:

- оценяване разумността на подхода на отговорното лице за идентифициране на подходящите проформа корекции, например, метода, използван за идентифициране на уместното разпределяне на приходи, общи разходи, активи и пасиви между съответните бизнеси;
- отправяне на проучващи запитвания към съответните лица в рамките на придобиваното предприятие във връзка с подхода за извличане на финансова информация на придобиваното предприятие;
- оценяване на конкретни аспекти на съответните договори, споразумения и други документи;
- отправяне на проучващи запитвания към консултантите на предприятието във връзка с конкретни аспекти на събитието или сделката и свързаните с тях договори и споразумения, имащи отношение към идентифицирането на подходящите корекции;
- оценяване на съответните анализи и работни таблици, изготвени от отговорното лице и други членове на персонала на

предприятието, участващи в компилирането на проформа финансовата информация.

- получаване на доказателства за осъществявания от отговорното лице надзор над останалите членове на персонала на предприятието, участващи в компилирането на проформа финансовата информация;
- изпълнение на аналитични процедури.

Подкрепа с факти на включената в проформа корекциите финансова информация за придобивано предприятие или предприятие, обект на продажба (вж. параграф 22(б))

Финансова информация за предприятие, обект на продажба

А33. В случай на излизане от инвестиция, финансовата информация за предприятието, обект на продажба, ще бъде получена от източника, от който е извлечена некоригираната финансова информация, която често ще е била обект на одит или преглед. Следователно източникът, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, ще предостави база на практикуващия професионален счетоводител да установи дали е налице подкрепа с факти на финансовата информация за предприятието, обект на продажба. В такъв случай, въпросите, които трябва да бъдат разгледани, включват, например, това дали отнасящите се до въпросното предприятие приходи и разходи, осчетоводени на консолидирано ниво, са отразени по подходящ начин в проформа корекциите.

А34. Когато източникът, от който е била извлечена некоригираната финансова информация не е бил обект на одит или преглед, практикуващият професионален счетоводител може да се обърне към насоките, съдържащи се в параграфи А29–А30, за да установи дали финансовата информация за предприятието, обект на продажба, може да бъде подкрепена с факти.

Финансова информация за придобивано предприятие

А35. Източникът, от който е била извлечена финансова информация за придобиваното предприятие, може да е бил обект на одит или преглед. Когато източникът, от който е била извлечена финансова информация за придобиваното предприятие е бил обект на одит или преглед от страна на практикуващия професионален счетоводител, финансовата информация за придобиваното предприятие ще може, отчитайки последствията, възникващи в резултат на обстоятелствата, адресирани в параграф 23, да бъде подкрепена с факти.

А36. Източникът, от който е била извлечена финансова информация за придобиваното предприятие, може да е бил обект на одит или преглед от друг практикуващ професионален счетоводител. В такъв случай необходимостта практикуващият професионален счетоводител, докладващ съгласно настоящия МСАИС да разбира предприятието и неговите практики на счетоводно и финансово отчитане по силата на изискванията на параграф 17(в) и (д) и да бъде удовлетворен, че финансова информация за придобиваното предприятие може да бъде подкрепена с факти, не се намалява.

А37. Когато източникът, от който е била извлечена финансова информация за придобиваното предприятие не е бил обект на одит или преглед, необходимо е практикуващият професионален счетоводител да изпълни процедури във връзка с уместността на този източник. Факторите, които биха могли да повлияят върху естеството и обхвата на тези процедури включват, например:

- дали практикуващият професионален счетоводител преди това е осъществявал одит или преглед на историческа финансова информация на придобиваното предприятие, както и познанията на практикуващия професионален счетоводител за придобиваното предприятие в резултат на подобен ангажимент;
- кога последно е била одитирана или преглеждана историческата финансова информация на придобиваното предприятие;
- дали финансовата информация на придобиваното предприятие е обект на периодичен преглед от страна на практикуващия професионален счетоводител, например, за целите на удовлетворяване на регулаторни изисквания за подаване на информация.

А38. Финансовият отчет на придобиваното предприятие за периода, непосредствено предшестващ периода на източника, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие, вероятно е бил обект на одит или преглед дори ако самият източник, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие, не е бил. В такъв случай процедурите, които практикуващият професионален счетоводител би могъл да изпълни, вземайки под внимание факторите, посочени в параграф А37, по отношение на това дали финансовата информация за придобиваното предприятие може да бъде подкрепена с факти, включват:

- Отправяне на проучващи запитвания към ръководството на придобиваното предприятие относно:
  - процеса, посредством който е бил изготвен източникът, от който е била извлечена финансовата информация за

придобиваното предприятие и надеждността на стоящите в основата му счетоводни записи, с които този източник е бил съгласуван или равнен;

- дали всички сделки и операции са били документално отразени;
- дали източникът, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие, е бил изготвен в съответствие със счетоводната политика на придобиваното предприятие;
- дали е имало някакви промени в счетоводната политика в сравнение с последния период, обект на одит или преглед, и ако това е така – какъв е бил ефекта от тези промени;
- оценката на риска източникът, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие, да съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама;
- ефекта от промени в стопанската дейност и операциите на придобиваното предприятие.

- В случай че практикуващият професионален счетоводител е одитирал или преглеждал непосредствено предшестващата годишна или междинна финансова информация, вземане под внимание на констатациите от този одит или преглед и това дали те биха могли да сочат за някакви проблемни въпроси при изготвянето на източника, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие.
- Потвърждаване на информацията, предоставена от ръководството на придобиваното предприятие в отговор на проучващите запитвания от страна на практикуващия професионален счетоводител, когато изглежда, че тези отговори не съответстват на разбирането на практикуващия професионален счетоводител за придобиваното предприятие или обстоятелствата, свързани с ангажимента;
- Сравняване на източника, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие, със съответстващата финансовата информация от предходния период и в случай че е приложимо, с непосредствено предшестващата годишна или междинна финансова информация и обсъждане на съществените промени с ръководството на придобиваното предприятие.

Модифицирано одиторско мнение или заключение от преглед, или параграф за

обръщане на внимание, по отношение на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация или източника, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие или предприятието, обект на продажба

Потенциални последствия (вж. параграф 23(а))

A39. Не всички модифицирани одиторски мнения или заключения от преглед, или параграфи за обръщане на внимание, по отношение на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация или източника, от който е била извлечена финансовата информация за придобиваното предприятие или предприятието, обект на продажба, задължително оказват влияние върху това дали проформа финансовата информация може да бъде компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии. Така например, квалифицирано одиторско мнение може да е било изразено върху финансовия отчет на предприятието поради неоповестяване на възнагражденията на лицата, натоварени с общото управление, съгласно изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане. Ако случаят е такъв и този финансов отчет се използва в качеството на източник, от който е извлечена некоригираната финансова информация, подобно квалифициране на мнението може да няма никакви последствия относно това дали отчетът за проформа нетните активи и отчетът за доходите могат да бъдат компилирани, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии.

Допълнителни целесъобразни действия (вж. параграфи 23(б), 24)

A40. Допълнителните целесъобразни действия, които практикуващият професионален счетоводител би могъл да предприеме включват, например:

- По отношение на изискването, съдържащо се в параграф 23(б):
  - Обсъждане на въпроса с отговорното лице;

- Когато това е възможно съгласно приложимото законодателство и нормативни разпоредби, включване на препратка в доклада на практикуващия професионален счетоводител към модифицираното одиторско мнение, заключение от преглед или параграфа за обръщане на внимание, в случай че съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител, въпросът е достатъчно уместен и важен, за да могат потребителите да разберат проформа финансовата информация;

- По отношение на изискването, съдържащо се в параграф 24, когато това е възможно съгласно приложимото законодателство и нормативни разпоредби, модифициране на мнението на практикуващия професионален счетоводител;
- Когато това е възможно съгласно приложимото законодателство и нормативни разпоредби, отказ от издаване на доклад или оттегляне от ангажимента;
- Търсене на правна юридическа консултация.

Оценяване представянето на проформа финансовата информация

Избягване асоциирането с подвеждаща финансова информация (вж. параграф 26(б))

A41. Кодексът на СМСЕС изисква практикуващият професионален счетоводител да не бъде асоцииран умишлено с доклади, декларации, комуникации или друга информация, която практикуващият професионален счетоводител счита, че:[9]

(а) съдържат съществено погрешно или подвеждащо изявление;

(б) съдържат безотговорно предоставени изявления или информация; или

(в) пропускат или прикриват изисквана информация, когато подобно пропускане или прикриване би било подвеждащо.

Оповестявания, съпътстващи проформа финансовата информация (вж. параграфи 14(в), 26(в))

A42. Подходящите оповестявания биха могли да включват въпроси, като:

[9] Кодекс на СМСЕС, параграф И111.2

- естеството и целта на проформа финансовата информация, включително естеството на събитието или сделката, както и датата, на която се приема, че е настъпило събитието или е осъществена сделката;
- източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, както и дали върху този източник е публикуван одиторски доклад или доклад за преглед;
- проформа корекциите, включително описание и обяснение на всяка корекция. Това включва, в случая когато става въпрос за финансова информация относно придобивано предприятие или предприятие, обект на продажба, източника, от който е била извлечена тази информация, както и дали върху този източник е публикуван одиторски доклад или доклад за преглед;
- в случай че не са публично достъпни, описание на приложимите критерии, на базата на които е била компилирана проформа финансовата информация; и
- изявление, че проформа финансовата информация е компилирана единствено с цел илюстрация и че поради естеството си не представя действителното финансово състояние, финансовите резултати от дейността и паричните потоци на предприятието.

Приложимото законодателство или нормативни разпоредби могат да изискват такива или други конкретни оповестявания.

Вземане под внимание на значителни последващи събития (Вж. параграф 26(г))

А43. Доколкото практикуващият професионален счетоводител не докладва върху източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, не съществува изискване практикуващият професионален счетоводител да изпълнява процедури с цел идентифициране на събития след датата на източника, които да изискват корекции или оповестяване в този източник. Независимо от това, необходимо е практикуващият професионален счетоводител да прецени дали са му станали известни някакви значителни събития след датата на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, които биха могли да изискват препратка или оповестяване в пояснителните приложения към проформа финансовата информация, за да се избегне риска тя да бъде подвеждаща. Тази преценка се базира на изпълнението на процедурите съгласно настоящия МСАИС или на познанието на практикуващия професионален счетоводител за предприятието и обстоятелствата, свързани с ангажимента. Така например, след датата на източника, от който е била извлечена некоригираната финансова информация, предприятието може да е сключило капиталова сделка, включваща конвертиране на

конвертируемия му дълг в собствен капитал, неоповестяването на която би могло да доведе до това проформа финансовата информация да е подвеждаща.

Съществена непоследователност с друга информация (Вж. параграф 27)

А44. По-нататъшни целесъобразни действия, които практикуващият професионален счетоводител може да предприеме, в случай че отговорното лице откаже да преразгледа проформа финансовата информация или съответно другата информация включват, например:

- Когато това е възможно съгласно приложимото законодателство и нормативни разпоредби:
  - да опише съществената непоследователност в доклада на практикуващия професионален счетоводител;
  - да модифицира мнението на практикуващия професионален счетоводител;
  - да откаже издаването на доклад или да се оттегли от ангажимента.
- Да потърси юридическа консултация.

Писмени изявления (Вж. параграф 28(а))

А45. При някои обстоятелства видовете сделки, за които става въпрос, биха могли да изискват отговорното лице да избере счетоводна политика по отношение на проформа корекциите, която предприятието преди това не е било нужно да формулира, тъй като не е имало такива сделки. В такъв случай практикуващият професионален счетоводител може да изиска отговорното лице да разшири писмените изявления, за да включи информация, че избраната счетоводна политика представлява възприетата от предприятието политика по отношение на подобни видове сделки.

Формиране на мнение

Изразяване на сигурност относно други въпроси, изисквано от приложимото законодателство или нормативни разпоредби (вж. параграф 29)

А46. Приложимото законодателство или нормативни разпоредби могат да изискват практикуващият професионален счетоводител да изрази мнение относно въпроси, различни от това дали проформа финансовата информация е била компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии. При някои от тези обстоятелства

може да не е необходимо практикуващият професионален счетоводител да изпълнява допълнителни процедури. Така например, приложимото законодателство или нормативни разпоредби могат да изискват практикуващият професионален счетоводител да изрази мнение относно това дали базата, на която отговорното лице е компилирало проформа финансовата информация съответства на счетоводната политика на предприятието. Спазването на изискванията, съдържащи се в параграфи 18 и 22(в) от настоящия МСАИС предоставя база за изразяване на такова мнение.

A47. При други обстоятелства може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да изпълни допълнителни процедури. Естеството и обхватът на тези допълнителни процедури ще се различават в зависимост от естеството на тези други въпроси, върху които приложимото законодателство или нормативни разпоредби изискват практикуващият професионален счетоводител да изрази мнение.

Изявление относно отговорността на практикуващия професионален счетоводител за доклада

A48. Приложимото законодателство или нормативни разпоредби могат да изискват практикуващият професионален счетоводител да включи в доклада си изрично изявление, установяващо или потвърждаващо отговорността на практикуващия професионален счетоводител за доклада. Включването на такова допълнително законово или регулаторно изявление в доклада на практикуващия професионален счетоводител не противоречи на изискванията на настоящия МСАИС.

Оповестяване на приложимите критерии (вж. параграф 30)

A49. Не е необходимо отговорното лице да повтаря в пояснителните приложения, съпътстващи проформа финансовата информация, критериите, които са предписани от приложимото законодателство или нормативни разпоредби, или обнародвани от упълномощена или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти. Подобни критерии ще бъдат публично достъпни като част от режима на отчитане и следователно се подразбират в компилираната от отговорното лице проформа финансова информация.

A50. Когато отговорното лице е разработило специфични критерии, необходимо е тези критерии да бъдат оповестени, така че потребителите да могат да получат правилно разбиране за начина, по който проформа финансовата информация е била компилирана от отговорното лице.

Изготвяне на доклада за изразяване на сигурност

Заглавие (вж. параграф 35(а))

A51. Заглавието, посочващо, че този доклад е доклад на независимия практикуващ професионален счетоводител, например, „Доклад за изразяване на сигурност на независимия практикуващ професионален счетоводител относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект", потвърждава, че практикуващият професионален счетоводител е изпълнил всички уместни етични изисквания относно независимостта съгласно разпоредбите на МСАИС 3000 (преработен).[10] Това отличава доклада на независимия практикуващ професионален счетоводител от доклади, издавани от други лица.

Адресат(и) (вж. параграф 35(б))

A52. Приложимото законодателство или нормативни разпоредби могат да посочват конкретно адресата(ите) на доклада. Като алтернатива, практикуващият професионален счетоводител може да договори с предприятието, като част от условията на ангажимента, кой(кои) ще бъде(ат) адресата(ите).

Встъпителни параграфи (вж. параграф 35(в))

A53. Доколкото проформа финансовата информация ще бъде включена в проспект, съдържащ и друга информация, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли, ако формата на представяне позволява, включването на препратка, идентифицираща раздела, в който е представена проформа финансовата информация. Това помага на запознаващите се с проспекта лица да идентифицират проформа финансовата информация, за която се отнася докладът на практикуващия професионален счетоводител.

Мнение (вж. параграфи 13(в), 35(з))

A54. Това дали за изразяването на мнение в конкретната юрисдикция се използва фразата „проформа финансовата информация е компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на [*приложимите критерии*]" или фразата „проформа финансовата информация е компилирана по подходящ начин в съответствие с посочената база" се определя от законодателството или нормативните разпоредби, регулиращи докладването относно проформа финансова информация в тази юрисдикция или от общоприетата практика в юрисдикцията.

[10] МСАИС 3000 (преработен), параграф 20

A55. Приложимото законодателство или нормативни разпоредби в някои юрисдикции могат да предписват формулировката на мнението на практикуващия професионален счетоводител с изрази, различни от посочените по-горе. Когато случаят е такъв, може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да упражни преценката си, за да реши дали изпълнението на процедурите, изложени в настоящия МСАИС би позволило на практикуващия професионален счетоводител да изрази мнението с формулировката, предписана от законодателството или нормативните разпоредби, или биха били необходими допълнителни процедури.

A56. Когато практикуващият професионален счетоводител достигне до заключение, че изпълнението на процедурите, изложени в настоящия МСАИС би било достатъчно, за да позволи на практикуващия професионален счетоводител да изрази мнението с формулировката, предписана от законодателството или нормативните разпоредби, може да е уместно да се приеме, че тази формулировка е равносилна на двете алтернативни формулировки на мнението, посочени в настоящия МСАИС.

Примерен доклад (вж. параграф 35)

A57. В Приложението е представен доклад на практикуващия професионален счетоводител с немодифицирано мнение.

Приложение

(Вж. параграф А57)

Примерен доклад на практикуващия професионален счетоводител с немодифицирано мнение

ДОКЛАД ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ НА НЕЗАВИСИМИЯ ПРАКТИКУВАЩ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ ОТНОСНО КОМПИЛИРАНЕТО НА ПРОФОРМА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ, ВКЛЮЧЕНА В ПРОСПЕКТ

[Подходящ(и) адресат(и)]

Доклад относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект

Ние завършихме нашия ангажимент за изразяване на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансовата информация на дружество ABC от [*отговорното лице*]. Проформа финансовата информация се състои от [проформа отчет за нетните активи към [дата]], [проформа отчет за доходите за периода, завършващ на [дата]], [проформа отчет за паричните потоци за периода, завършващ на [дата],] и свързаните с тях пояснителни приложения [представени на страници xx–xx от проспекта, издаден от дружеството]. Приложимите критерии, на базата на които [*отговорното лице*] е компилирало проформа финансовата информация са [посочени в [нормативен акт относно ценните книжа XX] и описани в [Пояснително приложение X]]/[описани в [Пояснително приложение X]].

Проформа финансовата информация е компилирана от [*отговорното лице*] с цел илюстриране ефекта от [събитие или сделка] [изложени в Пояснително приложение X] върху [финансовото състояние на дружеството към *посочете дата*] [и] [финансовите резултати от дейността на дружеството [и паричните потоци] за периода, завършващ на *посочете дата*], така сякаш [събитието или сделката] са възникнали към [*посочете дата*] [и съответно *посочете дата*]. Като част от този процес информацията относно [финансовото състояние], [финансовите резултати от дейността] [и паричните потоци] на дружеството е била извлечена от [*отговорното лице*] от финансовия отчет на дружеството [за периода, завършващ на [дата], върху който е публикуван/[не е публикуван] [[доклад за одит]/[преглед]].[1]

Отговорност на [отговорното лице] за проформа финансовата информация

[1] Когато одиторският доклад или докладът за прегледа са модифицирани, може да бъде направена препратка към мястото в проспекта, където е описано модифицирането.

[*Отговорното лице*] носи отговорност за компилирането на проформа финансовата информация на базата на [*приложимите критерии*].

Нашата независимост и управление на качеството

Ние спазихме изискванията за независимост и другите етични изисквания на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), който се основава на фундаменталните принципи за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание, конфиденциалност и професионално поведение.

Фирмата прилага Международен стандарт за управление на качеството 1[2], който изисква фирмата да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството, включително политики или процедури относно спазването на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания..

Отговорности на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се състои в изразяването на мнение [съгласно изискванията на [нормативен акт относно ценните книжа XX]] относно това дали проформа финансовата информация е компилирана, във всички съществени аспекти, от [*отговорното лице*] на базата на [*приложимите критерии*].

Ние изпълнихме ангажимента си в съответствие с Международен стандарт за ангажименти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3420 *Ангажименти за изразяване на сигурност за докладване относно компилирането на проформа финансова информация, включена в проспект*, издаден от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност. Този стандарт изисква практикуващият професионален счетоводител да планира и изпълни процедури, за да получи разумна степен на сигурност относно това дали [*отговорното лице*] е компилирало, във всички съществени аспекти, проформа финансовата информация на базата на [*приложимите критерии*].

За целите на настоящия ангажимент, ние не носим отговорност за актуализиране или повторно издаване на доклади или мнения относно историческата финансова информация, използвана при компилирането на проформа финансовата информация, нито сме извършили в хода на ангажимента одит или преглед на финансовата информация, използвана при компилирането на проформа финансовата информация.

---

[2] 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*

Целта на проформа финансовата информация, включена в проспект, е единствено да илюстрира ефекта от значимо събитие или сделка върху некоригираната финансова информация на предприятието, така сякаш събитието е настъпило или сделката е осъществена към по-ранна дата, избрана за целите на илюстрирането. Съответно, ние не предоставяме никаква степен на сигурност, че действителният резултат от събитието или сделката към [*посочете дата*] би бил същият като представения.

Ангажиментът за изразяване на разумна степен на сигурност за докладване относно това дали проформа финансовата информация е компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на приложимите критерии, включва изпълнението на процедури с цел оценяване дали приложимите критерии, използвани от [*отговорното лице*] при компилирането на проформа финансовата информация предоставят разумна база за представяне на съществените ефекти, пряко свързани със събитието или сделката, и за получаване на достатъчни и уместни доказателства относно това дали:

- съответните проформа корекции произвеждат подходяш ефект съгласно тези критерии; и
- проформа финансовата информация отразява правилното прилагане на тези корекции спрямо некоригираната финансова информация.

Избраните процедури зависят от преценката на практикуващия професионален счетоводител, вземайки под внимание разбирането на практикуващия професионален счетоводител за естеството на компанията, за събитието или сделката, по отношение на която е била компилирана проформа финансовата информация, както и други уместни обстоятелства, свързани с ангажимента.

Ангажиментът включва също оценяване на цялостното представяне на проформа финансовата информация.

Ние считаме, че доказателствата, които получихме са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.

Мнение

По наше мнение, [проформа финансовата информация е компилирана, във всички съществени аспекти, на базата на [*приложимите критерии*]]/[проформа финансовата информация е компилирана по подходящ начин в съответствие с посочената база].

Доклад по други законови или регулаторни изисквания

[Приложимото законодателство или нормативни разпоредби могат да изискват практикуващият професионален счетоводител да изрази мнение по други въпроси (вж. параграфи А46–А47). Формата и съдържанието на този раздел от доклада на практикуващия професионален счетоводител ще се

различават в зависимост от естеството на тези други отговорности за докладване.]

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ 4400 (ПРЕРАБОТЕН) АНГАЖИМЕНТИ ЗА ДОГОВОРЕНИ ПРОЦЕДУРИ

(В сила за ангажименти за договорени процедури, по отношение на които условията на ангажимента са договорени на или след 1 януари 2022 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МССЧУ	1–3
Ангажимент за договорени процедури	4–6
Правна сила на настоящия МССЧУ	7–10
Дата на влизане в сила	11
Цели	12
Дефиниции	13
Изисквания	
Изпълнение на ангажимент за договорени процедури в съответствие с настоящия МССЧУ	14–16
Приложими етични изисквания	17
Професионална преценка	18
Управление на качеството на ниво ангажимент	19–20
Приемане и продължаване на ангажимента	21–23
Договаряне условията на ангажимента	24–26
Изпълнение на договорените процедури	27–28
Използване работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител	29
Доклад за договорените процедури	30–33
Изпълнение на ангажимент за договорени процедури заедно с друг ангажимент	34
Документация	35
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Обхват на настоящия МССЧУ	A1–A8
Дата на влизане в сила	A9
Дефиниции	A10–A13
Приложими етични изисквания	A14–A20
Професионална преценка	A21–A23
Управление на качеството на ниво ангажимент	A24–A27

Приемане и продължаване на ангажимента A28–A38
Договаряне условията на ангажимента A39–A44
Изпълнение на договорените процедури A45
Използване работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител A46–A50
Доклад за договорените процедури A51–A58
Изпълнение на ангажимент за договорени процедури заедно с друг ангажимент A59
Документация A60
Приложение 1: Примерно писмо за ангажимент за договорени процедури
Приложение 2: Примерни доклади за договорени процедури

Международен стандарт за свързани по съдържание услуги (МССЧУ) 4400 (преработен), *Ангажименти за договорени процедури*, следва да бъде разглеждан в контекста на *Предговора към Международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*.

Въведение

Обхват на настоящия МССCУ

1. Настоящият Международен стандарт за свързани по съдържание услуги (МССCУ) разглежда:

   (а) отговорностите на практикуващия професионален счетоводител, когато е ангажиран да изпълни ангажимент за договорени процедури; и

   (б) формата и съдържанието на доклада за договорените процедури.

2. Настоящият МССCУ е приложим по отношение изпълнението на ангажименти за договорени процедури по финансови и нефинансови предмети. (Вж. параграфи А1–А2)

Взаимовръзка с МСУК 1[1]

3. Отговорност за системите за управление на качеството и за политиките или процедурите носи фирмата. МСУК 1 е приложим спрямо фирмите на професионални счетоводители във връзка с ангажиментите на фирмата за договорени процедури[2]. Разпоредбите на настоящия МССCУ относно управлението на качеството на нивото на отделните ангажименти за договорени процедури се основават на предположението, че фирмата е обект на МСУК 1 или на изисквания, които като минимум са също толкова взискателни. (Вж. параграфи А3–А8)

Ангажимент за договорени процедури

4. При ангажимент за договорени процедури практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедурите, които са били договорени между практикуващия професионален счетоводител и ангажиращата страна, при което ангажиращата страна потвърждава, че изпълняваните процедури са подходящи за целите на ангажимента. Практикуващият професионален счетоводител комуникира изпълнените договорени процедури и свързаните с тях констатации в доклад за договорените процедури. Ангажиращата страна и други предвидени потребители сами преценяват докладваните от практикуващия професионален счетоводител договорени процедури и констатации и извеждат собствени заключения от работата, извършена от практикуващия професионален счетоводител.

