

Ръководство за използване на
МОС при одита на малки и
средни предприятия

Том 1 — Основни концепции

Четвърто
издание



International Federation of Accountants
529 Fifth Avenue,
New York, NY 10017 USA

Настоящото *Ръководство за използване на МОС при одита на малки и средни предприятия* е изготвено от Международната федерация на счетоводителите (IFAC) с подкрепата на нейния Комитет за малки и средни практики. Комитетът представлява интересите на професионалните счетоводители, осъществяващи дейността си в малки и средни практики и на други професионални счетоводители, предоставящи услуги на малки и средни предприятия.

Настоящата публикация може да бъде свалена за лично ползване с нетърговска цел от Интернет страницата на Международната федерация на счетоводителите (IFAC): www.ifac.org/smp. Одобреният текст е публикуван на английски език.

Международната федерация на счетоводителите (IFAC) служи на обществения интерес и утвърждава счетоводната професия, като:

- подкрепя разработването на висококачествени международни стандарти;
- насърчава приемането и прилагането на тези стандарти;
- изгражда капацитета на професионалните счетоводни организации; и
- изразява позиции по въпроси от обществен интерес.

За допълнителна информация, моля свържете се по електронната поща с Christopher Arnold, Head of SME/SMP and research на адрес ChristopherArnold@ifac.org.

Exposure Drafts, Consultation Papers, and other IFAC publications are published by, and copyright of, IFAC. IFAC does not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The IFAC logo, 'International Federation of Accountants' and 'IFAC' are registered trademarks and service marks of IFAC in the US and other countries.

Copyright © 2018 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Written permission from IFAC is required to reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of this document, save for where the document is being used for individual non-commercial use only. Contact permissions@ifac.org

Проектите за обсъждане, Консултационните документи и други публикации на Международната федерация на счетоводителите (IFAC) се издават от Международната федерация на счетоводителите (IFAC) и са обект на нейно авторско право.

Международната федерация на счетоводителите (IFAC) не носи отговорност за загуби, предизвикани от действията или бездействието на лице, уповаващо се на материала в настоящата публикация, независимо дали загубата е причинена от небрежност или по друг начин.

Логото на Международната федерация на счетоводителите (IFAC), 'International Federation of Accountants' и 'IFAC' представляват регистрирани търговски марки и марки за услуги на Международната федерация на счетоводителите (IFAC) в САЩ и други страни.

Авторските права © 2018 принадлежат на Международната федерация на счетоводителите (IFAC). Всички права са запазени. За възпроизвеждане, съхранение, предаване или други аналогични видове използване на настоящия документ, с изключение на случаите, когато той се използва единствено за лична употреба с нетърговска цел, е необходимо писмено разрешение от Международната федерация на счетоводителите (IFAC). За контакт permissions@ifac.org

ISBN: 978-1-60815-353-4

Настоящото *Ръководство за използване на МОС при одита на малки и средни предприятия* на Small and Medium Practices Committee, публикувано от International Federation of Accountants (IFAC), през 2018 г. на английски език, е преведено на български език от Института на дипломираните

експерт-счетоводители в България през февруари 2021 г. и се възпроизвежда с разрешението на IFAC. Одобреният текст на *Ръководство за използване на МОС при одита на малки и средни предприятия* е този, публикуван от IFAC на английски език. IFAC не носи отговорност за точността и пълнотата на превода и всякакви действия, произтичащи от това.

Текст на английски език на *Ръководство за използване на МОС при одита на малки и средни предприятия*, издание 2018 © 2018 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Текст на български език на *Ръководство за използване на МОС при одита на малки и средни предприятия*, издание 2018 © 2018 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Оригинално заглавие: *Guide to Using ISAs in the Audits of Small and Medium-Sized Entities*, 2018 Edition, ISBN: 978-1-60815-353-4.

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

Съдържание

Том 1	Препратка към основен МОС	Стр.
Предговор		
Молба за предоставяне на коментари		
1. Как да използваме ръководството		
2. МОС		
Основни концепции		
3. Етика, МОС и контрол върху качеството	МСКК 1, 200, 220	
4. Базиран на риска одит—общ преглед	Множество	
5. Вътрешен контрол—цел и компоненти	315 (преработен)	
6. Твърдения за вярност във финансовия отчет	315 (преработен)	
7. Ниво на същественост и одиторски риск	320	
8. Процедури за оценка на риска	240, 315 (преработен)	
9. Одиторски процедури в отговор на оценените рискове	240, 300, 330, 500	
10. Допълнителни одиторски процедури	330, 505, 520	
11. Приблизителни счетоводни оценки	540	
12. Свързани лица	550	
13. Последващи събития	560	
14. Действащо предприятие	570 (преработен)	
15. Обобщение на изискванията в други МОС	250, 402, 501, 510, 600, 610 (преработен 2013 г.) 620, 720 (преработен)	
16. Одиторска документация	МСКК 1, 220, 230, 240, 300, 315 (преработен), 330	
17. Формиране на мнение относно финансовия отчет	700 (преработен), 701	