5. Полезността на ангажимента за договорени процедури, изпълнен в съответствие с настоящия МССCУ, произтича от:

   (а) спазването от страна на практикуващия професионален счетоводител на изискванията на професионалните стандарти, включително приложимите етични изисквания; и

   (б) ясното комуникиране на изпълнените процедури и свързаните с тях констатации.

6. Ангажиментът за договорени процедури не представлява одит, преглед или друг ангажимент за изразяване на сигурност. Ангажиментът за договорени процедури не предполага получаването на доказателства с цел практикуващият професионален счетоводител да изрази под каквато и да е форма мнение или заключение за изразяване на сигурност.

---

[1] 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*

[2] МСУК 1, параграф 5

Правна сила на настоящия МССССУ

7. Настоящият МССССУ съдържа целите на практикуващия професионален счетоводител при съблюдаване на този МССССУ, осигуряващи контекста, в който са изложени изискванията на настоящия МССССУ. Замисълът на целите е да подпомогнат практикуващия професионален счетоводител в разбирането му какво трябва да бъде постигнато в един ангажимент за договорени процедури.

8. Настоящият МССССУ съдържа изисквания, изразени с помощта на думата „следва", които са разработени така, че да позволят на практикуващия професионален счетоводител да изпълни посочените цели.

9. В допълнение, настоящият МССССУ съдържа встъпителен материал, дефиниции, както и материали за приложение и други пояснителни материали, осигуряващи контекст, необходим за правилното разбиране на настоящия МССССУ.

10. Материалите за приложение и другите пояснителни материали предоставят допълнително обяснение на изискванията и насоки за тяхното изпълнение. Въпреки че тези насоки не налагат сами по себе си определено изискване, те са важни за правилното прилагане на изискванията. Материалите за приложение и другите пояснителни материали е възможно да предоставят и сведения от общ характер по въпроси, разгледани в настоящия МССССУ, които подпомагат прилагането на изискванията.

Дата на влизане в сила

11. Настоящият МССССУ е в сила за ангажименти за договорени процедури, по отношение на които условията на ангажимента са договорени на или след 1 януари 2022 г. (Вж. параграф А9)

Цели

12. Целите на практикуващия професионален счетоводител при ангажимент за договорени процедури съгласно настоящия МССССУ са:

    (а) да договори с ангажиращата страна процедурите, които ще бъдат изпълнени;

    (б) да изпълни договорените процедури; и

    (в) да комуникира изпълнените процедури и свързаните с тях констатации в съответствие с изискванията на настоящия МССССУ.

Дефиниции

13. За целите на настоящия МССССУ, следните термини имат значението, дадено им по-долу:

    (а) Договорени процедури – Процедури, които са договорени от практикуващия професионален счетоводител и ангажиращата страна (и ако е уместно – други страни). (Вж. параграф А10)

    (б) Ангажимент за договорени процедури – Ангажимент, при който практикуващият професионален счетоводител е ангажиран да изпълни процедури, за които практикуващият професионален счетоводител и ангажиращата страна (и ако е уместно – други страни) са се договорили и да комуникира изпълнените процедури и свързаните с тях констатации в доклад за договорените процедури. (Вж. параграф А10)

(в) Съдружник, отговорен за ангажимента – Съдружникът или друго лице, назначено от фирмата, което носи отговорност за ангажимента и неговото изпълнение, както и за доклада за договорените процедури, издаван от името на фирмата, и което, когато това се изисква, разполага със съответни правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган.

(г) Ангажираща страна – Страната или страните, които ангажират практикуващия професионален счетоводител да изпълни ангажимента за договорените процедури. (Вж. параграф А11)

(д) Екип по ангажимента – Всички съдружници и служители, изпълняващи ангажимента за договорени процедури, както и всички други физически лица, които изпълняват процедури по ангажимента, с изключение на външни експерти на практикуващия професионален счетоводител.

(е) Констатации – Констатациите са фактическите резултати от изпълнените договорени процедури. Констатациите могат да бъдат обективно проверени и потвърдени. Позоваването на констатации в настоящия МССОУ изключва мнения или заключения в каквато и да е форма, както и всякакви препоръки, които практикуващият професионален счетоводител би могъл да направи. (Вж. параграфи А12–А13)

(ж) Предвидени потребители – Лицето или лицата или организацията или организациите или групата или групите, които практикуващият професионален счетоводител очаква, че ще използват доклада за договорените процедури. В някои случаи може да съществуват предвидени потребители, различни от тези, до които е адресиран докладът за договорените процедури. (Вж. параграф А10)

(з) Практикуващ професионален счетоводител – Лицето или лицата, изпълняващи ангажимента (обикновено съдружникът, отговорен за ангажимента, или други членове на екипа по ангажимента, или съобразно случая, фирмата). Когато този МССОУ изрично има предвид дадено изискване или задължение да бъде изпълнено от съдружника, отговорен за ангажимента, вместо „практикуващ професионален счетоводител“ се използва терминът „съдружник, отговорен за ангажимента“.

(и) Експерт на практикуващия професионален счетоводител – Физическо лице или организация, притежаващи експертни знания и умения в област, различна от изразяването на сигурност и свързаните по съдържание услуги, чиято работа в тази област се използва за подпомагане на практикуващия професионален счетоводител при изпълнение на неговите отговорности във връзка с ангажимента за договорени процедури. Експертът на практикуващия професионален счетоводител може да бъде или вътрешен експерт (който е съдружник или служител, включително временно нает служител, на фирмата или на фирма, която е част от мрежата от фирми на практикуващия професионален счетоводител), или външен експерт на практикуващия професионален счетоводител.

(й) Професионална преценка - Приложение на съответното обучение, познания и опит, в рамките на контекста, предвиден в настоящия МССОУ и приложимите етични изисквания, при вземането на информирани решения за насоката на действията, които са подходящи при съществуващите обстоятелства на ангажимента за договорени процедури.

(к) Приложими етични изисквания – Принципи на професионалната етика и етични изисквания, които са приложими спрямо екипа по ангажимента, когато изпълнява ангажименти за договорени процедури. Приложимите етични изисквания обикновено включват разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни.

(л) Отговорна страна – Страната или страните, отговорни за съответния предмет, относно който се изпълняват договорените процедури.

Изисквания

Изпълнение на ангажимент за договорени процедури в съответствие с настоящия МССУ

14. Практикуващият професионален счетоводител следва да притежава разбиране за целия текст на настоящия МССУ, включително материалите за приложение и другите пояснителни материали, за да разбере неговите цели и правилно да прилага неговите изисквания.

Спазване на приложимите изисквания

15. Практикуващият професионален счетоводител следва да спази всяко изискване на настоящия МССУ, освен ако конкретното изискване няма отношение към ангажимента за договорени процедури, например, ако обстоятелствата, адресирани от това изискване не са налице при съответния ангажимент.

16. Практикуващият професионален счетоводител не следва да заявява съответствие с настоящия МССУ, ако не е изпълнил всички изисквания на настоящия МССУ, имащи отношение към ангажимента за договорени процедури.

Приложими етични изисквания

17. Практикуващият професионален счетоводител следва да спазва приложимите етични изисквания. (Вж. параграфи А14–А20)

Професионална преценка

18. Практикуващият професионален счетоводител следва да използва професионална преценка при приемането, продължаването и докладването по ангажимента за договорени процедури, вземайки под внимание обстоятелствата на ангажимента. (Вж. параграфи А21–А23)

Управление на качеството на ниво ангажимент

19. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме цялостната отговорност за:

    (а) управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимента за договорени процедури, включително, ако е приложимо – работата, извършена от експерт на практикуващия професионален счетоводител, и за неговото достатъчно и подходящо участие по време на целия ангажимент; и (Вж. параграф А24)

    (б) изпълнението на ангажимента в съответствие с политиките или процедурите на фирмата за управление на качеството, чрез:

(i) съблюдаване на политиките или процедурите на фирмата по отношение приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиенти и ангажименти за договорени процедури; (Вж. параграф А25)

(ii) определянето, че достатъчни и подходящи ресурси за изпълнението на ангажимента са своевременно насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, вземайки под внимание естеството и обстоятелствата на ангажимента, политиките или процедурите на фирмата, както и промените, които биха могли да възникнат по време на ангажимента;

(iii) това да се увери, че екипът по ангажимента и експертите на практикуващия професионален счетоводител, които не са част от екипа по ангажимента, взети като цяло, притежават подходящата компетентност и възможности, включително да разполагат с достатъчно време, да изпълнят ангажимента за договорени процедури;

(iv) запазване на повишено внимание за индикации за нарушаване на приложимите етични изисквания от страна на членове на екипа по ангажимента, и определяне на подходящите действия, ако вниманието на съдружника, отговорен за ангажимента, бъде привлечено от въпроси, сочещи, че членове на екипа по ангажимента са нарушили приложимите етични изисквания; (Вж. параграф А26)

(v) ръководство и надзор над членовете на екипа по ангажимента, преглед на тяхната работа и изпълнение на ангажимента в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания;

(vi) поемането на отговорност за това подходящата документация по ангажимента да бъде окомплектована, подходящо поддържана и съхранявана; и

(vii) когато в съответствие с МСУК 1 или политиките или процедурите на фирмата се изисква преглед за качеството на ангажимента, да не поставя дата на доклада преди приключване на прегледа за качеството на ангажимента[3].

20. Ако ще се използва работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да се увери, че практикуващият професионален счетоводител ще бъде в състояние да участва в работата на експерта в степен, която да е достатъчна, за да се поеме отговорност за констатациите, включени в доклада за договорените процедури. (Вж. параграф А27)

Приемане и продължаване на ангажимента

21. Преди да приеме или продължи ангажимент за договорени процедури, практикуващият професионален счетоводител следва да получи разбиране за целта на ангажимента. Практикуващият професионален счетоводител не следва да приема или продължава ангажимента за договорени процедури, ако са му известни факти или обстоятелства, сочещи, че процедурите, които практикуващият професионален счетоводител е помолен да изпълни са неподходящи за целите на ангажимента за договорени процедури. (Вж. параграфи А28–А31)

22. Практикуващият професионален счетоводител следва да приема или продължава ангажимент за договорени процедури, само когато: (Вж. параграфи А28–А31)

[3] МСУК 2, *Прегледи за качеството на ангажимента*

(а) ангажиращата страна потвърждава, че процедурите, очаквани да бъдат изпълнени от практикуващия професионален счетоводител, са подходящи за целта на ангажимента;

(б) практикуващият професионален счетоводител очаква да бъде в състояние да получи информацията, необходима за изпълнение на договорените процедури;

(в) договорените процедури и свързаните с тях констатации могат да бъдат описани обективно, използвайки терминология, която да е ясна, да не въвежда в заблуждение и да не е обект на различни интерпретации; (Вж. параграфи А32–А36)

(г) практикуващият професионален счетоводител няма причина да смята, че приложимите етични изисквания няма да бъдат спазени; и

(д) ако от практикуващия професионален счетоводител се изисква да спазва изисквания за независимост, практикуващият професионален счетоводител няма причина да смята, че тези изисквания няма да бъдат спазени. (Вж. параграфи А37–А38)

23. В случай че съдружникът, отговорен за ангажимента, получи информация, която е възможно да би накарала фирмата да откаже ангажимента, ако тази информация би била известна на фирмата преди тя да приеме или продължи ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента следва своевременно да комуникира тази информация с фирмата, така че фирмата и съдружникът, отговорен за ангажимента, да могат да вземат необходимите мерки.

Договаряне условията на ангажимента

24. Практикуващият професионален счетоводител следва да договори условията на ангажимента за договорени процедури с ангажиращата страна и да документира договорените условия на ангажимента в писмо за поемане на ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение. Тези условия следва да съдържат следното: (Вж. параграфи А39–А40)

(а) идентифициране на предмета или предметите, относно които ще се изпълняват договорените процедури;

(б) целта на ангажимента и предвидените потребители на доклада за договорени процедури, идентифицирани от ангажиращата страна;

(в) ако е приложимо, отговорната страна, идентифицирана от ангажиращата страна, и изявление, че ангажиментът се изпълнява на базата на това, че отговорната страна носи отговорност за предмета, относно който се изпълняват договорените процедури;

(г) потвърждение на приложимите етични изисквания, които практикуващият професионален счетоводител ще спазва при изпълнение на ангажимента за договорени процедури;

(д) изявление относно това дали от практикуващия професионален счетоводител се изисква да спазва изисквания за независимост и ако това е така – приложимите изисквания за независимост; (Вж. параграфи А37–А38)

(е) естеството на ангажимента за договорени процедури, включително изявление, че:

(i) ангажиментът за договорени процедури предполага практикуващият професионален счетоводител да изпълни процедурите, договорени с ангажиращата страна (и ако е уместно – с други страни), и да докладва констатациите; (Вж. параграф А10)

(ii) констатациите са фактическите резултати от изпълнените договорени процедури; и

(iii) ангажиментът за договорени процедури не е ангажимент за изразяване на сигурност и съответно практикуващият професионален счетоводител не изразява мнение или заключение за изразяване на сигурност;

(ж) потвърждение от ангажиращата страна (и ако е уместно – други страни), че договорените процедури са подходящи за целта на ангажимента; (Вж. параграф А10)

(з) идентифициране на адресата на доклада за договорените процедури;

(и) естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които ще бъдат изпълнени, описани с помощта на терминология, която да е ясна, да не въвежда в заблуждение и да не е обект на различни интерпретации; и (Вж. параграфи А41–А42)

(й) препратка към очакваната форма и съдържание на доклада за договорените процедури.

25. Ако договорените процедури бъдат модифицирани в хода на ангажимента, практикуващият професионален счетоводител следва да договори изменени условия на ангажимента с ангажиращата страна, които да отразяват модифицираните процедури. (Вж. параграф А43)

Повтарящи се ангажименти за договорени процедури

26. При повтарящи се ангажименти за договорени процедури, практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали определени обстоятелства, включително промени в преценките на фирмата относно това дали да приеме или продължи ангажимента, изискват преразглеждане на условията на ангажимента и дали е налице необходимост да се напомни на ангажиращата страна за съществуващите условия на ангажимента. (Вж. параграф А44)

Изпълнение на договорените процедури

27. Практикуващият професионален счетоводител следва да изпълни процедурите така, както са договорени в условията на ангажимента.

28. Практикуващият професионален счетоводител следва да прецени дали да изиска писмени изявления. (Вж. параграф А45)

Използване работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител

29. Ако практикуващият професионален счетоводител използва работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител, практикуващият професионален счетоводител следва: (Вж. параграфи А46–А47, А50)

(а) да оцени компетентността, способностите и обективността на експерта на практикуващия професионален счетоводител;

(б) да договори с експерта на практикуващия професионален счетоводител естеството, обхвата и целите на работата на този експерт; (Вж. параграфи А48–А49)

(в) да определи дали естеството, времето на изпълнение и обхватът на работата, извършена от експерта на практикуващия професионален счетоводител, са в съответствие с работата, договорена с експерта; и

(г) да определи дали констатациите адекватно описват резултатите от извършената работа, вземайки под внимание работата, извършена от експерта на практикуващия професионален счетоводител.

Доклад за договорените процедури

30. Докладът за договорените процедури следва да е в писмен вид и да съдържа: (Вж. параграф А51)

(а) наименование, което ясно да посочва, че докладът представлява доклад за договорени процедури;

(б) адресат, посочен в условията на ангажимента;

(в) идентифициране на предмета, относно който се изпълняват договорените процедури; (Вж. параграф А52)

(г) идентифициране на целта на доклада за договорените процедури и изявление, че докладът за договорените процедури може да не е подходящ за друга цел; (Вж. параграфи А53–А54)

(д) описание на ангажимента за договорени процедури, посочващо, че:

(i) ангажиментът за договорени процедури предполага практикуващият професионален счетоводител да изпълни процедурите, които са били договорени с ангажиращата страна (и ако е уместно – с други страни), и да докладва констатациите; (Вж. параграф А10)

(ii) констатациите са фактическите резултати от изпълнените договорени процедури; и

(iii) ангажиращата страна (и ако е уместно – други страни) са потвърдили, че договорените процедури са подходящи за целта на ангажимента; (Вж. параграф А10)

(е) ако е приложимо, отговорната страна, идентифицирана от ангажиращата страна, и изявление, че отговорната страна носи отговорност за предмета, относно който се изпълняват договорените процедури;

(ж) изявление, че ангажиментът е изпълнен в съответствие с МССУ 4400 (преработен);

(з) изявление, че практикуващият професионален счетоводител не прави изявление относно уместността на договорените процедури;

(и) изявление, че ангажиментът за договорени процедури не представлява ангажимент за изразяване на сигурност и съответно практикуващият професионален счетоводител не изразява мнение или заключение за изразяване на сигурност;

(й) изявление, че ако практикуващият професионален счетоводител бе изпълнил допълнителни процедури, неговото внимание би могло да бъде привлечено от други въпроси, които биха били докладвани;

(к) изявление, че практикуващият професионален счетоводител спазва етичните изисквания на Кодекса на СМСЕС или други професионални изисквания, или изисквания, наложени от закон или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни;

(л) по отношение на независимостта:

(i) ако от практикуващия професионален счетоводител не се изисква да бъде независим и той не се е съгласил на друго основание в условията на ангажимента да спазва изисквания за независимост, изявление, че за целите на ангажимента няма изисквания за независимост, които практикуващият професионален счетоводител да трябва да спазва; или

(ii) ако от практикуващия професионален счетоводител се изисква да бъде независим или той се е съгласил в условията на ангажимента да спазва изисквания за независимост, изявление, че практикуващият професионален счетоводител е спазил приложимите етични изисквания. Изявлението следва да идентифицира приложимите етични изисквания;

(м) изявление, че фирмата, на която практикуващият професионален счетоводител е член, прилага МСУК 1 или други професионални изисквания, или изисквания в закон или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1. Ако практикуващият счетоводител не е професионален счетоводител, изявлението следва да идентифицира приложените професионални изисквания или изисквания в закон или нормативна разпоредба, които са като минимум толкова взискателни, колкото МСУК 1;

(н) описание на изпълнените процедури, детайлизиращо естеството и обхвата и ако е приложимо – времето на изпълнение на всяка процедура, съгласно договореното в условията на ангажимента; (Вж. параграфи А55–А57)

(о) констатациите от всяка една изпълнена процедура, включително подробности за констатираните изключения; (Вж. параграфи А55–А56)

(п) подпис на практикуващия професионален счетоводител;

(р) дата на доклада за договорените процедури; и

(с) мястото в юрисдикцията, където практикуващият професионален счетоводител практикува.

31. Ако практикуващият професионален счетоводител се позовава в доклада за договорените процедури на работата, извършена от експерт на практикуващия професионален счетоводител, изразите, използвани в доклада не следва да дават основание да се счита, че отговорността на практикуващия професионален счетоводител за изпълнение на процедурите и докладване на констатациите е намалена поради участието на експерта. (Вж. параграф А58)

32. Ако практикуващият професионален счетоводител предоставя в доклада за договорените процедури обобщение на констатациите в допълнение към описанието на констатациите, изисквано от параграф 30(о):

(а) обобщението на констатациите следва да е описано по начин, който е обективен, използвайки терминология, която да е ясна, да не въвежда в заблуждение и да не е обект на различни интерпретации; и

(б) докладът за договорените процедури следва да включва изявление, посочващо, че прочитането на обобщението не замества изчитането на пълния доклад.

33. Практикуващият професионален счетоводител следва да постави дата на доклада за договорените процедури, която да не предшества датата, на която практикуващият професионален счетоводител е приключил договорените процедури и е определил констатациите в съответствие с настоящия МССУ.

Изпълнение на ангажимент за договорени процедури заедно с друг ангажимент

34. Докладът за договорените процедури следва да бъде ясно разграничен от доклади по други ангажименти. (Вж. параграф А59)

Документация

35. Практикуващият професионален счетоводител следва да включи в документацията по ангажимента: (Вж. параграф А60)

    (а) писмените условия на ангажимента и ако е приложимо – съгласието на ангажиращата страна с модификациите на процедурите;

    (б) естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените договорени процедури; и

    (в) констатациите, произтичащи от изпълнените договорени процедури.

***

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МССУ (Вж. параграф 2)

А1. Препратката към „предмети“ в настоящия МССУ обхваща всичко, относно което се изпълняват договорените процедури, включително, съобразно случая, информация, документи, оценки или спазване на закони и нормативни разпоредби.

А2. Примерите за финансови и нефинансови предмети, относно които може да се изпълняват ангажименти за договорени процедури, включват:

- финансови предмети, отнасящи се до:
    - финансовия отчет на предприятието или конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания в рамките на финансовия отчет.
    - допустимост (съответствие с изискванията) на разходи, претендирани да бъдат получени от програма за финансиране.
    - приходи за определяне възнаграждения за права, наем или франчайзни такси, базирани на процент от приходите.
    - коефициенти на капиталова адекватност за регулаторни органи.
- нефинансови предмети, отнасящи се до:
    - брой пътници, отчетени пред орган за гражданско въздухоплаване.
    - наблюдаване унищожаването на фалшиви или дефектни стоки, отчетени пред регулаторен орган.
    - процеси за генериране на данни за тиражи на лотарийни игри, отчетени пред регулаторен орган.

- обем емисии на парникови газове, отчетени пред регулаторен орган.

Горният списък не е изчерпателен. С еволюирането на търсенето на външно докладване, може да възникнат допълнителни видове предмети.

Взаимовръзка с МСУК 1 (Вж. параграф 3)

А3. МСУК 1 разглежда отговорностите на фирмата да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството по отношение на ангажиментите за свързани по съдържание услуги, включително ангажиментите за договорени процедури[4]. МСУК 1 разглежда също така отговорността на фирмата да установи политики или процедури, адресиращи ангажименти, които се изисква да бъдат обект на прегледи за качеството на ангажимента.[5] МСУК 2 разглежда назначаването и съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, както и изпълнението и документирането на прегледа за качеството на ангажимента[6].

А4. Съгласно МСУК 1, целта на фирмата е да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството по отношение на ангажиментите за свързани по съдържание услуги, включително ангажиментите за договорени процедури, която да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че:

(а) фирмата и нейният персонал изпълняват своите отговорности в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и изпълняват ангажиментите в съответствие с тези стандарти и изисквания; и

(б) докладите за ангажиментите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.[7]

А5. Юрисдикция, която не е приела МСУК 1 във връзка с ангажиментите за договорени процедури, може да изложи изисквания за управление на качеството във фирми, изпълняващи такива ангажименти. Разпоредбите на настоящия МССУ във връзка с управление на качеството на ниво ангажимент се основават на предположението, че възприетите изисквания за управление на качеството са като минимум толкова взискателни, колкото тези на МСУК 1. Това се постига, когато тези изисквания адресират изискванията на МСУК 1 и налагат задължения на фирмата да постигне целта на МСУК 1. Спазването на МСУК 1 изисква, наред с останалото, системата на фирмата за управление на качеството да адресира следните осем компонента[8]:

(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.

---

4 МСУК 1, параграф 1

5 МСУК 1, параграф 2(а)

6 МСУК 1, параграф 2(б)

7 МСУК 1, параграф 14

8 МСУК 1, параграф 6

A6. В контекста на системата на фирмата за управление на качеството, екипите по ангажименти имат отговорност да внедрят политики или процедури за управление на качеството, приложими по отношение на ангажимента.

A7. Обикновено екипът по ангажимента може да разчита на системата на фирмата за управление на, освен ако:

- разбирането или практическият опит на екипа по ангажимента не сочи, че политиките или процедурите на фирмата няма да адресират ефективно естеството и обстоятелствата на ангажимента; или
- информация, предоставена от фирмата или от други страни, относно ефективността на такива политики или процедури, не подсказва друго.

Така например, екипът за ангажимента може да разчита на системата на фирмата за управление на качеството по отношение на:

- компетентността и способностите на служителите посредством техния подбор и назначаване и формално обучение.
- поддържането на взаимоотношенията с клиентите посредством политиките или процедурите на фирмата за приемане и продължаване на ангажименти за договорени процедури.
- съблюдаване на регулаторните и законови изисквания посредством процеса на фирмата за текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците.

Когато разглежда недостатъците[9], идентифицирани в системата на фирмата за управление на качеството, които биха могли да окажат влияние върху ангажимента за договорени процедури, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание действията по отстраняване на недостатъците, предприети от фирмата за адресиране на тези недостатъци и счетени от съдружника, отговорен за ангажимента, за достатъчни в контекста на този ангажимент за договорени процедури.

A8. Недостатък в системата на фирмата за управление на качеството не сочи непременно, че ангажиментът за договорени процедури не е бил изпълнен в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания или че докладът за договорените процедури не е бил подходящ.

Дата на влизане в сила (Вж. параграф 11)

A9. По отношение на условия на ангажимент, обхващащ няколко години, практикуващите професионални счетоводители биха могли да пожелаят да актуализират условията на ангажимента, така че ангажиментите за договорени процедури да бъдат изпълнявани в съответствие с настоящия МССЧУ на или след датата на влизане в сила.

---

[9] МСУК 1, параграф 16(а)

Дефиниции

Ангажираща страна и други предвидени потребители (Вж. параграфи 13(а), 13(б), 13(г), 13(ж), 24(е)(i), 24(ж), 30(д)(i), 30(д)(iii))

A10. При някои обстоятелства процедурите могат да бъдат договаряни с предвидени потребители в допълнение към ангажиращата страна. Предвидените потребители, различни от ангажиращата страна, също биха могли да потвърдят уместността на процедурите.

A11. Ангажиращата страна може да е, при различни обстоятелства, отговорната страна, регулаторен орган или друг предвиден потребител. Препратките към ангажиращата страна в настоящия МССУ включват, когато това е уместно, няколко ангажиращи страни.

Констатации (Вж. параграф 13(е))

A12. Констатациите са в състояние да бъдат обективно проверени и потвърдени, което означава, че се очаква различни практикуващи професионални счетоводители, изпълняващи едни и същи процедури, да достигат до еквивалентни резултати. Констатациите изключват изразяването на мнение или заключение, както и всякакви препоръки, които практикуващият професионален счетоводител би могъл да направи.

A13. Практикуващите професионални счетоводители може да използват термина „фактически констатации“ вместо „констатации“, например, в случаи, когато практикуващият професионален счетоводител се опасява, че терминът „констатации“ може да бъде разбран погрешно. Случаят може да е такъв с юрисдикции или езици, при които терминът „констатации“ може да бъде разбран като включващ резултати, които не са фактически.

Приложими етични изисквания (Вж. параграф 17)

Обективност и независимост

A14. От практикуващия професионален счетоводител, изпълняващ ангажимент за договорени процедури, се изисква да спазва приложимите етични изисквания. Обикновено приложимите етични изисквания обхващат Кодекса на СМСЕС заедно с националните изисквания, които са по-рестриктивни. Кодексът на СМСЕС изисква практикуващите професионални счетоводители да спазват фундаменталните принципи, включително принципа за обективност, който изисква практикуващите професионални счетоводители да не компрометират професионалната си или бизнес преценка поради предубеденост, конфликт на интереси или неправомерното влияние, или неправомерното разчитане на лица, организации, технологии или други фактори. Съответно, приложимите етични изисквания, на които практикуващият професионален счетоводител е обект, ще изискват като минимум практикуващият професионален счетоводител да бъде обективен, когато изпълнява ангажимент за договорени процедури.

A15. Кодексът на СМСЕС не съдържа изисквания за независимост по отношение на ангажиментите за договорени процедури. Национални етични кодекси, обаче, закони или нормативни разпоредби, други професионални изисквания или условията на договор, програма или споразумение, свързани с предмета на ангажимента за договорени процедури, може да посочват изисквания, отнасящи се до независимостта.

Неспазване на закони и нормативни разпоредби[10]

А16. Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания може:

(а) да изискват практикуващият професионален счетоводител да докладва идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието.

(б) да установяват отговорности, съгласно които докладването до компетентен орган извън предприятието може да е целесъобразно при конкретните обстоятелства.[11]

А17. Докладването на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието може да се изисква или да е целесъобразно при конкретните обстоятелства, защото:

(а) закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания изискват практикуващият професионален счетоводител да докладва;

(б) практикуващият професионален счетоводител е решил, че докладването е целесъобразното действие, за да отговори на идентифицирано или подозирано неспазване в съответствие с приложимите етични изисквания; или

(в) закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания предоставят на практикуващия професионален счетоводител правото да постъпи по този начин.

А18. От практикуващия професионален счетоводител не се очаква да притежава ниво на разбиране на законите и нормативните разпоредби, надхвърлящо това, което е необходимо, за да е в състояние да изпълни ангажимента за договорени процедури. Съгласно закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания обаче може да се очаква практикуващият професионален счетоводител да използва познания, професионална преценка и експертни знания и умения при отговора на идентифицираното или подозиране неспазване на изискванията. Дали едно действие представлява неспазване на изискванията е в крайна сметка въпрос, подлежащ на решаване от съд или друг компетентен съдебен орган.

А19. При някои обстоятелства докладването на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието може да е възпрепятствано от задължението на практикуващия професионален счетоводител за конфиденциалност, наложено от закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания. При други обстоятелства докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието не би било счетено за нарушаване на задължението за конфиденциалност съгласно приложимите етични изисквания.[12]

А20. Практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали да не се консултира вътрешнофирмено (например, в рамките на фирмата или с фирма, част от мрежата от фирми), да получи правен съвет, за да разбере професионалните и законови последствия от предприемането на определен курс на действие, или да се консултира, при условия на конфиденциалност, с регулаторен орган или професионална организация (освен ако това не е

---

[10] Приложимите етични изисквания може да посочват, че неспазването на закони и нормативни разпоредби включва измамата. Вижте, например, 360.5 А2 от Кодекса на СМСЕС.

[11] Вижте, например, параграфи И360.36 до 360.36 П3 от Кодекса на СМСЕС.

[12] Вижте, например, параграфи И114.1 до 114.3 П3 и И360.37 от Кодекса на СМСЕС.

забранено от закон или нормативна разпоредба или ако би нарушило задължението за конфиденциалност).[13]

Професионална преценка (Вж. параграф 18)

A21. Професионална преценка се използва при прилагане на изискванията на настоящия МССCУ и приложимите етични изисквания, както и при вземането съобразно случая на информирани решения относно курса на действие по време на целия ангажимент за договорени процедури.

A22. При приемането, изпълнението и издаването на доклад относно ангажимента за договорени процедури, професионална преценка се използва например при:

Приемане на ангажимента

- Обсъждане и договаряне с ангажиращата страна (и ако е уместно – с други страни) на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които ще бъдат изпълнени (вземайки под внимание целта на ангажимента).
- Определяне дали са удовлетворени условията за приемане и продължаване на ангажимента.
- Определяне на ресурсите, необходими за изпълнение на процедурите, така както са договорени в условията на ангажимента, включително необходимостта от ангажиране на експерт на практикуващия професионален счетоводител.
- Определяне на целесъобразните действия, ако на практикуващия професионален счетоводител станат известни факти или обстоятелства, подсказващи, че процедурите, с които практикуващият професионален счетоводител е помолен да се съгласи, са неподходящи за целта на ангажимента за договорени процедури.

Изпълнение на ангажимента

- Определяне на целесъобразните действия или отговори ако при изпълнение на договорените процедури на практикуващия професионален счетоводител станат известни:
  - въпроси, които биха могли да сочат за измама или случай на неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби.
  - други въпроси, които хвърлят съмнение върху интегритета на информацията, имаща отношение към ангажимента за договорени процедури, или които сочат, че е възможно информацията да е подвеждаща.
  - процедури, които не могат да бъдат изпълнени така, както са договорени.

Издаване на доклад относно ангажимента

- Описание на констатациите по обективен начин и с достатъчни подробности, включително когато са констатирани изключения.

A23. При изпълнение на ангажимент за договорени процедури, необходимостта практикуващият професионален счетоводител да използва професионална преценка при извършване на договорените процедури е ограничена поради причини, включващи:

---

[13] Вижте, например, параграф 360.39 A1 от Кодекса на СМСЕС.

- ангажиментът за договорени процедури включва изпълнението на процедури, които са били договорени от практикуващия професионален счетоводител и ангажиращата страна, при което ангажиращата страна е потвърдила, че изпълняваните процедури са подходящи за целта на ангажимента.
- договорените процедури и констатациите, които произтичат в резултат на изпълнението на тези процедури, могат да бъдат описани обективно, използвайки терминология, която да е ясна, да не въвежда в заблуждение и да не е обект на различни интерпретации.
- констатациите могат да бъдат обективно проверени и потвърдени, което означава, че се очаква различни практикуващи професионални счетоводители, изпълняващи едни и същи процедури, да достигат до еквивалентни резултати.

Управление на качеството на ниво ангажимент (Вж. параграфи 19–20)

A24. Действията на съдружника, отговорен за ангажимента, и подходящите съобщения до останалите членове на екипа по ангажимента, при поемането на цялостната отговорност за управляване на качеството и постигане на качество на всеки ангажимент, подчертават важното значение за постигане качеството на ангажимента на:

(а) извършване на работа, която да съответства на професионалните стандарти и регулаторните и законови изисквания;

(б) спазване, съобразно това, което е приложимо, на политиките или процедурите на фирмата за управление на качеството; и

(в) издаване доклада за ангажимента на практикуващия професионален счетоводител в съответствие с настоящия МССЧУ.

A25. МСУК 1 изисква фирмата да установи цели във връзка с качеството, разглеждащи уместността на преценките на фирмата относно това дали да приеме или продължи взаимоотношение с клиент или ангажимент на базата на получената информация относно естеството и обстоятелствата на ангажимента за договорени процедури и почтеността и етичните ценности на клиента (включително неговото ръководство и когато е уместно – лицата, натоварени с общо управление), която да е достатъчна, за да подкрепи тези преценки. Ако съдружникът, отговорен за ангажимента, има причина да се съмнява в почтеността на ръководството до степен, която вероятно би оказала влияние върху правилното изпълнение на ангажимента, може да не е целесъобразно ангажиментът да бъде приеман.

A26. МСУК 1 излага отговорностите на фирмата за установяване на цели във връзка с качеството, които да адресират изпълнението на отговорностите във връзка с приложимите етични изисквания. Настоящият МССЧУ излага отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка със спазването от страна на екипа по ангажимента на приложимите етични изисквания[14].

A27. В случай че практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да удовлетвори изискването в параграф 20, може да е целесъобразно практикуващият професионален счетоводител да договори с ангажиращата страна да се ограничи обхватът на ангажимента за договорени процедури до процедури, за които практикуващият професионален счетоводител

[14] МСУК 1, параграф 29

може да поеме отговорност по подходящ начин. Ангажиращата страна може отделно да ангажира експерт, който да изпълни останалите процедури.

Приемане и продължаване на ангажимента (Вж. параграфи 21–23)

A28. При получаване на разбиране за целта на ангажимента за договорени процедури, на практикуващия професионален счетоводител може да станат известни индикации, че процедурите, които практикуващият професионален счетоводител е помолен да изпълни, са неподходящи за целта на ангажимента. Така например, на практикуващия професионален счетоводител може да са известни факти или обстоятелства, които сочат, че:

- процедурите са подбрани по начин, имащ за цел да изкриви процеса по вземане на решения от предвидените потребител.
- предметът, относно който се изпълняват договорените процедури, е ненадежден.
- ангажимент за изразяване на сигурност или консултантска услуга по-добре биха могли да отговорят на нуждите на ангажиращата страна или други предвидени потребители.

A29. Други действия, които биха могли да уверят практикуващия професионален счетоводител, че условията в параграфи 21 и 22 са изпълнени включват:

- сравняване, когато това е уместно, на процедурите, които ще бъдат изпълнени, с писмени изисквания, изложени например в закон или нормативна разпоредба или в договорно споразумение (наричани понякога „Условия на заданието“).
- искане ангажиращата страна:
  - да разпространи копие от очакваните процедури и формата и съдържанието на доклада за договорените процедури, така както са изложени в условията на ангажимента, до предвидения потребител или потребители.
  - да получи потвърждение от предвидения потребител или потребители на процедурите, които ще бъдат изпълнени.
  - да обсъди процедурите, които ще бъдат изпълнени, с подходящи представители на предвидения потребител или потребители.
- запознаване с кореспонденцията между ангажиращата страна и друг предвиден потребител или потребители, в случай че ангажиращата страна не е единственият предвиден потребител.

A30. Ако условията в параграфи 21 и 22 не са изпълнени, малко вероятно е ангажиментът за договорени процедури да е в състояние да удовлетвори нуждите на ангажиращата страна или други предвидени потребители. При такива обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да предложи други услуги, като например, ангажимент за изразяване на сигурност, който би могъл да е по-подходящ.

A31. Всички условия в параграфи 21 и 22 са приложими също така и по отношение на процедурите, които са били добавени или модифицирани в хода на изпълнение на ангажимента.

Описание на договорените процедури и констатациите (Вж. параграф 22(в))

A32. Процедурите, които трябва да бъдат изпълнени по време на ангажимента за договорени процедури може да са предписани от закон или нормативна разпоредба. При някои

обстоятелства закон или нормативна разпоредба може да предписва също така и начина, по който процедурите или констатациите трябва да бъдат описани в доклада за договорените процедури. Както е изложено в параграф 22(в), условие за приемането на ангажимента за договорени процедури е практикуващият професионален счетоводител да е определил, че договорените процедури и констатациите могат да бъдат описани обективно, използвайки терминология, която да е ясна, да не въвежда в заблуждение и да не е обект на различни интерпретации.

А33. Договорените процедури са описани обективно, използвайки терминология, която да е ясна, да не въвежда в заблуждение и да не е обект на различни интерпретации. Това означава, че те са описани с ниво на детайлност, достатъчно, за да може предвиденият потребител да разбере естеството и обхвата и в случай че е приложимо – времето на изпълнение на изпълнените процедури. Важно е да се отбележи, че всеки термин потенциално би могъл да бъде използван по неясен или подвеждащ начин, в зависимост от наличието или липсата на съответен контекст. Допускайки, че термините са уместни в контекста, в който се използват, описанията на действия, които биха могли да са приемливи, включват:

- потвърждение
- сравнение (съпоставка)
- равнение
- проследяване
- фактическа проверка (инспекция)
- отправяне на проучващо запитване
- повторно изчисление
- наблюдение

А34. Термини, които са неясни, въвеждащи в заблуждение/подвеждащи или обект на различни интерпретации в зависимост от контекста, в който се използват, може да включват, например:

- термини, които се асоциират с изразяване на сигурност съгласно стандартите на СМОССИС, като например, „представя достоверно“ или „вярно и честно“, „одит“, „преглед“, „изразяване на сигурност“, „мнение“ или „заключение“.
- термини, които намекват за изразяване на мнение или заключение за изразяване на сигурност, като например, „ние удостоверяваме“, „ние проверихме и потвърждаваме“, „ние установихме“ или „ние се уверихме“ във връзка с констатациите.
- неясни или неопределени/двусмислени фрази, като например, „ние получихме всички обяснения и изпълнихме такива процедури, каквито счетохме за необходими“.
- термини, които са обект на различни интерпретации, като например, „съществен“ или „значителен“.
- непрецизно описание на процедурите, като например, „обсъждам“, „оценявам“, „тествам“, „анализирам“ или „проучвам“, без да се конкретизира естеството или обхватът и ако е приложимо – времето на изпълнение на процедурите, които ще бъдат изпълнение. Например, използването на думата “обсъждам“ може да не е прецизно, без да се посочва с кого се провежда обсъждането или зададените конкретни въпроси.

- термини, които внушават, че констатациите не отразяват фактически резултати, като например, „по наше мнение“, „от наша гледна точка“ или „ние застъпваме позицията, че”.

А35. Така например, малко вероятно е процедура като „извършване преглед на разпределението на разходите, за да се определи дали то е разумно“ да отговори на условието терминитe да са ясни, да не въвеждат в заблуждение и да не са обект на различни интерпретации, защото:

- терминът „преглед“ може да бъде погрешно интерпретиран от някои потребители като означаващ, че разпределението на разходите е било предмет на ангажимент за изразяване на ограничена сигурност, макар процедурата да няма за цел и да не е замислена да изразява такава сигурност.
- терминът „разумно“ е обект на различни интерпретации относно това какво представлява „разумно“.

А36. При обстоятелства, когато закон или нормативна разпоредба конкретно посочва процедура или описва процедурата с помощта на термини, които са неясни, въвеждащи в заблуждение или обект на различни интерпретации, практикуващият професионален счетоводител може да удовлетвори условието в параграф 22(в) като например поиска от ангажиращата страна:

- да модифицира процедурата или описанието на процедурата, така че то вече да не е неясно, въвеждащо в заблуждение или обект на различни интерпретации.
- в случай че термин, който е неясен, въвеждащ в заблуждение или обект на различни интерпретации, не може да бъде изменен, например, поради закон или нормативна разпоредба, да включи дефиниция на термина в доклада за договорените процедури.

Спазване на изискванията за независимост (Вж. параграфи 22(д), 24(д))

А37. Параграф 22(д) е приложим, когато от практикуващия професионален счетоводител се изисква да спазва изисквания за независимост поради причини, като тези, изложени в параграф А15. Параграф 22(д) е приложим също така, когато практикуващият професионален счетоводител договори с ангажиращата страна в условията на ангажимента да спазва изисквания за независимост. Така например, практикуващият професионален счетоводител може да е решил първоначално, че от практикуващия професионален счетоводител не се изисква по силата на приложимите етични изисквания, закон или нормативна разпоредба или поради друга причина да спазва изисквания за независимост. Когато обаче преценява приемане и продължаване на ангажимента или договаря условията на ангажимента, познанието на практикуващия професионален счетоводител за следните въпроси може да даде индикация, че обсъждане с ангажиращата страна относно това дали с оглед целта на ангажимента за договорени процедури не е целесъобразно спазване на определени идентифицирани изисквания за независимост:

- целта на ангажимента за договорени процедури;
- самоличността на ангажиращата страна, други предвидени потребители и отговорната страна (ако не съвпада с ангажиращата страна);
- естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които трябва да бъдат изпълнени; или

- други ангажименти, които практикуващият професионален счетоводител изпълнява или е изпълнявал за ангажиращата страна, други предвидени потребители или отговорната страна (ако не съвпада с ангажиращата страна).

A38. Практикуващият професионален счетоводител може да е одиторът на финансовия отчет на ангажиращата страна (или на отговорната страна, в случай че не съвпада с ангажиращата страна). При такива обстоятелства, ако практикуващият професионален счетоводител е ангажиран да изпълни и ангажимент за договорени процедури, предвидените потребители на доклада за договорените процедури може да предположат, че практикуващият професионален счетоводител е независим за целта на ангажимента за договорени процедури. Ето защо, практикуващият професионален счетоводител може да договори с ангажиращата страна, че спазването от страна на практикуващия професионален счетоводител на изискванията за независимост, приложими по отношение одита на финансовия отчет, е подходящо за целта на ангажимента за договорените процедури. В такъв случай, изявление, че от практикуващия професионален счетоводител се изисква да спазва тези изисквания за независимост се включва в условията на ангажимента в съответствие с параграф 24(д).

Договаряне условията на ангажимента (Вж. параграфи 24–25)

A39. Когато е уместно в писмото за поемане на ангажимент може да бъдат включени допълнителни въпроси:

- споразумения относно участието на експерт на практикуващия професионален счетоводител в някои аспекти на ангажимента за договорени процедури.
- евентуални ограничения върху използването или разпространението на доклада за договорените процедури.

A40. Примерно писмо за ангажимент за договорени процедури е изложено в Приложение 1.

A41. Практикуващият професионален счетоводител може да договори с ангажиращата страна, че процедурите, които ще бъдат изпълнени, ще включват количествени прагове за определяне на изключения. Ако това е така, тези количествени прагове се включват в описанието на процедурите в условията на ангажимента.

A42. При някои обстоятелства, закон или нормативна разпоредба може да предписва само естеството на процедурите, които трябва да бъдат изпълнени. При такива обстоятелства, в съответствие с параграф 24(и), практикуващият професионален счетоводител договаря с ангажиращата страна времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които ще бъдат изпълнени, така че ангажиращата страна да има база да потвърди, че процедурите, които ще бъдат изпълнени, са подходящи за целта на ангажимента.

A43. При някои обстоятелства договарянето на условията на ангажимента и изпълнението на договорените процедури става по един линеен начин, при който отделните етапи са обособени. При други обстоятелства договарянето на условията на ангажимента и изпълнението на договорените процедури представлява процес, при който има повторение на определени стъпки, като промени в договорените процедури се съгласуват в хода на изпълнение на ангажимента в отговор на изникващата нова информация. В случай че процедури, които преди това са били договорени, трябва да бъдат модифицирани, параграф 25 изисква практикуващият професионален счетоводител да договори с ангажиращата страна изменените условия на ангажимента. Изменените условия на ангажимента може да приемат

например формата на актуализирано писмо за поемане на ангажимент, анекс към съществуващо писмо за ангажимент или друга форма на писмено потвърждение.

Повтарящи се ангажименти (Вж. параграф 26)

A44. При повтарящ се ангажимент практикуващият професионален счетоводител може да реши да не изпраща ново писмо за поемане на ангажимент или друго писмено споразумение. Следните фактори обаче може да са индикация, че е целесъобразно условията на ангажимента да бъдат преразгледани или да се напомни на ангажиращата страна за съществуващите условия на ангажимента:

- индикация, че ангажиращата страна разбира неправилно целта на ангажимента за договорени процедури или естеството, времето на изпълнение или обхвата на договорените процедури.
- преразгледани или специални условия на ангажимента, включително всякакви промени в преди това договорените процедури.
- промяна в законовите, регулаторни или договорни изисквания, оказващи влияние върху ангажимента.
- промяна в ръководството или лицата, натоварени с общо управление на ангажиращата страна.

Изпълнение на договорените процедури (Вж. параграф 28)

A45. При някои обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да реши да изиска писмени изявления, например:

- ако договорените процедури включват проучващи запитвания, практикуващият професионален счетоводител може да изиска писмени изявления относно отговорите, които са били предоставени устно.
- ако ангажиращата страна не е отговорната страна, практикуващият професионален счетоводител може да договори с ангажиращата страна да включи като договорена процедура искания за писмени изявления от отговорната страна.

Използване работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 29)

A46. Използването на работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител може да включва използването на експерт, който да подпомогне практикуващия професионален счетоводител при:

- обсъждане с ангажиращата страна на договорените процедури, които да бъдат изпълнени. Така например, юрист може да предостави на практикуващия професионален счетоводител предложения относно разработването на процедура за адресиране правните аспекти на даден договор; или
- изпълнението на една или повече от договорените процедури. Така например, химик може да изпълни една от договорените процедури, като например, определяне нивата на токсините в проба от зърно.

A47. Експертът на практикуващия професионален счетоводител може да е външен експерт, ангажиран от практикуващия професионален счетоводител, или вътрешен експерт, който е част от фирмата и

следователно обект на системата на фирмата за управление на качеството. Обикновено практикуващият професионален счетоводител може да разчита на системата на фирмата за управление на качеството, освен ако:

- разбирането или практическият опит на екипа по ангажимента не сочи, че политиките или процедурите на фирмата няма да адресират ефективно естеството и обстоятелствата на ангажимента; или
- информация, предоставена от фирмата или от други страни, относно ефективността на такива политики или процедури, не подсказва друго.

Степента, в която практикуващият професионален счетоводител разчита на тази система, ще варира в зависимост от обстоятелствата, като би могла да окаже влияние и върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите на практикуващия професионален счетоводител по отношение на въпроси, като:

- компетентността и способностите, чрез подбор и програми за обучение.
- оценяването от страна на практикуващия професионален счетоводител на обективността на експерта на практикуващия професионален счетоводител.
- съгласието му с експерта на практикуващия професионален счетоводител.

Това че практикуващият професионален счетоводител разчита на тази система не намалява отговорността на практикуващия професионален счетоводител да изпълни изискванията на настоящия МССОУ.

A48. Ако експертът на практикуващия професионален счетоводител изпълнява една или повече от договорените процедури, споразумението за естеството, обхвата и целите на работата на този експерт, съгласно изискването на параграф 29(б), включва естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурата или процедурите, които ще бъдат изпълнени от експерта на практикуващия професионален счетоводител. В допълнение към въпросите, изисквани от параграф 29(б), може да е целесъобразно споразумението на практикуващия професионален счетоводител с експерта на практикуващия професионален счетоводител да включа въпроси, като следните:

(а) съответните роли и отговорности на практикуващия професионален счетоводител и на експерта;

(б) естеството, времето на изпълнение и обхвата на комуникациите между практикуващия професионален счетоводител и този експерт, включително формата на евентуален доклад, който ще бъде предоставен от експерта; и

(в) необходимостта експертът на практикуващия професионален счетоводител да спазва изисквания за конфиденциалност.

A49. Въпросите, отбелязани в параграф А47 може да окажат влияние върху нивото на детайлност и формалност на споразумението между практикуващия професионален счетоводител и експерта на практикуващия професионален счетоводител, включително това дали е целесъобразно споразумението да бъде в писмен вид. Споразумението между практикуващия професионален счетоводител и външен експерт на практикуващия професионален счетоводител често приема формата на писмо за ангажимент.

A50. Когато ще бъде използвана работата на експерт на практикуващия професионален счетоводител, може да е целесъобразно някои от процедурите, изисквани от параграф 29, да бъдат изпълнени на етапа приемане или продължаване на ангажимента.

Доклад за договорените процедури (Вж. параграфи 3033)

A51. Приложение 2 съдържа примерни доклади за договорени процедури.

Предмет, относно който се изпълняват договорените процедури (Вж. параграф 30(в))

A52. Ако е приложимо, с цел избягване на недоразумения, практикуващият професионален счетоводител може да пожелае да поясни, че докладът за договорените процедури не се разпростира върху информация, надхвърляща предмета, относно който се изпълняват договорените процедури. Така например, ако практикуващият професионален счетоводител е ангажиран да изпълни договорени процедури относно вземанията и материалните запаси на предприятието, практикуващият професионален счетоводител може да пожелае да включи изявление, че докладът за договорените процедури се отнася единствено до тези сметки и не обхваща финансовия отчет на предприятието, взет като цяло.