Съдържание

Том 2	Препратка към основен МОС	Стр.
Предговор		
Молба за предоставяне на коментари		
1. Как да използваме ръководството		
2. Въведение към казусите		
ФАЗА I: Оценка на риска		
3. Оценка на риска – общ преглед		
Предварителни дейности		
4. Приемане и продължаване на ангажиментите	МСКК 1, 210, 220, 300	
Планиране на одита		
5. Обща одиторска стратегия	300	
6. Определяне и използване на нивото на същественост	320, 450	
7. Обсъждания в екипа за одит	240, 300, 315 (преработен)	
Изпълнение на процедури за оценка на риска		
8. Вътрешноприсъщи рискове — идентификация	240, 315 (преработен)	
9. Вътрешноприсъщи рискове — оценяване	240, 315 (преработен)	
10. Съществени рискове	240, 315 (преработен), 330	
11. Разбиране за вътрешния контрол	315 (преработен)	
12. Оценяване на вътрешния контрол	315 (преработен)	
13. Комуникиране на недостатъците във вътрешния	265	
14. Приключване на фазата на оценка на риска	315 (преработен)	
ФАЗА II: Отговор на риска		
15. Процедури в отговор на риска – Общ преглед	–	
16. Одиторски план в отговор на рисковете	260 (преработен), 300, 330,	
17. Определяне обхвата на тестване	330, 500, 530	
18. Документиране на извършената работа	230	
19. Писмени изявления	580	
ФАЗА III: Докладване		
20. Докладване – Общ преглед	–	
21. Оценяване на одиторските доказателства	220, 330, 450, 520, 540	
22. Комуникиране с лицата, натоварени с общото	260 (преработен), 265, 450	
23. Модификации на одиторския доклад	705 (преработен)	
24. Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси	706 (преработен)	
25. Сравнителна информация	710	

Предговор

Имаме удоволствието да Ви представим четвъртото издание на *Ръководството на Международната федерация на счетоводителите (IFAC) за използване на Международните одиторски стандарти при одита на малки и средни предприятия*.

След публикуването през 2011 г. на третото издание Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) завърши проектите относно използването на работата на вътрешните одитори; одиторските отговорности относно друга информация; докладването от страна на одиторите; оповестяванията и неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби. В тази връзка четвъртото издание е актуализирано с оглед тези неотдавнашни промени в МОС, така че да е в съответствие с изданието от 2016-2017 т. на [Ръководството по международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги](#). Възползвали сме се също така от възможността да прецизираме част от техническото съдържание и да извършим други незначителни подобрения при представянето на материала. Държейки сметка, че е възможно много потребители да са в процес на превод на Ръководството, ние сме се постарали да сведем до минимум преработките на това издание.

Публикувано за първи път през 2007 г., Ръководството е разработено първоначално с Канадския институт на дипломираните експерт-счетоводители (CICA) — понастоящем CPA Canada—и има за цел да позволи на практикуващите професионални счетоводители да достигнат до по-задълбочено разбиране за одита, извършван в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС), посредством разяснения и примери за илюстрация. Ръководството предлага практически одиторски подход от типа „как да”, който практикуващите професионални счетоводители могат да използват, когато изпълняват базиран на риска одит на МСП. В крайна сметка, Ръководството следва да помогне на практикуващите професионални счетоводители да провеждат висококачествен, ефективен от гледна точка на разходите, одит, като по този начин им съдейства да служат по-добре на МСП и обществения интерес.

Ръководството предоставя незадължителни насоки относно прилагането на МОС. То не следва да бъде използвано в качеството на заместител на запознаването с МОС, а по-скоро като допълнение, чиято цел е да подпомогне последователното прилагане на тези стандарти при одита на МСП. Ръководството не разглежда всички аспекти на МОС и не следва да бъде използвано с цел определяне или демонстриране на съответствие с изискванията на МОС.