Цел на доклада за договорените процедури (Вж. параграф 30(г))

A53. В допълнение към изявлението, изисквано от параграф 30(г), практикуващият професионален счетоводител може да счете за уместно да посочи, че докладът за договорените процедури е предназначен единствено за ангажиращата страна и предвидените потребители. В зависимост от закона или нормативната разпоредба в конкретната юрисдикция, това може да бъде постигнато посредством ограничаване разпространението или използването на доклада за договорените процедури. В някои юрисдикции е възможно да бъде ограничено използването, но не и разпространението на доклада за договорените процедури. В други юрисдикции е възможно да бъде ограничено разпространението, но не и използването на доклада за договорените процедури.

A54. Факторите, които практикуващият професионален счетоводител може да вземе под внимание, когато решава дали да ограничи разпространението или използването на доклада за договорените процедури (ако му е разрешено да постъпи така) включват, например, това дали:

- съществува повишен риск потребители, различни от предвидените потребители, да разберат погрешно целта на ангажимента за договорени процедури или да интерпретират по неправилен начин констатациите.
- договорените процедури са разработени за използване единствено от вътрешни потребители, като например, ръководството и лицата, натоварени с общо управление на ангажиращата страна.
- договорените процедури или констатациите засягат конфиденциална информация.

Договорени процедури и констатации (Вж. параграфи 30(н)–30(о))

A55. Ако практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да опише договорените процедури или констатациите, без да включва конфиденциална или чувствителна информация, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли:

- да се консултира във вътрешен порядък (например, в рамките на фирмата или мрежата от фирми);
- да се консултира с външна страна (например, със съответната професионална организация или друг практикуващ професионален счетоводител); или
- да получи правен съвет,

за да разбере професионалните или юридически последствия от предприемането на определен курс на действие.

A56. Възможно е да съществуват обстоятелства, при които фактът, че преди това договорени процедури не са били изпълнени или са били модифицирани, е важен за преценката на предвидените потребители на договорените процедури и констатациите. Например, случаят може да е такъв, когато процедурите са изложени в закон или нормативна разпоредба. При такива обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да идентифицира в доклада за договорените процедури процедурите, договорени в първоначалните условия на ангажимента, които не са могли да бъдат изпълнени или са били модифицирани, както и причините за това.

A57. Практикуващият професионален счетоводител може да посочи датата, когато договорените процедури са били договорени в условията на ангажимента.

Позоваване на експерт на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 31)

A58. При някои обстоятелства закон или нормативна разпоредба може да изисква позоваване в доклада за договорените процедури на експерта на практикуващия професионален счетоводител, който е изпълнил някоя от договорените процедури. Например, такова позоваване може да бъде изисквано за целите на прозрачността в публичния сектор. Практикуващият професионален счетоводител може да счете за целесъобразно и при други обстоятелства да се позове на експерта на практикуващия професионален счетоводител, например, при описанието на договорените процедури. Независимо от това, практикуващият професионален счетоводител носи изключителната отговорност за констатациите, включени в доклада за договорените процедури и тази отговорност не се намалява от използването на експерт на практикуващия професионален счетоводител. Следователно е важно, в случай че докладът за договорените процедури се позовава на експерт на практикуващия професионален счетоводител, докладът да не внушава, че отговорността на практикуващия професионален счетоводител е ограничена поради позоваването на експерта на практикуващия професионален счетоводител.

Изпълнение на ангажимент за договорени процедури заедно с друг ангажимент (Вж. параграф 34)

A59. От практикуващия професионален счетоводител може да бъде поискано заедно с ангажимента за договорени процедури да изпълни други ангажименти, като например предоставяне на препоръки, произтичащи от ангажимента за договорени процедури. Такива искания може да приемат формата на едно искане практикуващият професионален счетоводител да изпълни ангажимент за договорени процедури и да направи препоръки, като условията на различните ангажименти са изложени в едно единствено писмо за поемане на ангажимент. С цел избягване на недоразумения, параграф 34 изисква докладът за договорените процедури да бъде ясно разграничен от докладите по други ангажименти. Така например, препоръките може да бъдат:

- предоставени в отделен от доклада за договорените процедури документ; или
- включени в документ, който съдържа както доклада за договорените процедури, така и препоръките, но препоръките да са ясно диференцирани от доклада за договорените процедури, например, чрез включването на доклада за договорените процедури и препоръките в отделни раздели на този документ.

Документация (Вж. параграф 35)

A60. Документацията за естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените договорени процедури може да включва документиране, например, на:

- идентифициращите характеристики на предмета или предметите, относно които се изпълняват договорените процедури. Идентифициращите характеристики ще са различни в зависимост от естеството на договорените процедури и предмета или предметите, относно които се изпълнява договорената процедура. Така например:
  - по отношение на процедура относно поръчките за закупуване, практикуващия професионален счетоводител може да идентифицира документите, подбрани по техните дати и уникални номера на поръчките.
  - по отношение на процедура, изискваща селектиране на всички позиции над определена сума от дадена популация, практикуващия професионален счетоводител може да документира обхвата на процедурата и да идентифицира популацията (например, всички счетоводни записи над определена сума от счетоводния регистър за определен период, всички карти за отработени часове за отразените часове над определен брой за определени месеци или всяка десета позиция от конкретен списък).
  - по отношение на процедура, изискваща проучващи запитвания до определени служители, практикуващия професионален счетоводител може да документира датите на проучващите запитвания, имената и позициите на служителите и зададените конкретни въпроси.
  - по отношение на процедура за наблюдение, практикуващия професионален счетоводител може да документира процеса или въпроса, който се наблюдава, съответните лица, техните отговорности и къде и кога е проведено наблюдението.
- кой е изпълнил договорените процедури и датата, на която са изпълнени тези процедури.
- кой е извършил преглед на изпълнените договорени процедури и датата и обхвата на този преглед.

Приложение 1

(Вж. параграф А40)

Примерно писмо за ангажимент за договорени процедури

По-долу е представено примерно писмо за ангажимент за договорени процедури, което илюстрира приложимите изисквания и насоки, съдържащи се в настоящия МССЗУ. Писмото няма задължителен характер, а е предназначено да служи само като ориентир, който може да бъде използван заедно със съображенията, изложени в настоящия МССЗУ. То ще трябва да бъде адаптирано съобразно изискванията и обстоятелствата на отделните ангажименти за договорени процедури. Проектът на писмото се отнася до ангажимент за договорени процедури за един-единствен отчетен период и ще се нуждае от адаптиране, в случай че намерението или очакването е писмото да е приложимо по отношение на повтарящи се ангажименти, описани в настоящия МССЗУ. Може да е целесъобразно да бъде потърсена юридическа консултация, дали дадено писмо, което се предлага, е подходящо.

До [ангажиращата страна]

Вие поискахте от нас да изпълним ангажимент за договорени процедури относно обществената поръчка за продукти [xyz]. С настоящото писмо потвърждаваме нашето разбиране за условията и целите на изпълнявания от нас ангажимент, както и за естеството и ограниченията на услугите, които ще предоставим. Нашият ангажимент ще бъде изпълнен в съответствие с Международен стандарт за свързани по съдържание услуги (МССЗУ) 4400 (преработен), *Ангажименти за договорени процедури*. При изпълнение на ангажимента за договорени процедури, ние ще спазим [опишете приложимите етични изисквания], които не изискват от нас да бъдем независими.

Ангажимент за договорени процедури, изпълнен съгласно МССЗУ 4400 (преработен), предполага ние да изпълним договорените с Вас процедури и да комуникираме констатациите в доклад за договорените процедури. Констатациите са фактическите резултати от договорените процедури. Вие [и ако е уместно – други страни] потвърждавате, че процедурите са подходящи за целта на ангажимента. Ние не правим никакво изявление относно уместността на процедурите. Този ангажимент за договорени процедури ще бъде изпълнен на базата на това, че [отговорната страна] носи отговорност за предмета, относно който се изпълняват договорените процедури. Наред с това, този ангажимент за договорени процедури не е ангажимент за изразяване на сигурност. Съответно, ние не изразяваме мнение или заключение за изразяване на сигурност.

Процедурите, които ще изпълним са единствено с цел да Ви подпомогнем при определяне дали Вашата обществена поръчка за продукти [xyz] съответства на политиките Ви за възлагане на обществени поръчки.[15] Съответно, нашият доклад ще бъде адресиран до Вас, като е възможно той да не е подходящ за други цели.

Ние се договорихме да изпълним следните процедури и да Ви докладваме констатациите, произтичащи от нашата работа:

- да получим от ръководството на [отговорната страна] списък на всички договори, подписани между [1 януари 20X1 г.] и [31 декември 20X1 г.] за продукти [xyz] („списъкът“) и да идентифицираме всички договори на стойност над 25,000 щ.дол.

[15] В този случай ангажиращата страна е и предвиденият потребител.

- по отношение на всеки един идентифициран договор от списъка на стойност над 25,000 щ.дол., да сравним договора с документите за тръжната процедура и да определим дали всеки един договор е бил обект на търгово наддаване от поне трима изпълнители от „Списъка на допуснатите до търга изпълнители“ на [отговорната страна].
- по отношение на всеки един идентифициран договор от списъка на стойност над 25,000 щ.дол., да сравним сумата, дължима съгласно подписания договор със сумата, окончателно платена от [отговорната страна] на изпълнителя и да определим дали окончателно платената сума съвпада със сумата, договорена в договора.

Процедурите трябва да бъдат изпълнени между [дата] и [дата].

Нашият доклад за договорените процедури

Като част от нашия ангажимент, ние ще издадем доклада си, който ще опише договорените процедури и констатациите от изпълнените процедури [включете подходяща препратка към очакваната форма и съдържание на доклада за договорените процедури].

Моля да подпишете и върнете приложения екземпляр от настоящото писмо като потвърждение и съгласие с договореностите за нашия ангажимент, включително конкретните процедури, които сме се договорили да бъдат изпълнени и това че те са подходящи за целта на ангажимента.

[Добавете друга информация, като например, споразумения за възнагражденията, фактуриране и други специфични условия в зависимост от конкретния случай.]

[Наименование на фирмата]

Потвърдено и прието от името на [наименование на ангажиращата страна] от:

[Подпис]

[Име и длъжност]

[Дата]

Приложение 2

(Вж. параграф А51)

Примерни доклади за договорените процедури

Пример 1

За целите на настоящия примерен доклад за договорените процедури е прието наличието на следните обстоятелства:

- Ангажиращата страна е адресат и единственият предвиден потребител. Ангажиращата страна не е отговорната страна. Например, регулаторният орган е ангажиращата страна и предвиденият потребител, а отговорната страна е предприятието, обект на надзор от регулаторния орган.
- Не са установени изключения.
- Практикуващият професионален счетоводител не е ангажирал експерт на практикуващия професионален счетоводител, който да изпълни някоя от договорените процедури.
- Няма ограничения върху използването или разпространението на доклада.
- Няма изисквания за независимост, които практикуващият професионален счетоводител да трябва да спазва.
- С ангажиращата страна е договорен количествен праг от 100 щ.дол. за докладване на изключенията в Процедура 3.

ДОКЛАД ЗА ДОГОВОРЕНИТЕ ПРОЦЕДУРИ ОТНОСНО ОБЩЕСТВЕНА ПОРЪЧКА ЗА ПРОДУКТИ [XYZ]

До [адресат]

Цел на този доклад за договорени процедури

Нашият доклад е единствено с цел подпомагане на [ангажиращата страна] при определяне дали нейната обществена поръчка за продукти [xyz] съответства на политиките за възлагане на обществени поръчки, като е възможно докладът да не е подходящ за други цели.

Отговорности на ангажиращата страна и на отговорната страна

[Ангажиращата страна] потвърди, че договорените процедури са подходящи за целта на ангажимента.

[Отговорната страна], идентифицирана от [ангажиращата страна], носи отговорност за предмета, относно който се изпълняват договорените процедури.

Отговорности на практикуващия професионален счетоводител

Ние изпълнихме ангажимента за договорени процедури в съответствие с Международен стандарт за свързани по съдържание услуги (МССУ) 4400 (преработен), *Ангажименти за договорени процедури*. Ангажиментът за договорени процедури предполага ние да изпълним процедурите, които са били договорени с [ангажиращата страна] и да докладваме констатациите, които

представляват фактическите резултати от изпълнените договорени процедури. Ние не правим никакви изявления относно уместността на договорените процедури.

Този ангажимент за договорени процедури не е ангажимент за изразяване на сигурност. Съответно, ние не изразяваме мнение или заключение за изразяване на сигурност.

Ако бяхме изпълнили допълнителни процедури, нашето внимание би могло да бъде привлечено от други въпроси, които биха били докладвани.

Професионална етика и управление на качеството

Ние сме спазили етичните изисквания в [опишете приложимите етични изисквания]. За целта на настоящия ангажимент, няма изисквания за независимост, които да трябва да спазваме.

Нашата фирма прилага Международен стандарт за управление на качеството 1, който изисква фирмата да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството, включително политики или процедури относно спазването на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.

Процедури и констатации

Ние изпълнихме описаните по-долу процедури, които са договорени с [ангажиращата страна], във връзка с обществена поръчка за продукти [xyz].

	Процедури	**Констатации**
1	Получаване от ръководството на [отговорната страна] списък с всички договори, подписани между [1 януари 20X1 г.] и [31 декември 20X1 г.] за продукти [xyz] („списъкът“) и идентифициране на всички договори на стойност над 25,000 щ.дол.	Ние получихме от ръководството списък на всички договори за продукти [xyz], които са били подписани между [1 януари 20X1 г.] и [31 декември 20X1 г.]. От 125-те договора в списъка, ние идентифицирахме 37 договора на стойност над 25,000 щ.дол.
2	По отношение на всеки един идентифициран договор от списъка на стойност над 25,000 щ.дол., сравняване на договора с документите за тръжната процедура и определяне дали всеки един договор е бил обект на търгово наддаване от поне трима изпълнители от „Списъка на допуснатите до търга изпълнители“ на [отговорната страна].	Ние инспектирахме документите за тръжната процедура, свързани с 37-те договора на стойност над 25,000 щ.дол. Ние установихме, че всичките 37 договора са били обект на търгово наддаване от поне трима изпълнители от „Списъка на допуснатите до търга изпълнители“ на [отговорната страна].

3	По отношение на всеки един идентифициран договор от списъка на стойност над 25,000 щ.дол., сравняване на сумата, дължима съгласно подписания договор, със сумата, окончателно платена от [отговорната страна] на изпълнителя и определяне дали окончателно платената сума не се различава от сумата, договорена в договора с повече от 100 щ.дол.	Ние получихме подписаните договори за 37-те договора на стойност над 25,000 щ.дол. от списъка и сравнихме сумите, платими съгласно договорите, със сумите, окончателно платени от [отговорната страна] на изпълнителите. Ние установихме, че окончателно платените суми не надвишават с повече от 100 щ.дол. договорените суми при всичките 37 договора, без да бъдат забелязани изключения.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Пример 2

За целите на настоящия примерен доклад за договорените процедури е прието наличието на следните обстоятелства:

- Ангажиращата страна е отговорната страна. Предвиденият потребител, който не съвпада с ангажиращата страна, е адресат в допълнение към ангажиращата страна. Например, регулаторният орган е предвиденият потребител, а предприятието, обект на надзор от регулаторния орган, е ангажиращата страна и отговорната страна.
- Установени са изключения.
- Практикуващият професионален счетоводител е ангажирал експерт на практикуващия професионален счетоводител, който да изпълни договорена процедура и позоваване на този експерте е включено в доклада за договорените процедури.
- Налице е ограничение върху използването и разпространението на доклада.
- Практикуващият професионален счетоводител е одиторът на финансовия отчет на ангажиращата страна (която е отговорната страна). Практикуващият професионален счетоводител е договорил с ангажиращата страна, че спазването от страна на практикуващия професионален счетоводител на изискванията за независимост, приложими по отношение одита на финансовия отчет, е подходящо за целта на ангажимента за договорените процедури. Практикуващият професионален счетоводител се е съгласил да включи в условията на ангажимента спазване на изискванията за независимост, приложими по отношение одита на финансови отчети, за целта на ангажимента за договорени процедури.
- Практикуващият професионален счетоводител е включил препратка към датата, на която договорените процедури са договорени в условията на ангажимента.

ДОКЛАД ЗА ДОГОВОРЕНИТЕ ПРОЦЕДУРИ ОТНОСНО ОБЩЕСТВЕНА ПОРЪЧКА ЗА ПРОДУКТИ [XYZ]

До [адресат]

Цел на този доклад за договорени процедури и ограничение върху използването и разпространението

Нашият доклад е единствено с цел подпомагане на [предвидения потребител] при определяне дали обществената поръчка за продукти [xyz] на [ангажиращата страна] съответства на политиките за възлагане на обществени поръчки на [предвидения потребител], като е възможно докладът да не е подходящ за други цели. Този доклад е предвиден единствено за [ангажиращата страна] и [предвидените потребители] и не следва да бъде използван от, или разпространяван до, каквито и да е други страни.

Отговорности на ангажиращата страна

[Ангажиращата страна] потвърди, че договорените процедури са подходящи за целта на ангажимента.

[Ангажиращата страна (която е отговорната страна)] носи отговорност за предмета, относно който се изпълняват договорените процедури.

Отговорности на практикуващия професионален счетоводител

Ние изпълнихме ангажимента за договорени процедури в съответствие с Международен стандарт за свързани по съдържание услуги (МССУ) 4400 (преработен), *Ангажименти за договорени процедури*. Ангажиментът за договорени процедури предполага ние да изпълним процедурите, които са били договорени с [ангажиращата страна] и да докладваме констатациите, които представляват фактическите резултати от изпълнените договорени процедури. Ние не правим никакви изявления относно уместността на договорените процедури.

Този ангажимент за договорени процедури не е ангажимент за изразяване на сигурност. Съответно, ние не изразяваме мнение или заключение за изразяване на сигурност.

Ако бяхме изпълнили допълнителни процедури, нашето внимание би могло да бъде привлечено от други въпроси, които биха били докладвани

Професионална етика и управление на качеството

Ние сме спазили етичните изисквания в [опишете приложимите етични изисквания] и изискванията за независимост в съответствие с [опишете приложимите изисквания за независимост].[16]

Нашата фирма прилага Международен стандарт за управление на качеството 1, който изисква фирмата да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството, включително политики или процедури относно спазването на етичните изисквания, професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.

Процедури и констатации

---

[16] Например, ако приложимите етични изисквания са Кодексът на СМСЕС, а приложимите изисквания за независимост са разпоредбите на Част 4А от Кодекса на СМСЕС, това изречение може да има редакция от рода на следната: „Ние сме спазили етичните изисквания на издавания от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители* (*включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМСЕС“) и изискванията за независимост в Част 4А от Кодекса на СМСЕС.”

Ние изпълнихме описаните по-долу процедури, които са договорени с [ангажиращата страна] в условията на ангажимента от дата [ДАТА], във връзка с обществена поръчка за продукти [xyz].

	Процедури	**Констатации**
1	Получаване от ръководството на [ангажиращата страна] списък с всички договори, подписани между [1 януари 20X1 г.] и [31 декември 20X1 г.] за продукти [xyz] („списъкът“) и идентифициране на всички договори на стойност над 25,000 щ.дол.	Ние получихме от ръководството списък на всички договори за продукти [xyz], които са били подписани между [1 януари 20X1 г.] и [31 декември 20X1 г.]. От 125-те договора в списъка, ние идентифицирахме 37 договора на стойност над 25,000 щ.дол.
2	По отношение на всеки един идентифициран договор от списъка на стойност над 25,000 щ.дол., сравняване на договора с документите за тръжната процедура и определяне дали всеки един договор е бил обект на търгово наддаване от поне трима изпълнители от „Списъка на допуснатите до търга изпълнители“ на [ангажиращата страна]. По отношение на документи за тръжната процедура, които са представени на [чужд език], превеждане на документите за тръжната процедура със съдействието на преводач, ангажиран от практикуващия професионален счетоводител преди извършване на сравнението.	Ние инспектирахме документите за тръжната процедура, свързани с 37-те договора на стойност над 25,000 щ.дол. От документите за тръжната процедура, свързани с 37-те договора, 5 бяха представени на [чужд език]. Ангажирахме преводач, който да ни съдейства с превода на тези 5 документа за тръжна процедура. Установихме, че 36 от 37-те договора са били обект на търгово наддаване от поне трима изпълнители от „Списъка на допуснатите до търга изпълнители“ на [ангажиращата страна]. Установихме, че 1 договор на стойност 65,000 щ.дол. не е бил обект на търгово наддаване. Ръководството заяви пред нас, че причината този договор да не е бил обект на търгово наддаване е извънредна/аварийна ситуация и необходимост от спазване на договорен срок. Ангажирането на преводач, който да ни съдейства с превода на документите за тръжната процедура не намалява нашата отговорност за изпълнение на процедурите и докладване на констатациите.

	Процедури	**Констатации**
3	По отношение на всеки един идентифициран договор от списъка на стойност над 25,000 щ.дол., сравняване на сумата, дължима съгласно подписания договор, със сумата, окончателно платена от [ангажиращата страна] на изпълнителя и определяне дали окончателно платената сума съвпада с договорената в договора сума.	Ние получихме подписаните договори за 37-те договора на стойност над 25,000 щ.дол. от списъка и сравнихме сумите, платими съгласно договорите, със сумите, окончателно платени от [ангажиращата страна] на изпълнителите. Ние установихме, че сумите, дължими съгласно подписаните договори, се различават от сумите, окончателно платени от [ангажиращата страна] при 26 от 37-те договора. Във всички тези случаи ръководството заяви пред нас, че разликата в сумите е за да се включи увеличение от 1% в ставката на данъка върху продажбите в [юрисдикцията], което е влязло в сила през септември 20X1 г.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

МЕЖДУНАРОДЕН СТАНДАРТ ЗА СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ 4410 (ПРЕРАБОТЕН)

АНГАЖИМЕНТИ ЗА КОМПИЛИРАНЕ

(В сила за доклади по ангажименти за компилиране с дата на или след 1 юли 2013 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МССССУ	1–4
Ангажимент за компилиране	5–10
Правна сила на настоящия МССССУ	11–14
Дата на влизане в сила	15
Цели	16
Определения	17
Изисквания	
Изпълнение на ангажимент за компилиране в съответствие с настоящия МССССУ	18–20
Етични изисквания	21
Професионална преценка	22
Управляване на качеството и постигане на качество при ангажименти за компилиране	23
Приемане и продължаване на ангажимента	24–26
Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общото управление	27
Изпълнение на ангажимента	28–37
Документация	38
Доклад на практикуващия професионален счетоводител	39–41
Приложение и други пояснителни материали	
Обхват на настоящия МССССУ	A1–A11
Ангажимент за компилиране	A12–A18
Етични изисквания	A19–A26

Професионална преценка А27–А29

Управляване на качеството и постигане на качество при ангажименти за компилиране А30–А32

Приемане и продължаване на ангажимента А33–А45

Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общото управление А46-А47

Изпълнение на ангажимента А48–А58

Документация А59–А61

Доклад на практикуващия професионален счетоводител А62–А69

Приложение 1: Примерно писмо за ангажимент при ангажимент за компилиране

Приложение 2: Примерни доклади за компилиране на практикуващия професионален счетоводител

Международен стандарт за свързани по съдържание услуги (МССУ) 4410 (преработен) *Ангажименти за компилиране* следва да бъде разглеждан заедно с *Предговора към международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*.

Въведение

Обхват на настоящия МССЧУ

1. Настоящият Международен стандарт за свързани по съдържание услуги (МССЧУ) разглежда отговорностите на практикуващия професионален счетоводител, когато е ангажиран да подпомогне ръководството при изготвянето и представянето на историческа финансова информация, без да получава никаква степен на сигурност относно тази информация, и да докладва във връзка с ангажимента в съответствие с настоящия МССЧУ. (Вж. параграфи А1–А2)

2. Настоящият МССЧУ е приложим по отношение на ангажименти за компилиране на историческа финансова информация. Този МССЧУ може да бъде прилаган със съответните адаптации и по отношение на ангажименти за компилиране на финансова информация, различна от историческата финансова информация, както и по отношение на ангажименти за компилиране на нефинансова информация. Препратка към „финансова информация" по-долу в настоящия МССЧУ означава „историческа финансова информация". (Вж. параграфи А3–А4)

3. Когато от практикуващия професионален счетоводител се изисква да подпомогне ръководството при изготвянето и представянето на финансова информация, може да е необходимо да бъде преценено по подходящ начин дали ангажиментът следва да бъде изпълнен в съответствие с настоящия МССЧУ. Факторите, които биха могли да сочат, че прилагането на настоящия МССЧУ, включително докладването съгласно този МССЧУ, е целесъобразно, включват това дали:

   - финансовата информация се изисква съгласно разпоредбите на приложимото законодателство или нормативни актове и дали се изисква тя да бъде подавана с цел публично огласяване;
   - е вероятно външни лица, различни от предвидените потребители на компилираната финансова информация, да асоциират практикуващия професионален счетоводител с тази финансова информация и съществува риск нивото на ангажираност на практикуващия професионален счетоводител с тази информация да бъде погрешно разбрано, например:
     - ако финансовата информация е предвидена за ползване от лица, различни от ръководството и лицата, натоварени с общото управление, или може да бъде предоставяна или получавана от лица, които не са предвидените потребители на тази информация; и
     - ако името на практикуващия професионален счетоводител се идентифицира с тази финансова информация. (Вж. параграф А5)

Взаимовръзка с МСУК 1[1]

4. Системите за управление на качеството, политиките или процедурите са отговорност на фирмата. МСУК 1 е приложим за фирми на професионални счетоводители по отношение на ангажименти за компилиране, изпълнявани от фирмата.[2] Разпоредбите на настоящия МССЧУ относно управлението на качеството на ниво отделни ангажименти за компилиране се основават на предварителното условие, че фирмата е обект на МСУК 1 или на изисквания, които са поне толкова взискателни. (Вж. параграфи А6–А11)

Ангажимент за компилиране

5. Ръководството може да поиска професионален счетоводител на публична практика да окаже съдействие при изготвянето и представянето на финансовата информация на предприятието. Ползата от ангажимент за компилиране, изпълнен в съответствие с настоящия МССЧУ за потребителите на финансова информация, произтича от прилаганите от страна на практикуващия професионален счетоводител експертни знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане и съблюдаването на професионалните стандарти, включително приложимите етични изисквания, както и от ясното комуникиране на естеството и обхвата на ангажираността на практикуващия професионален счетоводител с компилираната финансова информация. (Вж. параграфи А12–А15)

6. Доколкото ангажиментът за компилиране не е ангажимент за изразяване на сигурност, ангажиментът за компилиране не изисква практикуващият професионален счетоводител да провери и потвърди точността или пълнотата на информацията, предоставяна от ръководството за целите на компилацията, нито да събира по друг начин доказателства с цел изразяване на одиторско мнение или заключение на базата на преглед върху изготвянето на финансовата информация.

7. Ръководството запазва отговорност за финансовата информация и за базата, на която тя е изготвена и представена. Тази отговорност включва прилагането от страна на ръководството на преценката, необходима при изготвяне и представяне на финансовата информация, включително избора и прилагането на подходяща счетоводна политика и разработването при необходимост на разумни счетоводни приблизителни оценки. (Вж. параграфи А12–А13)

---

[1] 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*

[2] МСУК 1, параграф 5

8. Настоящият МССУ не налага отговорности на ръководството или лицата, натоварени с общото управление, нито е с по-голяма правна сила в сравнение със законите и нормативните разпоредби, които регулират техните отговорности. Ангажиментът, изпълнен в съответствие с настоящия МССУ се осъществява въз основа на предварителното условие, че ръководството или когато това е уместно, лицата, натоварени с общото управление, са се съгласили с определени отговорности, които са фундаментални за изпълнението на ангажимента за компилиране. (Вж. параграфи А12–А13)

9. Финансовата информация, която е обект на ангажимент за компилиране, може да е необходима за различни цели, включително:

   (а) за спазване на задължителни изисквания за периодично финансово отчитане, установени със закон или нормативни разпоредби; или

   (б) за цели, които не са свързани със задължителното финансово отчитане съгласно съответния закон или нормативни разпоредби, включително, например:

   - за ръководството или лицата, натоварени с общото управление, изготвена на база, подходяща за техните конкретни цели (например, изготвяне на финансова информация за вътрешно ползване);
   - за периодично финансово отчитане, извършвано за външни лица съгласно договор или друга форма на споразумение (например, финансова информация, предоставяна на финансиращ орган за обосновка на отпускането или продължаването на финансиране или безвъзмездна помощ);
   - с цел извършване на сделки или операции, например, в подкрепа на сделка или операция , включваща промени в структурата на собствеността на предприятието или структурата на финансиране (например, при сливане или придобиване).

10. За изготвяне и представяне на финансовата информация могат да бъдат използвани различни рамки за финансово отчитане, вариращи от проста, специфична за конкретното предприятие база за счетоводно отчитане до установени стандарти за финансово отчитане. Рамката за финансово отчитане, възприета от ръководството за изготвяне и представяне на финансовата информация ще зависи от естеството на предприятието и предвиденото използване на тази информация. (Вж. параграфи А16–А18)

Правна сила на настоящия МССССУ

11. Настоящият МССССУ съдържа целите на практикуващия професионален счетоводител при следване на този МССССУ, които осигуряват контекста, в рамките на който са изложени изискванията на настоящия МССССУ и които имат за цел да помогнат на практикуващия професионален счетоводител да разбере по-добре какво трябва да бъде постигнато в един ангажимент за компилиране.

12. Настоящият МССССУ съдържа изисквания, изразени чрез съчетанието „следва да", които имат за цел да позволят на практикуващия професионален счетоводител да изпълни посочените цели.

13. В допълнение, настоящият МССССУ съдържа встъпителен материал, определения, както и приложения и други пояснителни материали, които осигуряват контекста, касаещ правилното разбиране на настоящия МССССУ.

14. Приложенията и другите пояснителни материали предоставят допълнителни обяснения на изискванията и насоки за тяхното изпълнение. Макар тези насоки сами по себе си да не налагат определени изисквания, те имат отношение към правилното прилагане на изискванията. Приложенията и другите пояснителни материали могат да предоставят също така основна информация по въпроси, разгледани в настоящия МССССУ, която подпомага прилагането на изискванията.

Дата на влизане в сила

15. Настоящият МССССУ е в сила за доклади по ангажименти за компилиране с дата на или след 1 юли 2013 г.

Цели

16. Целите на практикуващия професионален счетоводител в ангажимент за компилиране съгласно настоящия МССССУ са:

    (а) да приложи експертни знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане, за да подпомогне ръководството при изготвянето и представянето на финансова информация в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане на базата на информацията, осигурена от ръководството; и

    (б) да докладва в съответствие с изискванията на настоящия МССССУ.

Определения

17. Речникът на термините, включен в Ръководството[3] (Речникът) включва термините, дефинирани в настоящия МССУ и съдържа описание на други термини, срещащи се в настоящия МССУ, с цел подпомагане на тяхното последователно тълкуване. Следните термини имат значението, дадено им по-долу за целите на настоящия МССУ:

(а) *Приложима рамка за финансово отчитане* – Рамката за финансово отчитане, възприета от ръководството и когато това е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, за изготвяне на финансовата информация, която е приемлива от гледна точка на естеството на предприятието и целта на финансовата информация или която се изисква от закон или друга нормативна разпоредба. (вж. параграфи А35–А37)

(б) *Ангажимент за компилиране* – Ангажимент, при който практикуващият професионален счетоводител прилага експертни знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане, за да подпомогне ръководството при изготвянето и представянето на финансова информация на предприятието в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане и докладва съгласно изискванията на настоящия МССУ. В настоящия МССУ думите „компилирам", „компилиране" и „компилиран" са използвани в този контекст.

(в) *Съдружник, отговорен за ангажимента* – Съдружник или друго лице, назначено от, което носи отговорност за ангажимента и неговото изпълнение, както и за доклада, издаван от името на фирмата и който, при необходимост, разполага със съответни правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган.

(г) *Екип по ангажимента* – Всички съдружници и служители, осъществяващи ангажимента и всички други физически лица, които изпълняват процедури по ангажимента, с изключение на външни експерти на практикуващия професионален счетоводител, ангажирани от фирмата или от фирмата, част от мрежа от фирми.

(д) *Неправилно отчитане* – Разлика между сумата, класификацията, представянето или оповестяването на отчетена позиция във финансовата информация и сумата, класификацията,

[3] Речникът на термините, отнасящи се до Международните стандарти, издадени от СМОССИС в *Ръководство по международни стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги* (Ръководството), публикувано от Международната федерация на счетоводителите.

представянето или оповестяването, които се изискват, за да може тази позиция да бъде в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Неправилно отчитане може да възникне в резултат на грешка или измама.

Когато финансовата информация е изготвена в съответствие с рамка за достоверно представяне, неправилните отчитания включват също тези корекции на суми, класификации, представяне или оповестявания, които съгласно преценката на практикуващия професионален счетоводител са необходими, за да бъде финансовата информация достоверно представена, във всички съществени аспекти, или да дава вярна и честна представа.

(е) *Практикуващ професионален счетоводител* – Професионален счетоводител на публична практика, който осъществява ангажимента за компилиране. Терминът включва съдружника, отговорен за ангажимента и други членове на екипа по ангажимента, или когато това е уместно – фирмата. Когато настоящият МССССУ има за цел изрично да посочи, че дадено изискване или отговорност трябва да се изпълни от съдружника, отговорен за ангажимента, вместо „практикуващ професионален счетоводител" се използва по-скоро терминът „съдружник, отговорен за ангажимента". Когато това е уместно, термините „съдружник, отговорен за ангажимента" и „фирма" трябва да бъдат разглеждани като отнасящи се до равносилните понятия в публичния сектор.

(ж) *Приложими етични изисквания* – Принципи на професионалната етика и етични изисквания, които са приложими спрямо екипа по ангажимента, когато изпълнява ангажименти за компилиране. Приложимите етични изисквания обикновено включват разпоредбите на *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), заедно с национални изисквания, които са по-рестриктивни. (Вж. параграф А21)

Изисквания

Изпълнение на ангажимент за компилиране в съответствие с настоящия МССССУ

18. Практикуващият професионален счетоводител следва да притежава разбиране за целия текст на настоящия МССССУ, включително приложенията и другите пояснителни материали, да разбира неговите цели и да прилага изискванията му по подходящ начин.

Спазване на уместните изисквания

19. Практикуващият професионален счетоводител следва да спазва всяко едно изискване на настоящия МССССУ, освен ако дадено конкретно изискване няма отношение към ангажимента за компилиране, например, ако обстоятелствата, адресирани от това изискване не съществуват в този ангажимент.

20. Практикуващият професионален счетоводител не следва да твърди, че спазва изискванията на настоящия МССССУ, ако не е спазил всички изисквания на този МССССУ, имащи отношение към ангажимента за компилиране.

Етични изисквания

21. Практикуващият професионален счетоводител следва да спазва приложимите етични изисквания. (Вж. параграфи А19–А26)

Професионална преценка

22. Практикуващият професионален счетоводител следва да упражнява професионална преценка при осъществяването на ангажимент за компилиране. (Вж. параграфи А27–А29)

Управляване на качеството и постигане на качество при ангажименти за компилиране

23. Съдружникът, отговорен за ангажимента следва да поеме цялостната отговорност за:

    (а) управляване на качеството и постигане на качество на всеки ангажимент за компилиране, който е възложен на този съдружник, както и участие в достатъчна степен и по подходящ начин през целия ангажимент; и

    (б) това, че ангажиментът се изпълнява в съответствие с политиката или процедурите на фирмата за управление на качеството, чрез: (вж. параграф А30)

        (i) следване на политиките или процедурите на фирмата по отношение приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за компилиране; (вж. параграф А31)

        (ii) определянето, че достатъчни и подходящи ресурси за изпълнението на ангажимента са своевременно насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, вземайки под внимание естеството и обстоятелствата на ангажимента, политиките или

процедурите на фирмата, както и промените, които биха могли да възникнат по време на ангажимента;

(iii) постигане на убеденост, че екипът по ангажиментът взет като цяло разполага с подходящата компетентност и способности, включително да разполага с достатъчно време, да изпълни ангажимента за компилиране;

(iv) запазване на повишено внимание по отношение на индикации, че членовете на екипа по ангажимента нарушават приложимите етични изисквания и определяне на целесъобразните действия, ако на съдружника, отговорен за ангажимента, станат известни факти, сочещи, че членовете на екипа по ангажимента са нарушили приложими етични изисквания; (Вж: пар. А32)

(v) ръководство и надзор над членовете на екипа по ангажимента, преглед на тяхната работа и изпълнение на ангажимента в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания;

(vi) поемането на отговорност за това подходящата документация по ангажимента да бъде окомплектована, подходящо поддържана и съхранявана.; и

(vii) когато в съответствие с МСУК 1 или политиките или процедурите на фирмата се изисква преглед за качеството на ангажимента, да не поставя дата на доклада преди приключване на прегледа за качеството на ангажимента[4].

Приемане и продължаване на ангажимента

Продължаване на взаимоотношенията с клиента, приемане на ангажимент и договаряне на условията на ангажимента

24. Практикуващият професионален счетоводител не следва да приема ангажимент, ако не е договорил условията на ангажимента с ръководството и ангажиращата го страна, в случай че е различна от ръководството, включително:

(а) предвиденото използване и разпространение на финансовата информация и евентуалните ограничения върху нейното ползване или разпространение, когато това е приложимо; (вж. параграфи А20, А33–А34, А37–А38)

(б) идентифициране на приложимата рамка за финансово отчитане; (вж. параграфи А20, А35–А38)

4 МСУК 2, *Прегледи за качеството на ангажимента*

(в) целите и обхвата на ангажимента за компилиране; (вж. параграф А20)

(г) отговорностите на практикуващия професионален счетоводител, включително необходимостта да спазва приложимите етични изисквания; (вж. параграф А20)

(д) отговорността на ръководството за: (вж. параграфи А39–А41)

(i) финансовата информация и за нейното изготвяне и представяне в съответствие с рамка за финансово отчитане, която е приемлива от гледна точка на предвидената употреба на финансовата информация и предвидените потребители;

(ii) точността и пълнотата на счетоводните записи, документите, обясненията и друга информация, предоставена от ръководството за ангажимента за компилиране; и

(iii) преценките, необходими при изготвянето и представянето на финансовата информация, включително тези, за които практикуващият професионален счетоводител може да предостави съдействие в хода на ангажимента за компилиране; и (вж. параграф А27)

(е) очакваната форма и съдържание на доклада на практикуващия професионален счетоводител.

25. Практикуващият професионален счетоводител следва да документира договорените условия на ангажимента в писмо за ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение преди да изпълни ангажимента. (Вж. параграфи А42–А44)

Повтарящи се ангажименти

26. При повтарящи се ангажименти за компилиране практикуващият професионален счетоводител следва да оцени дали обстоятелствата, включително промени в преценките на фирмата относно взаимоотношението с клиента или ангажимента, изискват условията на ангажимента да бъдат преразгледани и дали е налице необходимост да се напомни на ръководството за съществуващите условия на ангажимента. (Вж. параграф А45)

Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общото управление

27. Практикуващият професионален счетоводител следва своевременно да комуникира с ръководството и когато това е уместно с лицата, натоварени с общото управление, в хода на ангажимента за компилиране, всички въпроси, отнасящи се до ангажимента за

компилиране, които съгласно професионалната преценка на практикуващия професионален счетоводител са достатъчно важни, за да заслужават вниманието на ръководството или лицата, натоварени с общото управление. (Вж. параграф А46-А47)

Изпълнение на ангажимента

Разбирането на практикуващия професионален счетоводител

28. За да е в състояние да изпълни ангажимента за компилиране, практикуващият професионален счетоводител следва да придобие разбиране в достатъчна степен за следното: (вж. параграфи А48–А50)

    (а) бизнеса и дейността на предприятието, включително неговата счетоводна система и счетоводните му регистри; и

    (б) приложимата рамка за финансово отчитане, включително нейното прилагане в отрасъла, в който функционира предприятието.

Компилиране на финансовата информация

29. Практикуващият професионален счетоводител следва да компилира финансовата информация, като използва счетоводните записи, документите, обясненията и друга информация, включително съществените преценки, предоставени от ръководството.

30. Практикуващият професионален счетоводител следва да обсъди с ръководството или ако е приложимо – с лицата, натоварени с общото управление, съществените преценки, за които практикуващият професионален счетоводител е предоставил съдействие в хода на компилиране на финансовата информация. (Вж. параграф А51)

31. Преди приключване на ангажимента за компилиране, практикуващият професионален счетоводител следва да разгледа компилираната финансова информация в светлината на разбирането си за бизнеса и дейността на предприятието и на приложимата рамка за финансово отчитане. (Вж. параграф А52)

32. В случай че в хода на ангажимента за компилиране на практикуващия професионален счетоводител стане известно, че счетоводните записи, документите, обясненията или друга информация, включително съществените преценки, предоставени от ръководството за целите на ангажимента за компилиране са непълни, неточни или незадоволителни в друго отношение, практикуващият професионален счетоводител следва да информира за това ръководството и да изиска допълнителна или коригирана информация.

33. В случай че практикуващият професионален счетоводител не е в състояние да завърши ангажимента поради това, че ръководството не е предоставило изисканите счетоводни записи, документи,

обяснения или друга информация, включително съществени преценки, практикуващият професионален счетоводител следва да се оттегли от ангажимента и да информира ръководството и лицата, натоварени с общото управление, за причините, поради които се оттегля. (Вж. параграф А58)

34. В случай че в хода на ангажимента на практикуващият професионален счетоводител стане известно, че:

    (а) компилираната финансова информация не прави адекватна препратка или не описва по подходящ начин приложимата рамка за финансово отчитане; (вж. параграф А53)

    (б) по отношение на компилираната финансова информация се изискват промени, за да може финансовата информация да не съдържа съществени неправилни отчитания; или (вж. параграфи А54–А56)

    (в) компилираната финансова информация е подвеждаща в други отношения, (вж. параграф А57)

    практикуващият професионален счетоводител следва да предложи на ръководството целесъобразни промени.

35. В случай че ръководството откаже или не разреши на практикуващия професионален счетоводител да направи предложените промени в компилираната финансова информация, практикуващият професионален счетоводител следва да се оттегли от ангажимента и да информира ръководството и лицата, натоварени с общото управление, за причините, поради които се оттегля. (Вж. параграф А58)

36. Ако оттегляне от ангажимента не е възможно, практикуващият професионален счетоводител следва да определи професионалните и правни отговорности, приложими при конкретните обстоятелства.

37. Практикуващият професионален счетоводител следва да получи потвърждение от ръководството или ако това е приложимо – от лицата, натоварени с общото управление, че те поемат отговорност за окончателната версия на компилираната финансова информация. (Вж. параграф А68)

Документация

38. Практикуващият професионален счетоводител следва да включи в документацията за ангажимента: (вж. параграфи А59–А61)

    (а) Съществени въпроси, възникнали по време на ангажимента за компилиране и начина, по който тези въпроси са адресирани от практикуващия професионален счетоводител;

(б) Документиране на начина, по който компилираната финансова информация се засича със счетоводни записи, документи, обяснения и друга информация, предоставени от ръководството; и

(в) Копие от окончателния вариант на компилираната финансова информация, по отношение на която ръководството или когато това е уместно лицата, натоварени с общото управление, са потвърдили отговорността както и доклада на практикуващия професионален счетоводител. (Вж. параграф А68)

Доклад на практикуващия професионален счетоводител

39. Важна цел на доклада на практикуващия професионален счетоводител е да се комуникира ясно естеството на ангажимента за компилиране, както и ролята и отговорностите на практикуващия професионален счетоводител в ангажимента. Докладът на практикуващия професионален счетоводител не представлява средство за изразяване на мнение или заключение относно финансовата информация под каквато и да е форма.

40. Издаденият по отношение на ангажимента за компилиране доклад на практикуващия професионален счетоводител следва да бъде в писмен вид и да включва следните елементи: (вж. параграфи А62–А63, А70)

(а) Заглавие на доклада;

(б) Адресат(и), съгласно изискванията на условията на ангажимента; (вж. параграф А64)

(в) Изявление, че практикуващият професионален счетоводител е компилирал финансовата информация на базата на информация, предоставена от ръководството;

(г) Описание на отговорностите на ръководството или когато това е уместно, на лицата, натоварени с общото управление, по отношение на ангажимента за компилиране, както и по отношение на финансовата информация;

(д) Идентификация на приложимата рамка за финансово отчитане, а в случай че се използва рамка за финансово отчитане със специално предназначение – описание или препратка към описанието на тази рамка за финансово отчитане със специално предназначение във финансовата информация;

(е) Идентификация на финансовата информация, включително наименованието на всеки неин елемент, в случай че тя обхваща повече от един елемент, както и датата на финансовата информация или периода, за който се отнася;

(ж) Описание на отговорностите на практикуващия професионален счетоводител при компилиране на финансовата информация, включително че ангажиментът е изпълнен в съответствие с настоящия МССУ, както и че практикуващият професионален счетоводител е спазил приложимите етични изисквания;

(з) Описание на това какво включва в себе си ангажимент за компилиране в съответствие с настоящия МССУ;

(и) Обяснения, че:

(i) доколкото ангажиментът за компилиране не представлява ангажимент за изразяване на сигурност, от практикуващия професионален счетоводител не се изисква да провери и потвърди точността и пълнотата на информацията, предоставена от ръководството, за да бъде компилирана; и

(ii) съответно, практикуващият професионален счетоводител не изразява одиторско мнение или заключение на базата на преглед относно това дали финансовата информация е изготвена в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

(к) В случай, че финансовата информация е изготвена като е използвана рамка за финансово отчитане със специално предназначение, обяснителен параграф, който: (вж. параграф А65–А67)

(i) описва целта, за която се изготвя финансовата информация и ако е необходимо предвидените потребители или съдържа препратка към бележка във финансовата информация, която оповестява тази информация; и

(ii) привлича вниманието на читателите на доклада към факта, че финансовата информация е изготвена в съответствие с рамка за финансово отчитане със специално предназначение и поради тази причина може да не е подходяща за други цели;

(л) Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител;

(м) Подпис на практикуващия професионален счетоводител; и

(н) Адрес на практикуващия професионален счетоводител.

41. Практикуващият професионален счетоводител следва да датира доклада с датата, на която практикуващият професионален счетоводител е завършил ангажимента за компилиране в съответствие с настоящия МССУ. (Вж. параграф А68)

***

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МССЧУ

Общи съображения (Вж. параграф 1)

А1. По отношение на ангажимент за компилиране, при който ангажиращата страна е лице, различно от ръководството и лицата, натоварени с общото управление, настоящият МССЧУ може да бъде приложен със съответната адаптация.

А2. Ангажираността на практикуващия професионален счетоводител с услугите или дейностите в хода на подпомагане на ръководството на предприятието в изготвянето и представянето на финансовата информация на предприятието може да приеме най-разнообразни форми. Когато практикуващият професионален счетоводител е ангажиран да предостави такива услуги или дейности за предприятието съгласно настоящия МССЧУ, асоциирането на практикуващия професионален счетоводител с финансовата информация се комуникира посредством доклада на практикуващия професионален счетоводител, който се предоставя по ангажимента във вида, изискван от настоящия МССЧУ. Докладът на практикуващия професионален счетоводител съдържа неговата изрична декларация за спазване на изискванията на настоящия МССЧУ.

Приложение по отношение на ангажименти за компилиране, различни от ангажиментите за компилиране на историческа финансова информация (Вж. параграф 2)

А3. Настоящият МССЧУ адресира ангажименти, при които практикуващият професионален счетоводител подпомага ръководството при изготвянето и представянето на историческа финансова информация. Този МССЧУ може обаче да бъде прилаган, с необходимите адаптации, и когато практикуващият професионален счетоводител е ангажиран да подпомогне ръководството при изготвянето и представянето на друга финансова информация. Примерите включват:

- Проформа финансова информация.
- Прогнозна финансова информация, включително финансови бюджети или прогнози.

А4. Практикуващите професионални счетоводители могат да осъществяват също така ангажименти за подпомагане на ръководството при изготвянето и представянето на нефинансова информация, например, отчети за парникови газове, статистически декларации или други декларации за подаване на информация. При такива обстоятелства практикуващият професионален счетоводител може да прилага

настоящия МССССУ, с необходимите адаптации, когато това е уместно по отношение на тези видове ангажименти.

Съображения, имащи отношение към прилагането на настоящия МССССУ (Вж. параграф 3)

А5. Задължителното прилагане на настоящия МССССУ може да бъде конкретно посочено в национални регулации за ангажименти, при които практикуващите професионални счетоводители извършват услуги, имащи отношение към изготвянето и представянето на финансовата информация на определено предприятие (например, във връзка с изготвянето и представянето на историческа финансова информация, която се изисква да бъде подавана с цел публично огласяване). Ако задължителното прилагане не е посочено от законодателството и нормативните разпоредби, не е предвидено съгласно приложимите професионални стандарти или указано по друг начин, практикуващият професионален счетоводител може независимо от това да достигне до заключение, че прилагането на настоящия МССССУ е целесъобразно при конкретните обстоятелства.

Взаимовръзка с МСУК (Вж. параграф 4)

А6. МСУК 1 разглежда отговорностите на фирмата да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството по отношение на ангажименти за свързани по съдържание услуги, включително ангажименти за компилиране.[5] МСУК 1 разглежда също така отговорността на фирмата да установи политики или процедури, адресиращи ангажименти, за които се изисква да бъдат обект на прегледи за качеството на ангажимента.[6] МСУК 2 разглежда назначаването и съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, както и изпълнението и документирането на прегледа за качеството на ангажимента[7].

А7. Съгласно МСУК 1, целта на фирмата е да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството по отношение на ангажиментите за свързани по съдържание услуги, включително ангажиментите за компилиране, която да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че:

(а) фирмата и нейният персонал изпълняват своите отговорности в съответствие с професионалните стандарти и приложимите

[5] МСУК 1, параграф 1

[6] МСУК 1, параграф 2(а).