За да помогне на организациите членки максимално да използват както настоящото Ръководство, така и сродната публикация, [Ръководство за контрол върху качеството за малки и средни практики](#), Международната федерация на счетоводителите (IFAC) разработи Съпътстващ наръчник, както и допълнителни материали, предназначени да подкрепят използването на Ръководствата за целите на образованието и обучението. [Съпътстващият наръчник](#) съдържа предложения относно начина, по който организациите членки на Международната федерация на счетоводителите (IFAC) и фирмите биха могли най-успешно да се възползват от Ръководствата, така че те да отговарят на техните потребности и на условията в съответната юрисдикция.

Читателите може да проявят интерес към текущите [проекти](#) на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB), които включват приблизителни счетоводни оценки, контрол върху качеството, МОС 315 (преработен) и анализ на данни. Настоящото Ръководство не очаква възможни изменения в тези области.

И накрая, приканваме читателите да посетят посветената на малките и средни практики зона на уебсайта на Международната федерация на счетоводителите (IFAC) на адрес www.ifac.org/SMP и @IFAC_SMP Twitter за допълнителни подробности относно Комитета за малките и средни практики на Международната федерация на счетоводителите (IFAC) и Глобалния портал на знанието (www.ifac.org/Gateway), осигуряващи достъп до голям набор от ресурси, новини и статии.

Monica Foerster

Председател, Комитет за МСПрак.
на Международната федерация
на счетоводителите (IFAC)

Април 2018 г.

Молба за предоставяне на коментари

Това е четвъртото издание на Ръководството. Макар да го считаме за полезно и качествено ръководство, то може да бъде усъвършенствано. Ние сме се ангажирали с редовната актуализация на тази публикация, за да гарантираме, че тя отразява действащите към момента стандарти и е възможно най-полезна.

Ще бъдем благодарни за коментари от националните органи за изготвяне и въвеждане на стандартите, организациите-членки на Международната федерация на счетоводителите (IFAC), практикуващи професионални счетоводители и други лица. По-специално, приветстваме вижданията по следните въпроси.

1. Как използвате Ръководството? Например, използвате ли го като база за обучение и/или практическо референтно помагало или по някакъв друг начин?
2. Считате ли, че Ръководството е достатъчно пригодно за одит на МСП?
3. Намирате ли, че е лесно да се ориентирате в Ръководството? Ако отговорът е отрицателен, можете ли да предложите начини за подобряване?
4. По какви други начини смятате, че Ръководството може да бъде направено по-полезна?
5. Информирани ли сте за производни продукти, като например материали за обучение, формуляри, въпросници и програми, които са били разработени на базата на настоящото Ръководство? Ако отговорът е положителен, моля представете подробности.

Моля да адресирате Вашите коментари до Christopher Arnold, Ръководител МСП/МСПрак. и изследователска дейност на адрес:

Email: ChristopherArnold@ifac.org

Fax: +1 212-286-9570

Mail: International Federation of Accountants
529 Fifth Avenue
New York, NY 10017, USA

Ограничаване на отговорността

Настоящото Ръководство има за цел да подпомогне практикуващите професионални счетоводители в прилагането на Международните одиторски стандарти (МОС) при одита на малки и средни предприятия, но не е предвидено да служи за заместител на самите МОС. Освен това, практикуващият професионален счетоводител следва да използва настоящото Ръководство в светлината на професионалната си преценка, както и на фактите и обстоятелствата, специфични за всеки конкретен одит. Международната федерация на счетоводителите (IFAC) не носи отговорност за последствията, които могат да настъпят като пряк или косвен резултат от използването и прилагането на настоящото Ръководство.

1. Как да използваме Ръководството

Целта на настоящото Ръководство е да предостави практически насоки на практикуващите професионални счетоводители, изпълняващи ангажименти за одит на малки и средни предприятия (МСП). Нито един от материалите в Ръководството, обаче, не следва да бъде използван като заместител на:

- **Запознаването с МОС и тяхното разбиране**

Приема се, че практикуващите професионални счетоводители са се запознали с текста на Международните одиторски стандарти (МОС), съдържащи се в *Ръководството по международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*, които могат да бъдат свалени безплатно от уебсайта на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) „Публикации & ресурси“ на адрес www.ifac.org/auditing-assurance/publications-resources (филтър „Ръководства, стандарти и становища“). МОС 200.19 посочва, че одиторът следва да притежава разбиране за пълния текст на даден МОС, включително материалите за неговото приложение и други пояснителни материали, за да разбере целите на стандарта и да прилага неговите изисквания по правилен начин. МОС, както и често задаваните въпроси и други помощни материали могат да бъдат получени също така и от Clarity Center на адрес www.ifac.org/auditing-assurance/clarity-center.