[7] МСУК 1, параграф 2(б)

законови и регулаторни изисквания и изпълняват ангажиментите в съответствие с такива стандарти и изисквания; и

(б) докладите за ангажиментите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.[8]

А8. Юрисдикция, която не е възприела МСУК 1 по отношение на ангажименти за компилиране, може да предвиди изисквания за управление на качеството във фирми, изпълняващи подобни ангажименти. Разпоредбите на настоящия МСССУ във връзка с управлението на качеството на ниво ангажимент се базират на предварителното условие, че изискванията относно управлението на качеството са поне толкова взискателни, колкото тези, съдържащи се в МСУК 1. Това се постига в случай че тези изисквания адресират изискванията на МСУК 1 и налагат задължения на фирмата да постигне целта на МСУК 1. Спазването на МСУК 1 изисква, наред с останалото, системата на фирмата за управление на качеството да адресира следните осем компонента[9]:

(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.

А9. В контекста на системата на фирмата за управление на качеството, екипите по ангажиментите имат отговорност да въвеждат и изпълняват политиките или процедурите за управление на качеството, приложими по отношение на ангажимента.

А10. Обикновено, екипът за ангажимента може да разчита на системата на фирмата за управление на качеството, освен ако:

- разбирането или практическият опит на екипа по ангажимента не сочи, че политиките или процедурите на фирмата няма да

[8] МСУК 1, параграф 14

[9] МСУК 1, параграф 6

адресират ефективно естеството и обстоятелствата на ангажимента; или

- информация, предоставена от фирмата или от други страни, относно ефективността на такива политики или процедури, не подсказва друго.

Така например, екипът за ангажимента може да разчита на системата на фирмата за управление на качеството по отношение на:

- компетентността и способностите на служителите посредством техния подбор и назначаване и формално обучение.
- поддържане на взаимоотношенията с клиентите посредством политиките или процедурите на фирмата за приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за компилиране.
- съблюдаване на регулаторните и законови изисквания посредством процеса на фирмата за текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците.

Когато разглежда недостатъците[10], идентифицирани в системата на фирмата за управление на качеството, които биха могли да окажат влияние върху ангажимента за компилиране, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание действията по отстраняване на недостатъците, предприети от фирмата за адресиране на тези недостатъци.

A11. Не е задължително недостатък в системата на фирмата за управление на качеството да е индикация, че ангажиментът за компилиране не е изпълнен в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания или че докладът на практикуващия професионален счетоводител не е подходящ.

Ангажимент за компилиране

Използване на термините „ръководство" и „лица, натоварени с общото управление" (Вж. параграфи 5, 7–8)

A12. Съответните отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общото управление ще се различават при различните юрисдикции и при предприятията от различен вид. Тези различия оказват влияние върху начина, по който практикуващият професионален счетоводител прилага изискванията на настоящия МССЧУ по отношение на ръководството или лицата, натоварени с общото управление. Съответно, изразите „ръководство" и когато е уместно, „лица, натоварени с общото

[10] МСУК 1, параграф 16(а)

управление”, използвани на различни места в настоящия МССЧУ имат за цел да привлекат вниманието на практикуващия професионален счетоводител върху факта, че в средата, в която действат различните предприятия е възможно да са налице различни структури и механизми за ръководство и общо управление.

A13. Разнообразните отговорности, свързани с изготвянето на финансова информация и външното финансово отчитане падат върху ръководството или върху лицата, натоварени с общото управление в зависимост от фактори, като:

- Ресурсите и структурата на предприятието;
- Съответните функции на ръководството и лицата, натоварени с общото управление в рамките на предприятието, така както са изложени в приложимите закони и нормативни разпоредби или ако предприятието не е обект на регулации – в официални споразумения за общо управление или отговорност, установени по отношение на предприятието (например, съгласно документираното в договори, устав или друг вид документ, с който се учредява предприятието).

В много от малките предприятия, често не е налице разделение между функциите на ръководство и общо управление на предприятието или лицата, натоварени с общото управление могат също така да участват в ръководенето на предприятието. В повечето други случаи, особено при по-големи предприятия, ръководството носи отговорност за осъществяване на стопанските или оперативни дейности на предприятието и за тяхното отчитане, докато лицата, натоварени с общото управление осъществяват надзор върху ръководството. При по-големите предприятия лицата, натоварени с общото управление често са натоварени или поемат отговорност за одобряване на финансовата информация на предприятието, особено когато тя е предвидена да бъде използвана от външни лица. При по-големите предприятия често на подгрупа лица сред тези, натоварени с общото управление, например, одитен комитет, са възложени определени надзорни отговорности. В някои юрисдикции изготвянето на финансовите отчети на предприятието в съответствие с определена рамка е правна отговорност на лицата, натоварени с общо управление, докато в други юрисдикции това е отговорност на ръководството.

Участие в други дейности, отнасящи се до изготвянето и представянето на финансова информация (Вж. параграф 5)

A14. Обхватът на ангажимента за компилиране ще варира в зависимост от обстоятелствата. Във всеки случай обаче това ще предполага подпомагане на ръководството в изготвянето и представянето на

финансовата информация на предприятието в съответствие с рамката за финансово отчитане на базата на информацията, предоставена от ръководството. При някои ангажименти за компилиране ръководството може вече да е изготвило финансовата информация във вид на проект или предварителна форма.

A15. Практикуващият професионален счетоводител може да бъде ангажиран също така да осъществи определени други дейности от името на ръководството в допълнение към ангажимента за компилиране. Така например, от практикуващия професионален счетоводител може да бъде поискано да събере, класифицира и обобщи стоящата в основата счетоводна информация на предприятието и да обработи информацията във вид на счетоводни записи през всички етапи до изготвянето на оборотна ведомост. След това оборотната ведомост ще бъде използвана като базова информация, от която практикуващият професионален счетоводител може да компилира финансовата информация, представляваща предмет на ангажимента за компилиране, осъществяван в съответствие с настоящия МССССУ. Такъв е често случаят при по-малките предприятия, които не разполагат с добре развити счетоводни системи или при предприятия, които предпочитат да възлагат на външни доставчици изготвянето на счетоводните регистри. Настоящият МССССУ не адресира подобни допълнителни дейности, които би могъл да извършва практикуващият професионален счетоводител с цел подпомагане на ръководството в други области преди компилирането на финансовата информация на предприятието.

Рамки за финансово отчитане (Вж. параграф 10)

A16. Финансовата информация може да бъде изготвена в съответствие с рамка за финансово отчитане, разработена с цел удовлетворяване на:

- общите нужди от финансова информация на широк кръг потребители (т.е., „рамка за финансово отчитане с общо предназначение"); или
- нужди от финансова информация на конкретни потребители (т.е., „рамка за финансово отчитане със специално предназначение").

Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане определят формата и съдържанието на финансовата информация. Рамката за финансово отчитане може в някои случаи да бъде наричана „база на счетоводното отчитане".

A17. Примери за често използвани рамки за финансово отчитане с общо предназначение са:

- Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО) и установените национални стандарти за финансово отчитане, приложими по отношение на предприятията, чиито ценни книжа се търгуват на регулираните пазари.
- Международният стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия (МСФО за МСП) и установените национални стандарти за финансово отчитане, приложими по отношение на малки и средни предприятия.

A18. Примери за рамки за финансово отчитане със специално предназначение, които биха могли да бъдат използвани в зависимост от конкретната цел на финансовата информация са:

- Данъчната счетоводна база, използвана в определени юрисдикции за изготвяне на финансова информация с цел изпълнение на задълженията за спазване на данъчните изисквания.
- По отношение на предприятия, които не са задължени да използват установена рамка за финансово отчитане:
  - Счетоводната база, използвана във финансовата информация на конкретно предприятие, която е подходяща с оглед предвидената употреба на финансовата информация и на обстоятелствата, свързани с предприятието (например, използване на счетоводно отчитане на парична база с избрани начисления, като разчети за вземания и задължения, водещи до баланс и отчет за доходите; или използване на установена рамка за финансово отчитане, модифицирана така, че да отговаря на конкретната цел за изготвяне на финансовата информация).
  - Счетоводно отчитане на парична база, водещо до отчет за постъпилите и разходвани средства (например, с цел разпределяне на превишението на паричните постъпления над издръжката към собствениците на отдаден под наем имот; или за отчитане на движението на наличната сума парични средства за дребни разходи на даден клуб).

Етични изисквания (Вж. параграф 21)

A19. Кодексът на СМСЕС установява фундаменталните 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.

Кодексът на СМСЕС осигурява концептуална рамка, която установява подхода, който се изисква да бъде прилаган от професионалния счетоводител при идентифициране, оценяване и адресиране на заплахите за спазване на фундаменталните принципи. В случай на одит, преглед или други ангажименти за изразяване на сигурност, Кодексът на СМСЕС излага *Международни стандарти за независимост*, установени от прилагането на концептуалната рамка спрямо заплахите за независимостта във връзка с тези ангажименти.

Етични съображения относно асоциирането на практикуващия професионален счетоводител с информацията (Вж. параграфи 21, 24(а)–(г))

А20. Съгласно Кодекса на СМСЕС,[11] при прилагането на принципа на почтеност, от професионалния счетоводител се изисква да не бъде свързван умишлено с доклади, декларации, комуникация или друга информация, за които той счита, че информацията:

(а) съдържа съществено погрешно или подвеждащо изявление;

(б) съдържа безотговорно предоставени изявления или информация; или

(в) пропуска или прикрива изисквана информация, когато подобно пропускане или прикриване би било подвеждащо.

Когато професионалният счетоводител узнае, че е бил свързан с подобна информация, то Кодексът на СМСЕС изисква от счетоводителят да предприеме стъпки да бъде разграничен от тази информация.

Независимост (Вж. параграфи 17(ж), 21)

А21. Въпреки че *Международните стандарти за независимост* на Кодекса на СМСЕС не са приложими по отношение на ангажименти за компилиране, националните етични кодекси или законодателството и нормативните разпоредби могат да посочват конкретно изисквания или правила за оповестяване, отнасящи се до независимостта.

[11] Кодекс на СМСЕС, параграф И111.2

Докладване на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието

А22. Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания може:

(а) да изискват практикуващият професионален счетоводител да докладва случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието;

(б) да установяват отговорности, съгласно които докладването до компетентен орган извън предприятието би могло да е целесъобразно при конкретните обстоятелства.[12]

А23. Докладването на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието може да се изисква или да е целесъобразно при конкретните обстоятелства, поради това, че:

(а) закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания задължават практикуващия професионален счетоводител да докладва;

(б) практикуващият професионален счетоводител е решил, че докладването е целесъобразното действие, за да се отговори на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията в съответствие с приложимите етични изисквания; или

(в) закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания предоставят на практикуващия професионален счетоводител правото да постъпи по този начин.

А24. Съгласно параграф 28 от настоящия МССЧУ, от практикуващия професионален счетоводител не се очаква да притежава ниво на разбиране относно закони и нормативни разпоредби, надхвърлящо това, необходимо, за да е в състояние да изпълни ангажимента за компилиране. Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания обаче, може да предполагат практикуващият професионален счетоводител да използва познания, професионална преценка и експертни умения, за да отговори на такива случаи на неспазване на изискванията. Дали едно действие представлява неспазване на изискванията на закон или нормативна разпоредба е в крайна сметка въпрос, подлежащ на решаване от съд или друг компетентен съдебен орган.

А25. При някои обстоятелства докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби до

[12] Вж., например, параграфи И360.36 до И360.38 от Кодекса на СМСЕС

компетентен орган извън предприятието може да е възпрепятствано от задължението на практикуващия професионален счетоводител за конфиденциалност, наложено от закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания. При други обстоятелства докладването на случаи на идентифицирано или подозирано неспазване на закони и нормативни разпоредби до компетентен орган извън предприятието не би било счетено за нарушаване на задължението за конфиденциалност съгласно приложимите етични изисквания[13].

А26. Практикуващият професионален счетоводител може да обмисли дали да не се консултира вътрешнофирмено (например, в рамките на фирмата или на фирма, част от мрежата от фирми), да получи правен съвет, за да разбере професионалните и законови последствия от предприемането на определен курс на действие или да се консултира, при условия на конфиденциалност, с регулаторен орган или професионална организация (освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба или ако би нарушило задължението за конфиденциалност)[14].

Професионална преценка (Вж. параграфи 22, 24(д)(iii))

А27. Професионалната преценка е особено важна за правилното изпълнение на ангажимента за компилиране. Това е така, защото интерпретирането на приложимите етични изисквания и изискванията на настоящия МССССУ, както и необходимостта от информирани решения по време на целия ангажимент за компилиране, изискват прилагането на подходящите знания и опит по отношение на фактите и обстоятелствата на ангажимента. Професионалната преценка е необходима по-специално, когато ангажиментът предполага подпомагане на ръководството на предприятието във вземането на решения относно:

- Уместността на рамката за финансово отчитане, която ще бъде използвана за изготвяне и представяне на финансовата информация на предприятието с оглед предвидената употреба на финансовата информация и нейните предвидени потребители.
- Използването на приложимата рамка за финансово отчитане, включително:
  - Избор на подходяща счетоводна политика съгласно тази рамка;
  - Разработване на приблизителни счетоводни оценки, които са необходими, за да бъде тази финансова информация изготвена и представена съгласно въпросната рамка; и

[13] Вж., например, параграфи И114.1 до 114.3 П2 и И360.37 от Кодекса на СМСЕС

[14] Вж., например, параграф 360.39 П1 от Кодекса на СМСЕС

- Изготвяне и представяне на финансовата информация в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Съдействието на практикуващия професионален счетоводител на ръководството винаги се предоставя на базата на това, че ръководството или когато е уместно, лицата, натоварени с общото управление, разбират съществените преценки, които са отразени във финансовата информация и поемат отговорност за тези преценки.

A28. Професионалните преценки предполагат прилагане на подходящо обучение, знания и опит, в контекста, предоставен от настоящия МССЧУ и счетоводните и етични стандарти, при вземането на информирани решения относно курса на действие, който е подходящ при обстоятелствата на конкретния ангажимент за компилиране.

A29. Упражняването на професионална преценка в отделните ангажименти се основава на фактите и обстоятелствата, станали известни на практикуващия професионален счетоводител до датата на доклада на практикуващия професионален счетоводител за ангажимента, включително:

- Знанията, придобити от изпълнение на други ангажименти, осъществявани за предприятието, когато това е приложимо (например, услуги, свързани с данъчното облагане).
- Разбирането на практикуващия професионален счетоводител за бизнеса и дейностите на предприятието, включително неговата счетоводна система и използването на приложимата рамка за финансово отчитане в отрасъла, в който функционира предприятието.
- Степента, в която изготвянето и представянето на финансовата информация изисква упражняване на преценка от страна на ръководството.

Управляване на качеството и постигане на качество при ангажименти за компилиране (Вж. параграф 23(б))

A30. Действията на съдружника, отговорен за ангажимента и подходящите съобщения до останалите членове на екипа по ангажимента при поемането на цялостната отговорност за управляване на качеството и постигане на качество при всеки един ангажимент подчертават важното значение за постигане качество на ангажимента на:

(а) извършване на работа, която съответства на професионалните стандарти и на законовите и регулаторни изисквания;

(б) спазване изискванията на политиката или процедурите на фирмата за управление на качеството, когато това е приложимо; и

(в) издаване на доклада на практикуващия професионален счетоводител за ангажимента в съответствие с настоящия МССУ.

Приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиента и ангажименти за компилиране (Вж. параграф 23(б)(i))

А31. МСУК 1 изисква фирмата да установи цели във връзка с качеството, разглеждаща уместността на преценките относно това дали да се приеме или продължи взаимоотношение с клиент или ангажимент на базата на получената информация относно естеството и обстоятелствата на ангажимента за компилиране и почтеността и етичните ценности на клиента (включително ръководството му и когато това е уместно - лицата, натоварени с общо управление), която да е достатъчна, за да подкрепи тези преценки.

Спазване на приложимите етични изисквания при изпълнение на ангажимента (Вж. параграф 23(б)(iii))

А32. МСУК 1 посочва отговорностите на фирмата за установяване на цели във връзка с качеството, които да адресират изпълнението на отговорностите във връзка с приложимите етични изисквания. Настоящият МССУ излага отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента по отношение спазването от страна на екипа по ангажимента на приложимите етични изисквания[15].

Приемане и продължаване на ангажимента

Идентифициране на предвидената употреба на финансовата информация (Вж. параграф 24(а))

А33. Предвидената употреба на финансовата информация се идентифицира чрез реферирането към приложимото законодателство, нормативни разпоредби или други установени споразумения относно предоставянето на финансова информация от предприятието, вземайки под внимание потребностите от финансова информация на вътрешните или външни по отношение на предприятието лица, които се явяват предвидените потребители. Примерите включват финансова информация, която се изисква да бъде предоставена от предприятието във връзка с осъществяването на сделки и операции или финансови споразумения с външни лица, като доставчици, банки или други лица, предоставящи финансиране.

А34. Идентификацията от страна на практикуващия професионален счетоводител на предвидената употреба на финансовата информация включва също разбирането за такива фактори, като конкретната цел на

[15] МСУК 1, параграф 29

ръководството или когато това е приложимо на лицата, натоварени с общото управление, която се очаква да бъде постигната чрез искането за ангажимент за компилиране, и целите на ангажиращата страна, когато тя е различна. Така например, орган или организация, предоставяща безвъзмездно финансиране, може да изиска предприятието да предостави финансова информация, компилирана от професионален счетоводител с оглед получаване на информация за определени аспекти от дейността и операциите на предприятието, изготвена в посочена форма, с цел обосноваване отпускането на безвъзмездни средства или продължаването на тяхното предоставяне.

Идентифициране на приложимата рамка за финансово отчитане (Вж. параграфи 17(а), 24(б))

А35. Решението относно рамката за финансово отчитане, която ръководството възприема по отношение на финансовата информация, се взема в контекста на предвидената употреба на информацията, описана в договорените условия на ангажимента, както и на изискванията на приложимото законодателство или нормативни разпоредби.

А36. По-долу са посочени примери за фактори, които биха могли да са индикация, че е уместно да бъде преценено дали рамката за финансово отчитане е приемлива:

- Естеството на предприятието и дали то е регулирано, например, дали това е предприятие със стопанска цел, предприятие от публичния сектор или организация с нестопанска цел.
- Предвидената употреба на финансовата информация и предвидените потребители. Така например, може да е предвидено финансовата информация да бъде използвана от широк кръг потребители или, обратно, да бъде използвана от ръководството или определени външни потребители в контекста на конкретна цел, посочена като част от договаряне условията на ангажимента за компилиране.
- Дали приложимата рамка за финансово отчитане е предписана или посочена в приложимото законодателство и нормативни разпоредби, в договор или в друг вид споразумение с трети лица, или като част от договорености за общо управление и отговорност, възприети доброволно от предприятието.
- Естеството и формата на финансовата информация, която ще бъде изготвена и представена съгласно приложимата рамка за финансово отчитане, например, пълен комплект на финансов отчет, единичен финансов отчет или финансова информация, представена в друг формат, договорен между страни по договор или друг вид споразумение.

Уместни фактори, когато финансовата информация е предвидена за конкретна цел (Вж. параграф 24(а) –(б))

А37. По принцип ангажиращата страна съгласува с предвидените потребители естеството и формата на финансовата информация, която е предназначена за конкретна цел, например, както е определена съгласно клаузите за финансово отчитане, съдържащи се в договор или споразумение за отпускане на безвъзмездни средства по проект или съобразно необходимостта да бъдат потвърдени сделките и дейността на предприятието. Съответният договор може да изисква използването на установена рамка за финансово отчитане, например рамка за финансово отчитане с общо предназначение, установена от оторизиран или признат орган за изготвяне и въвеждане на стандарти или от законодателството и нормативните разпоредби. Като алтернатива, страните по договора могат да се съгласят с използването на рамка с общо предназначение с модификации или адаптации, отговарящи на техните конкретни потребности. В такъв случай, приложимата рамка за финансово отчитане може да бъде описана във финансовата информация и в доклада на практикуващия професионален счетоводител като клаузите относно финансовото отчитане, съдържащи се в посочения договор, а не чрез реферирane към модифицираната рамка за финансово отчитане. В такива случаи, независимо че компилираната финансова информация може да бъде по-широко огласена, приложимата рамка за финансово отчитане е рамка със специално предназначение и от практикуващия професионален счетоводител се изисква да спазва съответните отчетни изисквания на настоящия МССЧУ.

А38. Когато приложимата рамка за финансово отчитане е рамка за финансово отчитане със специално предназначение, настоящият МССЧУ изисква от практикуващия професионален счетоводител да документира евентуални ограничения върху предвиденото използване или разпространение на финансовата информация в писмото за поемане на ангажимента, както и да посочи в доклада на практикуващия професионален счетоводител, че финансовата информация е изготвена с помощта на рамка за финансово отчитане със специално предназначение и в резултат може да не е подходяща за други цели.

Отговорности на ръководството (Вж. параграф (24(д))

А39. Съгласно настоящия МССЧУ, от практикуващия професионален счетоводител се изисква да получи съгласието на ръководството или когато това е приложимо, на лицата, натоварени с общото управление, за отговорностите на ръководството по отношение както на финансовата информация, така и на ангажимента за компилиране като предварително условие за приемане на ангажимента. При по-малките предприятия ръководството или когато това е приложимо, лицата, натоварени с

общото управление, може да не са добре информирани какви са тези отговорности, включително отговорностите, произтичащи от приложимото законодателство или нормативни разпоредби. С цел получаване съгласието на ръководството на информирана база, практикуващият професионален счетоводител може да счете за необходимо да обсъди тези отговорности с ръководството преди да потърси съгласието на ръководството.

A40. В случай че ръководството не потвърди отговорностите си в контекста на ангажимента за компилиране, практикуващият професионален счетоводител няма да е в състояние да осъществи ангажимента и не е уместно практикуващият професионален счетоводител да приема този ангажимент, освен ако това не се изисква от него съгласно приложимото законодателство или нормативни разпоредби. При обстоятелства, съгласно които от практикуващия професионален счетоводител се изисква независимо от всичко да приеме ангажимента, може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да комуникира с ръководството важността на тези въпроси и последствията за ангажимента.

A41. Практикуващият професионален счетоводител има право да разчита ръководството да предостави цялата уместна информация за ангажимента за компилиране на точна, пълна и своевременна база. Формата на предоставената от ръководството за целите на ангажимента информация ще варира при различните обстоятелства, свързани с ангажимента. Най-общо тя обхваща счетоводни записи, документи, обяснения и друга информация, имащи отношение към компилирането на финансовата информация, използвайки приложимата рамка за финансово отчитане. Предоставената информация може да включва, например, информация за предположенията, намеренията или плановете на ръководството, стоящи в основата на разработването на счетоводните приблизителни оценки, необходими за компилиране на информацията съгласно приложимата рамка за финансово отчитане.

Писмо за ангажимент или друга форма на писмено споразумение (Вж. параграф 25)

A42. В интерес както на ръководството или ангажиращата страна, ако е различна от него, така и на практикуващия професионален счетоводител е, практикуващият професионален счетоводител да изпрати писмо за ангажимент до ръководството и когато е приложимо до ангажиращата го страна преди да бъде изпълнен ангажиментът за компилиране, с цел избягване на недоразумения във връзка с ангажимента за компилиране. Писмото за ангажимент потвърждава, че практикуващият професионален счетоводител приема ангажимента и потвърждава въпроси като:

- Целите и обхвата на ангажимента, включително разбирането на страните по този ангажимент, че ангажиментът не е ангажимент за изразяване на сигурност.
- Предвиденото използване и разпространение на финансовата информация, както и евентуалните ограничения върху използването или разпространението ѝ (когато това е приложимо).
- Отговорностите на ръководството по отношение на ангажимента за компилиране.
- Обхвата на отговорностите на практикуващия професионален счетоводител, включително че практикуващият професионален счетоводител няма да изразява одиторско мнение или заключение на базата на преглед върху финансовата информация.
- Формата и съдържанието на доклада, който ще бъде издаден от практикуващия професионален счетоводител за ангажимента.

Форма и съдържание на писмото за ангажимент

A43. Формата и съдържанието на писмото за ангажимент могат да са различни при всеки един ангажимент. В допълнение към въпросите, изисквани от настоящия МССЧУ, писмото за ангажимент може да съдържа примерно препратки относно:

- Споразумения във връзка с участието на други практикуващи професионални счетоводители и експерти в някои аспекти на ангажимента за компилиране.
- Договорености, които трябва да бъдат постигнати с предходния практикуващ професионален счетоводител, ако има такъв, в случай че става въпрос за първоначален ангажимент.
- Възможността от ръководството или когато това е приложимо от лицата, натоварени с общото управление, да бъде поискано да потвърдят писмено дадена информация или обяснения, предоставени устно на практикуващия професионален счетоводител по време на ангажимента.
- Собственост върху информацията, използвана за целите на ангажимента за компилиране, правейки разграничение между документите и информацията на предприятието, предоставени за ангажимента и документацията по ангажимента на практикуващия професионален счетоводител, съобразявайки се с приложимото законодателство и нормативни разпоредби.

- Искане от ръководството или ангажиращата страна, ако е различна от него, да потвърдят получаването на писмото за ангажимент и да изразят съгласие с условията на ангажимента, изложени в него.

Примерно писмо за ангажимент

A44. Примерно писмо за ангажимент за компилиране е представено в Приложение 1 към настоящия МССЧУ.

Повтарящи се ангажименти (Вж. параграф 26)

A45. Практикуващият професионален счетоводител може да реши да не изпраща ново писмо за ангажимент или друго писмено споразумение за всеки период. Възможно е обаче следните фактори да са индикация, че е целесъобразно условията на ангажимента за компилиране да бъдат преразгледани или съществуващите условия на ангажимента да бъдат припомнени на ръководството или на ангажиращата страна, когато това е приложимо:

- Индикация, че ръководството или когато това е приложимо, ангажиращата страна, неправилно разбират целта и обхвата на ангажимента.
- Преразгледани или специални условия на ангажимента.
- Неотдавнашна промяна във висшето ръководство на предприятието.
- Съществена промяна в структурата на собственост на предприятието.
- Съществена промяна в естеството и размера на бизнеса на предприятието.
- Промяна в законовите или регулаторни изисквания, оказваща влияние върху предприятието.
- Промяна в приложимата рамка за финансово отчитане.

Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общото управление (Вж. параграф 27)

A46. Подходящият момент на комуникациите ще варира в зависимост от обстоятелствата, свързани с ангажимента за компилиране. Обстоятелствата, имащи отношение към въпроса, включват значението и естеството на проблема и евентуалните действия, които се очаква да бъдат предприети от ръководството или лицата, натоварени с общото управление. Така например, може да е целесъобразно съществена трудност по време на ангажимента да бъде комуникирана, колкото е

възможно по-бързо от практическа гледна точка, в случай че ръководството или лицата, натоварени с общото управление ще бъдат в състояние да помогнат на практикуващият професионален счетоводител да преодолее тази трудност.

А47. Приложимите етични изисквания може да включват изискване за докладване на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на закони и нормативни разпоредби до подходящото ниво на ръководството или до лицата, натоварени с общо управление. В някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да ограничават комуникирането от страна на практикуващия професионален счетоводител на определени въпроси с ръководството или лицата, натоварени с общо управление. Закон или нормативна разпоредба може изрично да забранява комуникация или друго действие, което би могло да попречи на разследване от страна на компетентен орган на действително извършено или подозирано незаконно деяние, включително предупреждаване на предприятието, когато например от практикуващия професионален счетоводител се изисква да докладва идентифицирания или подозиран случай на неспазване на изискванията до компетентен орган по силата на законодателство за противодействие на изпирането на пари. При такива обстоятелства въпросите, обект на преценка от практикуващия професионален счетоводител, може да са сложни и практикуващият професионален счетоводител може да счете за целесъобразно да получи правен съвет.

Изпълнение на ангажимента

Разбирането на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 28)

А48. Придобиването на разбиране за бизнеса и дейността на предприятието, включително за неговата счетоводна система и счетоводните му регистри, е непрекъснат процес, който протича по време на целия ангажимент за компилиране. Това разбиране установява референтната рамка, в която практикуващият професионален счетоводител упражнява професионална преценка при компилиране на финансовата информация.

А49. Широтата и задълбочеността на разбирането, което практикуващият професионален счетоводител притежава или придобива по отношение на бизнеса и дейността на предприятието са по-ограничени от тези на разбирането, притежавано от ръководството. Те са насочени към нивото, което е достатъчно, за да бъде практикуващият професионален счетоводител в състояние да компилира финансовата информация съгласно условията на ангажимента.

А50. Примерите за въпроси, които практикуващият професионален счетоводител може да вземе под внимание, когато придобива разбиране за бизнеса и дейността на предприятието и приложимата рамка за финансово отчитане включват:

- Големината и сложността на предприятието и неговата дейност.
- Сложността на рамката за финансово отчитане.
- Задълженията или изискванията по отношение на финансовото отчитане на предприятието, независимо дали те съществуват съгласно приложимото законодателство и нормативни разпоредби, съгласно клаузите на договор или друга форма на споразумение с трета страна или в контекста на доброволни споразумения за финансово отчитане.
- Степента на развитие на структурата на ръководство и общо управление на предприятието по отношение ръководството и надзора над счетоводните записи и системите за финансово отчитане на предприятието, които стоят в основата на изготвянето на финансовата информация на предприятието.
- Степента на развитие и сложността на системите за счетоводно и финансово отчитане на предприятието и свързаните с тях контроли.
- Естеството на активите, пасивите, приходите и разходите на предприятието.

Компилиране на финансовата информация

Съществени преценки (Вж. параграф30)

А51. При някои ангажименти за компилиране практикуващият професионален счетоводител не предоставя съдействие на ръководството при изготвяне на съществените преценки. При други ангажименти, практикуващият професионален счетоводител може да предоставя такова съдействие, например, във връзка с необходима приблизителна счетоводна оценка или подпомагане на ръководството, когато то обмисля подходящата счетоводна политика. Когато се предоставя съдействие, необходимо е обсъждане с ръководството, така че ръководството и когато това е уместно, лицата, натоварени с общото управление, да разберат съществените преценки, отразени във финансовата информация и да поемат своята отговорност относно тези преценки.

Запознаване с финансовата информация (Вж. параграф 31)

А52. Запознаването с финансовата информация от страна на практикуващият професионален счетоводител има за цел да му помогне да изпълни

своите етични задължения, имащи отношение към ангажимента за компилиране.

Предлагане на промени във финансовата информация

Препратка или описание на приложимата рамка за финансово отчитане (Вж. параграф 34(а))

A53. Може да съществуват обстоятелства, при които приложимата рамка за финансово отчитане е установена рамка за финансово отчитане със значителни отклонения от нея. В случай че описанието на приложимата рамка за финансово отчитане в компилираната финансова информация препраща към установената рамка за финансова отчитане със значителни отклонения, може да е необходимо практикуващият професионален счетоводител да прецени дали препратката към установената рамка не е подвеждаща при конкретните обстоятелства, свързани с този ангажимент.

Промени с оглед съществени неправилни отчитания и за да не бъде подвеждаща информацията (Вж. параграф 34(б)–(в))

A54. Практикуващият професионален счетоводител преценява нивото на същественост в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане. Някои рамки за финансово отчитане разглеждат концепцията за ниво на същественост в контекста на изготвянето и представянето на финансовата информация. Независимо че рамките за финансово отчитане може да разглеждат нивото на същественост по различен начин, като цяло те обясняват, че:

- неправилните отчитания, включително пропуските, се считат за съществени, ако би могло да се очаква, че те, разгледани самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани на базата на тази финансова информация;
- преценките относно нивото на същественост се правят в светлината на съпътстващите обстоятелства и се влияят от размера или от естеството на неправилните отчитания, или от някаква комбинация между тях; и
- преценките относно въпроси, които са съществени за потребителите на финансовата информация се базират на отчитането на общите нужди от финансова информация на потребителите като група. Евентуалните последствия от неправилните отчитания за конкретни отделни потребители, чиито нужди може да варират в широки граници, не се вземат под внимание.

A55. Ако присъства в приложимата рамка за финансово отчитане, подобен коментар предоставя референтна рамка за практикуващия професионален счетоводител при разбирането на нивото на същественост за целите на ангажимента за компилиране. Ако такъв коментар не е включен, изложените по-горе съображения предоставят на практикуващия професионален счетоводител референтна рамка.

A56. Схващането на практикуващия професионален счетоводител за нуждите на потребителите на финансовата информация оказва влияние върху неговото виждане за нивото на същественост. В този контекст, за практикуващия професионален счетоводител е разумно да приеме, че потребителите:

- разполагат с разумни познания за бизнеса и икономическата дейност, както и за счетоводното отчитане на предприятието и с готовност да проучат финансовата информация с разумно внимание и задълбоченост;
- разбират, че финансовата информация е изготвена и представена с оглед на определено ниво на същественост;
- отчитат елементите на несигурност, вътрешноприсъщи на оценяването на суми на базата на използването на приблизителни оценки, преценки и вземане под внимание на бъдещи събития; и
- вземат разумни икономически решения на базата на данните, съдържащи се в тази финансова информация.

A57. Приложимата рамка за финансово отчитане може да съдържа като предварително условие изискването финансовата информация да е изготвена на базата на предположението за действащо предприятие. Ако на практикуващия професионален счетоводител стане известно, че съществува несигурност относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, практикуващият професионален счетоводител може при необходимост да предложи по-подходящо представяне съгласно приложимата рамка за финансово отчитане или подходящи оповестявания, отнасящи се до способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, за да спази изискванията на тази рамка и да избегне риска финансовата информация да бъде подвеждаща.

Условия, изискващи практикуващият професионален счетоводител да се оттегли от ангажимента (Вж. параграфи 33, 35)

A58. При обстоятелства, адресирани от изискванията на настоящия МССОУ, когато е необходимо оттегляне от ангажимента, отговорността да се информира ръководството и лицата, натоварени с общото управление за

причините за оттеглянето предоставят възможност да бъдат обяснени етичните задължения на практикуващия професионален счетоводител.

Документация (Вж. параграф 38)

A59. Документацията, изисквана от настоящия МССЧУ служи за редица цели, включително:

- Осигуряване на документация относно въпроси, които ще продължават да имат отношение към бъдещи ангажименти за компилиране.
- Създаване на възможност екипът по ангажимента, когато това е приложимо, да бъде държан отговорен за работата си, включително за документиране приключването на ангажимента.

A60. Практикуващият професионален счетоводител може да разгледа също възможността да включи в документацията на ангажимента копие от оборотната ведомост на предприятието, обобщение на съществените счетоводни записи или друга информация, която практикуващият професионален счетоводител е използвал за осъществяване на компилирането.

A61. Когато документира как компилираната финансова информация се засича със стоящите в основата й счетоводни записи, документи, обяснения или друга информация, предоставени от ръководството за целите на ангажимента за компилиране, практикуващият професионален счетоводител може, например, да въведе в таблица равнението на салдата по сметки от главната книга на предприятието с компилираната финансова информация, включително коригиращите счетоводни записи или други промени във финансовата информация, които практикуващият професионален счетоводител е съгласувал с ръководството в хода на ангажимента.

Доклад на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграф 40)

A62. Писменият доклад обхваща докладите, издадени на хартиен носител и тези, издадени с помощта на електронни средства.

A63. Когато на практикуващия професионален счетоводител стане известно, че компилираната финансова информация и докладът на практикуващия професионален счетоводител ще бъдат включени в документ, съдържащ и друга информация, като например финансов отчет, практикуващият професионален счетоводител може да обмисли, ако формата на представяне позволява, да посочи номерата на страниците, на които е представена финансовата информация. Това ще помогне на

потребителите да идентифицират финансовата информация, за която се отнася докладът на практикуващия професионален счетоводител.

Адресати на доклада (Вж. параграф 40(б))

А64. Законодателството или нормативните разпоредби могат да конкретизират към кого трябва да бъде адресиран докладът на практикуващия професионален счетоводител в дадената юрисдикция. Докладът на практикуващия професионален счетоводител обикновено се адресира до лицето, което е ангажирало практикуващия професионален счетоводител съгласно условията на ангажимента, като обичайно това е ръководството на предприятието.

Финансова информация, изготвена с помощта на рамка за финансово отчитане със специално предназначение (Вж. параграф 40(и))

А65. Съгласно настоящия МССЗУ, в случай че финансовата информация е изготвена като е използвана рамка за финансово отчитане със специално предназначение, изисква се докладът на практикуващия професионален счетоводител да обърне вниманието на читателите на доклада върху рамката за финансово отчитане със специално предназначение, използвана във финансовата информация, и да посочи, че поради тази причина финансовата информация може да не е подходяща за други цели. Това може да бъде подсилено от допълнителна клауза, ограничаваща или разпространението, или използването, или както разпространението, така и използването на доклада на практикуващия професионален счетоводител единствено до предвидените потребители.

А66. Финансовата информация, изготвена за определена цел може да бъде получена от лица, различни от предвидените потребители, които биха могли да се опитат да използват информацията за цели, различаващи се от тези, за които информацията е била предназначена. Така например, регулаторен орган може да изисква определени предприятия да предоставят финансови отчети, изготвени с помощта на рамка за финансово отчитане със специално предназначение и тези финансови отчети да станат обществено достояние. Фактът на разширяване кръга на лицата, различни от предвидените потребители, имащи достъп до тези финансови отчети, не означава, че в такъв случай финансовите отчети стават финансови отчети с общо предназначение. Изявленията на практикуващия професионален счетоводител, които се изисква да бъдат включени в доклада му са необходими, за да привлекат вниманието на читателите на доклада лица към факта, че финансовият отчет е изготвен съгласно рамка за финансово отчитане със специално предназначение и поради това може да не е подходящ за други цели.

Ограничение върху използването и разпространението на доклада на практикуващия професионален счетоводител

А67. Практикуващият професионален счетоводител може да счете за подходящо да посочи, че докладът на практикуващия професионален счетоводител е предвиден единствено за конкретно посочените предвидени потребители на финансовата информация. В зависимост от законодателството и нормативните разпоредби на дадената юрисдикция това може да бъде постигнато, като се ограничи разпространението или използването, или както разпространението, така и използването, на доклада на практикуващия професионален счетоводител, единствено до предвидените потребители.

Приключване на ангажимента за компилиране и датиране на доклада на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграфи 37, 38, 41)

А68. Процесът, който съществува в рамките на предприятието за одобряване на финансовата информация от ръководството или когато това е приложимо, от лицата, натоварени с общото управление, е уместно съображение за практикуващия професионален счетоводител, когато приключва ангажимента за компилиране. В зависимост от естеството и целта на финансовата информация, може да съществува установен процес на одобряване, който се изисква да бъде следван от ръководството или от лицата, натоварени с общото управление, или който е предписан в приложимото законодателство или нормативни разпоредби, за изготвяне и финализиране на финансовата информация или финансовите отчети на предприятието.

Примерни доклади (Вж. параграф 40)

А69. Приложение 2 към настоящия МССЧУ съдържа примери за доклади за компилиране на практикуващия професионален счетоводител, включващи необходимите елементи на доклада.

Приложение 1

(Вж. параграф А44)

Примерно писмо за ангажимент при ангажимент за компилиране

По-долу е представено примерно писмо за ангажимент при ангажимент за компилиране, който илюстрира приложимите изисквания и насоки, съдържащи се в настоящия МССЧУ. Писмото няма задължителен характер, а е предназначено да служи само като ориентир, който може да бъде използван заедно със съображенията, изложени в настоящия МССЧУ. То трябва да бъде адаптирано в съответствие с изискванията и обстоятелствата, отнасящи се до отделните ангажименти за компилиране. Проектът на писмото се отнася до компилирането на финансов отчет за един-единствен отчетен период и се нуждае от адаптиране, в случай че намерението или очакването е то да е приложимо по отношение на повтарящи се ангажименти, описани в настоящия МССЧУ. Може да е целесъобразно да бъде потърсена юридическа консултация, дали дадено писмо, което се предлага, е подходящо.

Това писмо за ангажимент илюстрира следните обстоятелства:

- Финансовият отчет трябва да бъде компилиран за използване единствено от ръководството на компанията (компания АВС), като използването на финансовия отчет ще бъде ограничено до ръководството. Използването и разпространението на доклада на практикуващия професионален също се ограничава до ръководството.
- Компилираният финансов отчет ще обхваща единствено баланса на компанията към 31 декември 20X1 г. и отчета за доходите за годината, завършваща на тази дата, без пояснителни приложения. Ръководството е определило финансовият отчет да бъде изготвен на базата на начислението, съгласно описаното.

***

До ръководството[1] на компания АВС:

[Цел и обхват на ангажимента за компилиране]

Вие поискахте от нас да предоставим следните услуги:

[1] В настоящото примерно писмо за ангажимент препратките към „Вие”, „ние” „нас”, „ръководството”, „лицата, натоварени с общото управление” и “практикуващия професионален счетоводител” могат да бъдат използвани или променяни съобразно обстоятелствата.

На базата на информацията, която ще ни предоставите, ние ще Ви съдействаме при изготвянето и представянето на следните елементи на финансовия отчет на компания АВС: баланс на компания АВС към 31 декември 20Х1 г. и отчет за доходите за годината, завършваща на тази дата, на база на историческата стойност, отразявайки всички сделки и операции с парични средства и в допълнение на търговски задължения, търговски вземания, намалени с коректив за съмнителни вземания, материални запаси, отчетени на база на средна цена на придобиване, текущи данъци върху дохода, дължими към отчетната дата и капитализиране на съществените дълготрайни активи по цена на придобиване, амортизирани в течение на приблизително оценените срокове на полезен живот на линейна база. Този финансов отчет няма да включва пояснителни приложения, с изключение на пояснителното приложение, описващо счетоводната база, изложена в настоящото писмо за ангажимент.

Целта, за която ще се използва финансовият отчет е да се предостави финансова информация за период от една цяла година, показваща финансовото състояние на предприятието към финансово-отчетната дата 31 декември 20Х1 г. и финансовите резултати от дейността за годината, завършваща на тази дата. Финансовият отчет ще бъде единствено за Ваша употреба и няма да бъде предоставян на други лица.

Нашите отговорности

Ангажиментът за компилиране предполага прилагане на експертни знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане с цел да Ви подпомогнем при изготвянето и представянето на финансова информация. Доколкото ангажиментът за компилиране не е ангажимент за изразяване на сигурност, от нас не се изисква да проверим и потвърдим точността или пълнотата на информацията, която ни предоставяте за ангажимента за компилиране, нито да съберем по друг начин доказателства, за да изразим одиторско мнение или заключение на базата на преглед. Съответно, ние няма да изразим одиторско мнение или заключение на базата на преглед относно това дали финансовият отчет е изготвен в съответствие с посочената от Вас счетоводна база, описана по-горе.

Ние ще изпълним ангажимента за компилиране в съответствие с Международен стандарт за свързани по съдържание услуги (МССЧУ) 4410 (преработен) *Ангажименти за компилиране*. МССЧУ 4410 (преработен) изисква от нас при осъществяване на този ангажимент да спазим приложимите етични изисквания, включително принципите за почтеност, обективност и професионална компетентност и надлежно внимание. За тази цел, от нас се изисква да спазваме *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС).

Вашите отговорности

Ангажиментът за компилиране, който ще бъде изпълнен се осъществява на базата на това, че Вие потвърждавате и разбирате, че нашата роля е да Ви подпомогнем в изготвянето и представянето на финансовия отчет в съответствие с рамката за финансово отчитане, която Вие сте възприели по отношение на финансовите отчети. Съответно, Вие носите следните общи отговорности, които са от фундаментално значение, за да осъществим ангажимента за компилиране в съответствие с МССУ 4410 (преработен):

(а) отговорност за финансовия отчет и за неговото изготвяне и представяне в съответствие с рамка за финансово отчитане, която е приемлива с оглед предвидената употреба на финансовия отчет и с оглед на предвидените потребители;

(б) отговорност за точността и пълнотата на счетоводните записи, документите, обясненията и друга информация, които ни предоставяте с цел компилиране на финансовия отчет;

(в) отговорност за преценките, необходими при изготвянето и представянето на финансовия отчет, включително за тези, за които може да предоставим съдействие в хода на ангажимента за компилиране.

Нашият доклад за компилиране

Като част от нашия ангажимент, ние ще издадем доклада си, съпътстващ компилирания от нас финансов отчет, който ще опише финансовия отчет и работата, която сме извършили във връзка с този ангажимент за компилиране [вж. приложението]. Докладът ще посочва също така, че използването на финансовия отчет е ограничено до целта, изложена в настоящото писмо за ангажимент, както и че използването и разпространението на доклада ни, предоставен във връзка с ангажимента за компилиране, са ограничени до Вас в качеството на ръководство на компания ABC.

Моля да подпишете и върнете приложения екземпляр от настоящото писмо като потвърждение, че то съответства на разбиранията Ви за договореностите във връзка с нашия ангажимент да компилираме финансовия отчет, описан в настоящото писмо, и съответно с нашите отговорности.

[*Друга уместна информация*]

[*Добавете друга информация, като например, споразумения за възнагражденията, фактуриране и други специфични условия в зависимост от конкретния случай*.]

XYZ & Co.

Потвърдено и прието от името на ръководството на компания ABC

(подпис)

.....

Име и длъжност

Дата

Приложение 2

(Вж. параграф А69)

Примерни доклади за компилиране на практикуващия професионален счетоводител

Ангажиментът за компилиране по отношение на финансов отчет с общо предназначение

- Илюстрация 1: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансов отчет, като използва рамка за финансово отчитане с общо предназначение.

Ангажиментът за компилиране по отношение на финансов отчет, изготвен със специална цел

- Илюстрация 2: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансов отчет, като използва модифицирана рамка за финансово отчитане с общо предназначение.

Ангажименти за компилиране по отношение на финансова информация, изготвена със специална цел, при което използването или разпространението на финансовата информация е ограничено до предвидените потребители

- Илюстрация 3: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансов отчет, като използва счетоводната база, посочена в договор.
- Илюстрация 4: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансов отчет, като използва счетоводната база, избрана от ръководството на предприятието по отношение на финансова информация, необходима за собствени цели на ръководството.
- Илюстрация 5: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансова информация, която е елемент, сметка или позиция, представляваща [*добавете подходяща препратка към информация, необходима за целите на спазване на регулаторни изисквания*].

Илюстрация 1: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансов отчет, като използва рамка за финансово отчитане с общо предназначение.

- **Финансов отчет с общо предназначение, изискван съгласно приложимото законодателство, което посочва, че финансовият отчет на предприятието трябва да бъде изготвен, като се прилагат Международния стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия (МСФО за МСП).**

ДОКЛАД ЗА КОМПИЛИРАНЕ НА ПРАКТИКУВАЩИЯ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[До ръководството на компания ABC]

Ние компилирахме приложения финансов отчет на компания ABC на базата на информацията, която ни предоставихте. Този финансов отчет обхваща отчет за финансовото състояние на компания ABC към 31 декември 20X1 г., отчет за всеобхватния доход, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършила на тази дата, и обобщение на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация.

Ние изпълнихме този ангажимент за компилиране в съответствие с Международен стандарт за свързани по съдържание услуги 4410 (преработен) *Ангажименти за компилиране*.

Ние приложихме експертните си знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане, за да Ви подпомогнем в изготвянето и представянето на този финансов отчет в съответствие с Международния стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия (МСФО за МСП). Ние сме спазили приложимите етични изисквания, включително принципите за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание.

Отговорността за този финансов отчет, както и за точността и пълнотата на информацията, използвана за неговото компилиране, се носи от Вас.

Доколкото ангажиментът за компилиране не е ангажимент за изразяване на сигурност, от нас не се изисква да проверим и потвърдим точността или пълнотата на информацията, която ни предоставихте за компилирането на този финансов отчет. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение или заключение на базата на преглед относно това дали този финансов отчет е изготвен в съответствие с МСФО за МСП.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Илюстрация 2: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансов отчет, като използва модифицирана рамка за финансово отчитане с общо предназначение.

- **Финансов отчет, изготвен като се използва рамка за финансово отчитане с общо предназначение, възприета от ръководството на модифицирана база.**
- **Приложимата рамка за финансово отчитане са Международния стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия (МСФО за МСП), с изключение на третирането на имот, който е бил преоценен, вместо да бъде отчетен по историческата си цена на придобиване.**
- **Използването или разпространението на финансовия отчет не е ограничено.**

ДОКЛАД ЗА КОМПИЛИРАНЕ НА ПРАКТИКУВАЩИЯ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[До ръководството на компания АВС]

Ние компилирахме приложения финансов отчет на компания АВС на базата на информацията, която ни предоставихте. Този финансов отчет обхваща отчет за финансовото състояние на компания АВС към 31 декември 20X1 г., отчет за всеобхватния доход, отчет за промените в собствения капитал и отчет за паричните потоци за годината, завършила на тази дата, и обобщение на значимите счетоводни политики и друга пояснителна информация.

Ние изпълнихме този ангажимент за компилиране в съответствие с Международен стандарт за свързани по съдържание услуги 4410 (преработен) *Ангажименти за компилиране*.

Ние приложихме експертните си знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане, за да Ви подпомогнем в изготвянето и представянето на този финансов отчет на счетоводната база, описана в Пояснително приложение X към финансовия отчет. Ние сме спазили приложимите етични изисквания, включително принципите за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание.

Отговорността за този финансов отчет, както и за точността и пълнотата на информацията, използвана за неговото компилиране, се носи от Вас.

Доколкото ангажиментът за компилиране не е ангажимент за изразяване на сигурност, от нас не се изисква да проверим и потвърдим точността или пълнотата на информацията, която ни предоставихте за компилирането на този финансов отчет. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение или заключение на базата на преглед относно това дали този финансов отчет е

изготвен в съответствие със счетоводната база, описана в Пояснително приложение Х.

Както е посочено в Пояснително приложение Х, финансовият отчет е изготвен и представен в съответствие с Международния стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия (МСФО за МСП), с изключение на имот, който е преоценен във финансовия отчет, вместо да бъде отчитан по историческата си цена на придобиване. Финансовият отчет е изготвен за целта, описана в Пояснително приложение Y към финансовия отчет. Съответно, този финансов отчет може да не е подходящ за други цели.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Илюстрация 3: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансов отчет, като използва счетоводната база, посочена в договор.