- **Използването на професионална преценка**

За ефикасното прилагане на МОС се изисква професионална преценка на базата на конкретните факти и обстоятелства, отнасящи се до фирмата и всеки един конкретен ангажимент.

Макар да се очаква, че малките и средни практики (МСПрак) ще представляват значима група потребители, настоящото Ръководство има за цел да подпомогне всички практикуващи професионални счетоводители в прилагането на МОС при одита на МСП.

Настоящото Ръководство може да бъде използвано за:

- придобиване на по-задълбочено разбиране за одит, изпълнен в съответствие с изискванията на МОС;
- разработване на наръчник за служителите (допълнен, когато е необходимо, така че да отрази местните изисквания и процедурите на фирмата), който да бъде използван за ежедневни справки, както и за основа на сесии за обучение и индивидуален учебен процес и дискусии; и
- гарантиране, че служителите възприемат последователен подход към планирането и изпълнението на одита.

В настоящото Ръководство често се правят препратки към екип за одит, което предполага, че повече от един одитор участва при изпълнение на ангажимента за одит. Същите общи принципи, обаче, са приложими и при ангажименти за одит, изпълнявани изключително от едно лице (практикуващия професионален счетоводител).

1.1 Възпроизвеждане, превод и адаптация на Ръководството

Международната федерация на счетоводителите (IFAC) насърчава и улеснява възпроизвеждането, превода и адаптирането на своите публикации. Заинтересованите страни, имащи желание да възпроизведат, преведат или адаптират настоящото Ръководство, следва да се свържат с permissions@ifac.org.

1.2 Съдържание и организация на материала на настоящата Глава

Вместо просто да обобщава подред всеки МОС, настоящото Ръководство е организирано в два тома, както следва:

- Том 1—Основни концепции
- Том 2—Практически насоки

Това е том 1 от Ръководството, който представя общ преглед на цялостния одит и разглежда ключовите одиторски концепции, като ниво на същественост, твърдения за вярност, вътрешен контрол, процедури за оценка на риска и използването на допълнителни одиторски процедури в отговор на оценените рискове. Този том съдържа също и обобщение на изискванията на МОС по отношение на:

- специфични области, като например приблизителни счетоводни оценки, свързани лица, последващи събития, действащо предприятие и други;
- изисквания по отношение на документацията; и
- формиране на мнение върху финансовия отчет.

Том 2 от Ръководството се фокусира върху това как да се прилагат концепциите, изложени в том 1. Той проследява обичайните етапи при провеждане на одита, започвайки с приемането на клиент, планиране и оценка на риска, след което адресиране на рисковете, оценяване на получените одиторски доказателства и формиране на подходящо одиторско мнение.

Обобщение на структурата на материала

Всяка глава и в двата тома на настоящото Ръководство е организирана в следния формат:

- **Заглавие на главата**
- **Схема на одиторския процес—извадка**
Повечето глави съдържат извадка от схемата на одиторския процес (когато е приложимо) с оглед открояване на конкретните дейности, разгледани в съответната глава.
- **Съдържание на главата**
Излагат се в общи линии съдържанието и целта на главата.

- **Приложими МОС**

Повечето глави от настоящото Ръководство започват с извадки от МОС, които имат отношение към съдържанието на главата. Тези извадки съдържат съответните изисквания и в някои случаи целите (понякога открити отделно, ако/когато въпросната глава се фокусира предимно върху един конкретен МОС), избрани дефиниции и материал за приложение. Включването на тези извадки не означава, че останалият материал в МОС, който не е конкретно споменат, както и други МОС, имащи отношение към въпроса, не е необходимо да бъдат вземани предвид. Извадките в Ръководството се базират единствено на преценката на авторите относно това, кое има отношение към съдържанието на всяка конкретна глава. Така например, изискванията на МОС 200, 220 и 300 са приложими в продължение на целия одиторски процес, но са разгледани конкретно в една или две глави.

- **Общ преглед и съдържание на главата**

Общият преглед във всяка глава предоставя:

- извадки от приложимите МОС; и
- общ преглед на разгледаните в главата въпроси.

Общият преглед е последван от по-детайлизирано разглеждане на въпроса, предмет на главата и практически насоки/методология, стъпка по стъпка, относно това как да бъде приложен съответният МОС. Това може да включва препратки към приложимите МОС. Макар Ръководството да се фокусира изключително върху МОС (с изключение на поредицата стандарти 800), приложими спрямо одит на историческа финансова информация, правят се и препратки към *Етичния кодекс на професионалните счетоводители*, издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС) и Международния стандарт за контрол върху качеството 1 (МСКК 1), *Контрол върху качеството за фирми, изпълняващи одит и преглед на финансови отчети и други ангажменти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*.