- **Финансов отчет, изготвен така, че да съответства на клаузите на договор, прилагайки счетоводната база, посочена в този договор.**
- **Практикуващият професионален счетоводител е ангажиран от страна, различна от ръководството и лицата, натоварени с общото управление на предприятието.**
- **Финансовият отчет е предназначен да бъде използван само от лицата, посочени в договора.**
- **Разпространението и използването на доклада на практикуващия професионален счетоводител е ограничено до предвидените потребители на финансовия отчет, посочени в договора**.

ДОКЛАД ЗА КОМПИЛИРАНЕ НА ПРАКТИКУВАЩИЯ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[До ангажиращата страна[1]]

Ние компилирахме приложения финансов отчет на компания ABC („компанията") на базата на информацията, предоставена от ръководството на компанията („ръководството"). Този финансов отчет обхваща *[посочете всички елементи от финансовия отчет, изготвени съгласно счетоводната база, посочена в договора и периода/датата, за които те се отнасят*].

Ние изпълнихме този ангажимент за компилиране в съответствие с Международен стандарт за свързани по съдържание услуги 4410 (преработен) *Ангажименти за компилиране*.

Ние приложихме експертните си знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане, за да подпомогнем ръководството в изготвянето и представянето на този финансов отчет на счетоводната база, описана в Пояснително приложение X към финансовия отчет. Ние сме спазили приложимите етични изисквания, включително принципите за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание.

Отговорността за този финансов отчет, както и за точността и пълнотата на информацията, използвана за неговото компилиране, се носи от ръководството.

Доколкото ангажиментът за компилиране не е ангажимент за изразяване на сигурност, от нас не се изисква да проверим и потвърдим точността или пълнотата на информацията, която ни предоставихте за компилирането на този финансов отчет. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение или

[1] Като алтернатива, подходящият адресат, посочен в съответния договор

заключение на базата на преглед относно това дали този финансов отчет е изготвен в съответствие със счетоводната база, описана в Пояснително приложение X.

Както е посочено в Пояснително приложение X, финансовият отчет е изготвен и представен на базата, описана в Клауза Z от условията на договора на компанията с XYZ Limited от дата *[добавете датата на съответния договор/споразумение*] („договора"), и за целите, описани в Пояснително приложение Y към финансовия отчет. Съответно, този финансов отчет е предвиден за използване единствено от страните, посочени в договора и може да не е подходящ за други цели.

Нашият доклад за компилиране е предназначен единствено за страните, посочени в договора и не следва да бъде предоставян на други лица.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Илюстрация 4: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансов отчет, като използва счетоводната база, избрана от ръководството на предприятието по отношение на финансовата информация, необходима за собствени цели на ръководството.

- **Финансов отчет, изготвен като се използва рамка за финансово отчитане със специално предназначение, предвиден за използване само от ръководството на компанията и само за негови собствени цели.**
- **Финансовият отчет включва определени начисления и се състои само от баланс, отчет за доходите и едно-единствено пояснително приложение, което се отнася до използваната счетоводна база на финансовия отчет.**
- **Финансовият отчет е предвиден да бъде използван единствено от ръководството.**
- **Разпространението и използването на доклада на практикуващия професионален счетоводител е ограничено до ръководството.**

ДОКЛАД ЗА КОМПИЛИРАНЕ НА ПРАКТИКУВАЩИЯ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[До ръководството на компания АВС]

Ние компилирахме приложения финансов отчет на компания АВС на базата на информацията, която ни предоставихте. Този финансов отчет обхваща баланса на компания АВС към 31 декември 20X1 г. и отчет за доходите за годината, завършила на тази дата.

Ние изпълнихме този ангажимент за компилиране в съответствие с Международен стандарт за свързани по съдържание услуги 4410 (преработен) *Ангажименти за компилиране*.

Ние приложихме експертните си знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане, за да Ви подпомогнем в изготвянето и представянето на този финансов отчет на счетоводната база, описана в Пояснително приложение X към финансовия отчет. Ние сме спазили приложимите етични изисквания, включително принципите за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание.

Отговорността за този финансов отчет, както и за точността и пълнотата на информацията, използвана за неговото компилиране, се носи от Вас.

Доколкото ангажиментът за компилиране не е ангажимент за изразяване на сигурност, от нас не се изисква да проверим и потвърдим точността или пълнотата на информацията, която ни предоставихте за компилирането на този финансов отчет. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение или заключение на базата на преглед относно това дали този финансов отчет е

изготвен в съответствие със счетоводната база, описана в Пояснително приложение X.

Пояснително приложение X посочва базата, на която е изготвен този финансов отчет, а неговата цел е описана в Пояснително приложение Y. Съответно, този финансов отчет е единствено за Ваша употреба и може да не е подходящ за други цели.

Нашият доклад за компилиране е предназначен единствено за Ваша употреба в качеството Ви на ръководство на компания ABC и не следва да бъде предоставян на други лица.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

Илюстрация 5: Доклад на практикуващия професионален счетоводител за ангажимент да компилира финансова информация, която е елемент, сметка или позиция, представляваща [*добавете подходяща препратка към информация, необходима за целите на спазване на регулаторни изисквания*].

- **Финансова информация, изготвена със специална цел, т.е. за да бъдат спазени изисквания за финансово отчитане, установени от регулаторен орган, в съответствие с разпоредбите, утвърдени от този регулаторен орган, предписващи формата и съдържанието на финансовата информация.**
- **Приложимата рамка за финансово отчитане е рамка за съответствие.**
- **Финансовата информация има за цел да удовлетвори нуждите на конкретни потребители и използването ѝ е ограничено до тези потребители.**
- **Разпространението на доклада на практикуващия професионален счетоводител е ограничено до предвидените потребители**.

ДОКЛАД ЗА КОМПИЛИРАНЕ НА ПРАКТИКУВАЩИЯ ПРОФЕСИОНАЛЕН СЧЕТОВОДИТЕЛ

[До ръководството на компания АВС[2]]

Ние компилирахме приложената справка [*идентифицирайте компилираната финансова информация*] на компания АВС към 31 декември 20Х1 г. („справката”) на базата на информацията, която ни предоставихте.

Ние изпълнихме този ангажимент за компилиране в съответствие с Международен стандарт за свързани по съдържание услуги 4410 (преработен) *Ангажименти за компилиране*.

Ние приложихме експертните си знания и умения в областта на счетоводството и финансовото отчитане, за да Ви подпомогнем в изготвянето и представянето на справката, така както е предвидено в [*добавете наименованието или препратка към съответния регулаторен акт*]. Ние сме спазили приложимите етични изисквания, включително принципите за почтеност, обективност, професионална компетентност и надлежно внимание.

Отговорността за тази справка, както и за точността и пълнотата на информацията, използвана за нейното компилиране, се носи от Вас.

Доколкото ангажиментът за компилиране не е ангажимент за изразяване на сигурност, от нас не се изисква да проверим и потвърдим точността или пълнотата на информацията, която ни предоставихте за компилирането на тази справка. Съответно, ние не изразяваме одиторско мнение или заключение на

[2] Като алтернатива, подходящият адресат, посочен в приложимите изисквания за финансово отчитане

базата на преглед относно това дали въпросната справка е изготвена в съответствие с [*добавете наименованието или препратка към приложимата рамка за финансово отчитане, посочена в съответния регулаторен акт*].

Както е посочено в Пояснително приложение X, справката е изготвена и представена на базата, предписана от [*добавете наименованието или препратка към приложимата рамка за финансово отчитане, посочена в съответния регулаторен акт*], с цел компания ABC да спази изискванията на [*добавете наименованието или препратка към съответния регулаторен акт*] Съответно, справката е за ползване само във връзка с тази цел и може да не е подходяща за каквато и да е друга цел.

Нашият доклад за компилиране е предназначен единствено за използване от компания ABC и регулаторен орган F и не следва да се предоставя на лица, различни от компания ABC и регулаторния орган F.

[Подпис на практикуващия професионален счетоводител]

[Дата на доклада на практикуващия професионален счетоводител]

[Адрес на практикуващия професионален счетоводител]

СТРАНИЦАТА УМИШЛЕНО Е ОСТАВЕНА БЕЗ СЪДЪРЖАНИЕ

International Auditing and Assurance Standards Board®

Допълнение към Ръководство по Международни стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти 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 ™ (IFEA™), 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 ‘IFEA’ 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™ (IFEA™).

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[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 1[2] 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 окажат 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 одит[4] 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 СМСЕС) 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 обществения 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 обществения 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 подтикват 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 (ПККА).

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, информация 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, МОС[7] 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 открояят 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 открояят 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".

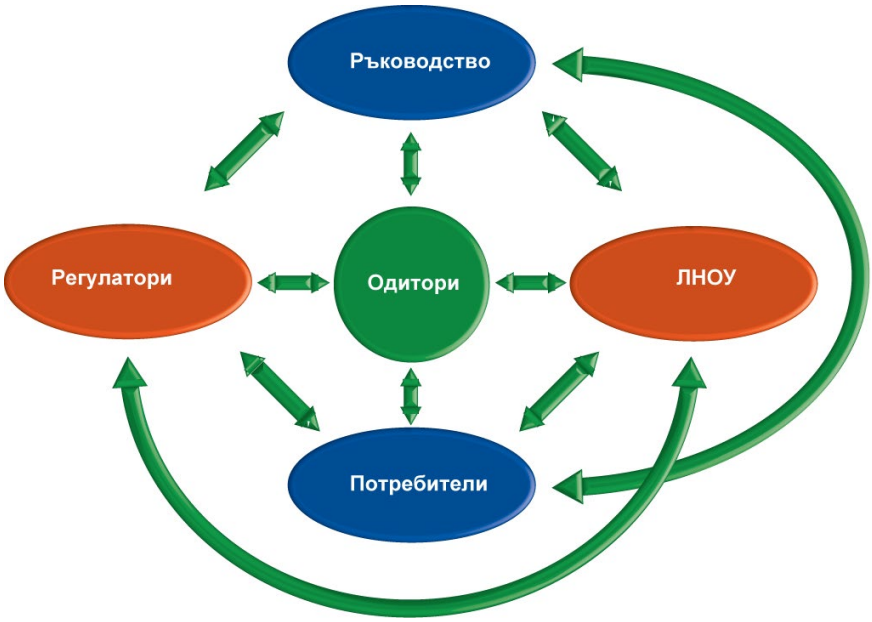
44. МФС отбелязва, че всички звена в системата трябва да са с високо качество и да са тясно свързани, за да осигурят висококачествено финансово отчитане. Макар всяко отделно звено в тази система да играе важна роля в приноса за висококачествено финансово отчитане, характерът на връзките или взаимодействията 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 взаимодействия[10] във връзка с качеството на одита са описани по-долу.



4.1. Взаимодействия между одиторите и ръководството [11]

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 своевременен 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 дейност[12]

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 съществените 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 ангажименти за одит с лицата, натоварени с общо управление на съответните предприятия. Освен това, одитните инспектори биха могли да потърсят виждането на лицата, натоварени с общо управление относно качеството на отделни ангажименти 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

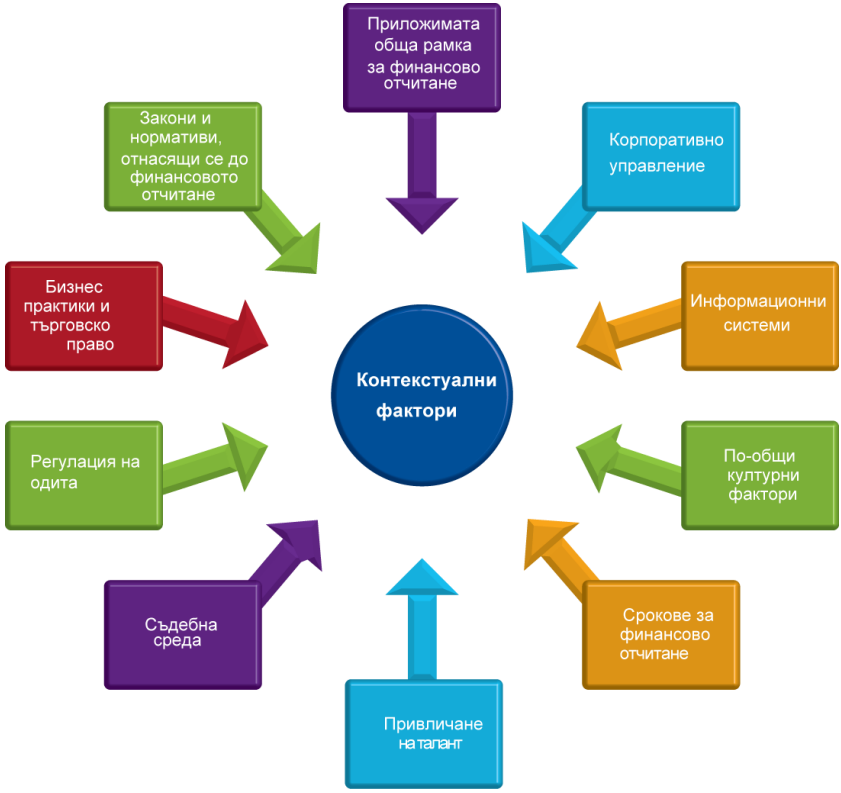
79. Външни инспекции на качеството на одита се провеждат в нарастващ брой страни като част от механизма за независим надзор над одиторската дейност. Органите, регулиращи одиторската дейност, обикновено докладват публично своята дейност в обобщен вид и това може да даде на потребителите общо впечатление 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 постоянно 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. Сривовете 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 подобрено, 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-общи 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 талантливи 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 неодитирани 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 одитора[1] 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 й 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 влияние 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 заплаха от преглед на собствената работа, заплаха, свързана с личен интерес и заплаха от застъпничество.

- Съдружниците и персоналът 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 заплаха от фамилиарност или заплаха, 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 заплаха от фамилиарност, заплаха, свързана с личен интерес и заплаха от сплашване.

9. Заплаха 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 заплаха, Кодексът на СМСЕС 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 подобрено, 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 заплаха 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 подтикват 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 израстване

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 подтикват 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 варират 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 прям 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 СМСЕС 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 СМСЕС 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 одит[4]. При някои ситуации, Кодексът на СМСЕС 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 СМСЕС, 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 отрасъла, 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 отрасъла, 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 ангажимента.

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 ангажимента за одит участва активно в оценяването на риска, както и в планирането, надзора и прегледа на извършената работа*

50. Доколкото съдружниците по ангажимента 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 ангажимента 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 ангажимента, следва да се изисква за всички предприятия, тъй като това ще внуши на съдружника, отговорен за ангажимента 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 ангажимента. Евентуалните трудности, свързани с подобно изискване, включват впечатление за ограничаване отговорността на фирмата и възможност в определени юрисдикции от съдружника, отговорен за ангажимента, 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 ангажименти за отделните ангажименти 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 информация 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 отрасъла, 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 й 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 й 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 компютъризираните 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 ситуациите, 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 фирми 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 й 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 (ПККА).

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 ангажимента 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 окажа 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 законови, 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 законови и регулаторни изисквания, и
- докладите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажимента, 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, встъпителни 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 взискателни; и

   (б) практикуващият професионален счетоводител, изпълняващ ангажимента, е член на фирма, която е обект на изискванията на МСУК 1[2] 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 взискателни, 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 сигурност[3]. Системата за управление на качеството адресира следните осем компонента[4]:

   (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.

Ангажименти за удостоверяване на съответствие и директни ангажименти

12. При ангажимент 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 ангажимент 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 ангажимент 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 ангажименти заключението на практикуващия професионален счетоводител представлява информацията за предмета или съставлява част от нея (вж. също Приложение 2).

Ангажименти за изразяване на разумна степен на сигурност и ангажименти за изразяване на ограничена степен на сигурност

14. При ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител намалява риска на ангажимента до приемливо ниско ниво при конкретните обстоятелства на ангажимента 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 ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност практикуващият професионален счетоводител намалява риска на ангажимента до ниво, което е приемливо при конкретните обстоятелства на ангажимента, но при което рискът е по-висок, отколкото при ангажимент 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 ангажименти 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 ангажименти, изпълнявани от практикуващи професионални счетоводители са ангажименти за изразяване на сигурност. Други често изпълнявани ангажименти, които не съответстват на описанието в параграф 10 по-горе (и следователно не са обект на разглеждане в настоящата Рамка) включват:

    - ангажименти, обхванати от Международните стандарти за свързани по съдържание услуги (МССУ), например, договорени процедури или ангажименти за компилиране;[5]
    - изготвяне на данъчни декларации, при което не се изразява заключение за изразяване на сигурност;

[5] МССУ 4400 *Ангажименти за извършване на договорени процедури относно финансова информация* и МССУ 4410 (преработен), *Ангажименти 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:

- намекване 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 ангажимента, 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 ангажимент за изразяване на разумна степен на сигурност, или за ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност, ще бъде включено в писмен доклад; и

(vi) рационална цел, включително, в случай на ангажимент 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 ангажименти за изразяване на сигурност могат да варират 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 ангажимента, притежават съвместно подходящата компетентност и способности (вж. също параграф 31).

24. Когато потенциален ангажимент не може да бъде приет като ангажимент за изразяване на сигурност, ангажиращата страна може да е в състояние да идентифицира различен ангажимент, 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, ангажимент 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 взискателни.

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 предвиждане.
- 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 ангажимента. 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 ангажимента, 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 ангажимента 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 ангажимента. 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 – техния 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, обхванатата 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 обхванатата 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 ангажимента 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 ангажимента 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 ангажименти 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 ангажимента, 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 ангажименти.

80. Ангажиментът за изразяване на ограничена степен на сигурност включва:

(а) въз основа на разбиране за съответния предмет и другите обстоятелства на ангажимента, 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"; или
- 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.

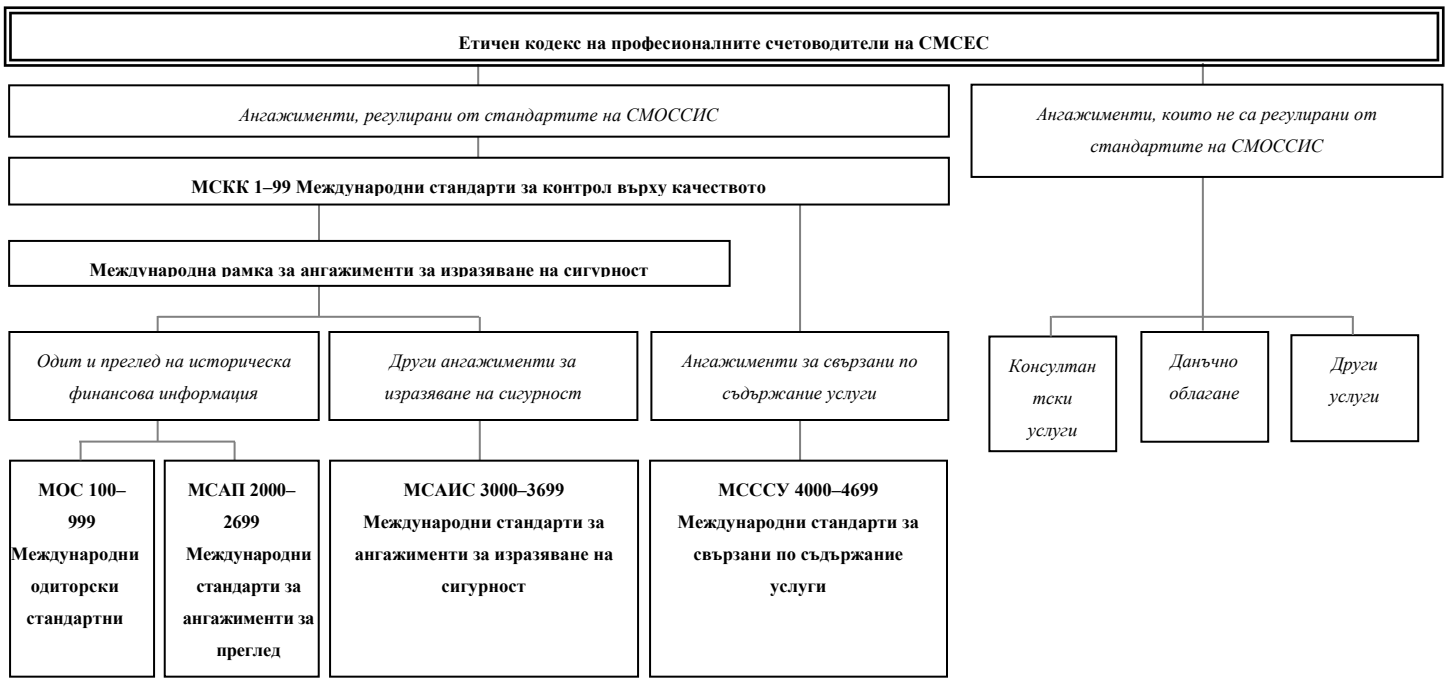
Неподходящо използване на името на практикуващия професионален счетоводител

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

Ангажименти за удостоверяване на съответствие и директни ангажименти

Настоящото Приложение очертава различията между ангажимент за удостоверяване на съответствие и директен ангажимент.

1. При ангажимент 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 ангажимент 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 ангажимент 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 ангажимент заключението на практикуващия професионален счетоводител адресира отчетения резултат от измерването или оценяването на съответния предмет спрямо критериите. При някои директни ангажименти 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 ангажимент може да е сходен с доклада или отчета, изготвян от лицето, извършващо измерването или оценяването при ангажимент 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.

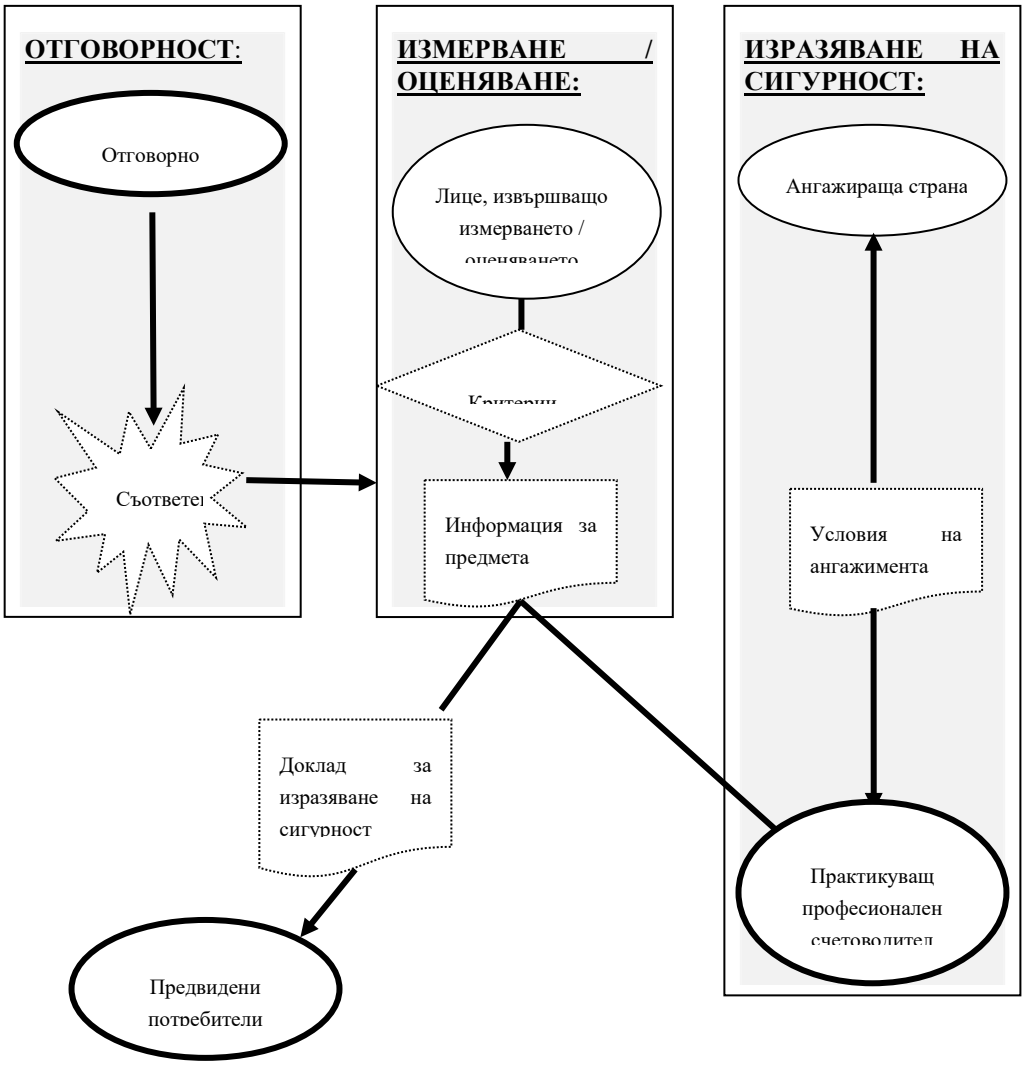
4. Стойността на директния ангажимент се крие в комбинацията от:

   (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 ангажименти 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 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.

- Ангажираща страна, която не е същевременно и отговорното лице, може да е предвиденият потребител.

4. Заключението 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	

СТРАНИЦАТА УМИШЛЕНО Е ОСТАВЕНА БЕЗ СЪДЪРЖАНИЕ