- **Бележки за обръщане на внимание**

На различни места в Ръководството са включени бележки за обръщане на внимание. Тези бележки за обръщане на внимание предоставят практически насоки по одиторски въпроси, които лесно могат да бъдат пропуснати или при които одиторите често срещат трудности с разбирането и прилагането на определени концепции.

- **Илюстративни казуси**

За да демонстрира как МОС могат да бъдат приложени практически, том 2 от Ръководството съдържа два казуса. В края на много от главите в том 2 се разглеждат два възможни подхода за документиране приложението на изискванията на МОС. Моля обърнете се към том 2, глава 2 от настоящото Ръководство за подробности относно казусите.

Целите на представените казуси и документация са чисто илюстративни. Представената документация представлява малка извадка от типично одиторско досие и представя в общи линии само един възможен начин за съответствие с изискванията на МОС. Представената информация, анализ и коментари представляват само част от обстоятелствата и съображенията, които одиторът ще трябва да разгледа при конкретен одит. Както винаги, одиторът ще трябва да упражни професионална преценка.

Първият казус се базира на фиктивно предприятие, наречено Dephta Furniture. Това е местно, семейно предприятие за производство на мебели, с 15 наети лица на пълно работно време. Предприятието има проста управленска структура, малко нива на ръководство и опростена обработка на сделките и операциите. Счетоводното звено използва стандартен софтуерен пакет без допълнителни модификации.

Вторият казус се базира на друго фиктивно предприятие - Kumar & Co. Това е микропредприятие с двама служители на пълно работно време плюс собственика и един счетоводител на непълно

работен ден.

Други публикации на Международната федерация на счетоводителите (IFAC)

Настоящото Ръководство може да бъде ползвано заедно с *Ръководство за контрол върху качеството за малки и средни практики*, което може да бъде свалено безплатно от уебсайта на Международната федерация на счетоводителите (IFAC) за онлайн публикации и ресурси на адрес <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>.

1.3 Речник на термините

Настоящото Ръководство използва много от термините, които са дефинирани в Кодекса на СМСЕС, Речника на термините и МОС (във вида, в които се съдържат в *Ръководството по международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажменти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*). Както съдружниците, така и служителите трябва да са запознати с тези дефиниции.

Ръководството използва също и следните термини:

Контроли за борба с измамите

Това са контроли, разработени от ръководството с цел предотвратяване или разкриване и коригиране на случаите на измама. По отношение на пренебрегването и заобикалянето на контролите от страна на ръководството, тези контроли може да не предотвратят възникването на измама, но ще действат като възпиращ фактор и ще направят извършването на измама по-трудно за прикриване. Типичните примери включват:

- политики и процедури, осигуряващи допълнителна управленска отчетност, като например одобрение с подпис на счетоводни записи;
- усъвършенстван контрол на достъпа по отношение на чувствителна информация, сделки и операции;
- „тихи аларми“;
- доклади за несъответствия и изключения;
- одит следа;
- планове за действие при извънредни обстоятелства, свързани с измама;
- процедури, свързани с човешките ресурси, като идентифициране/текущо наблюдение на лица с потенциал за измама над средния (например, прекомерно разточителен начин на живот); и
- механизми за анонимно докладване на потенциална измама.

Всеобхватни рискове и контроли

Някои рискове и контроли се отнасят до предприятието като цяло. Всеобхватните контроли (наричани също в някои юрисдикции контроли на ниво предприятие) са разработени с цел да подпомогнат функционирането на контролите, отнасящи се до сделките и операциите. Следователно, всеобхватните рискове и контроли се разглеждат на ниво финансов отчет.

Рисковете и контролите, които имат всеобхватен ефект върху финансовия отчет са тези, които според преценката на одитора:

- (a) не са ограничени до конкретни елементи, сметки или позиции от финансовия отчет;

(б) ако са ограничени до такива елементи, сметки или позиции, представляват или биха могли да представляват съществен дял от финансовия отчет; или

(в) се отнасят до оповестявания, които са фундаментални за разбирането на потребителите на финансовия отчет.

Често всеобхватните контроли са по-малко забележими и поддаващи се на оценяване, отколкото контролите, които функционират на ниво твърдение за вярност. Те формират жизнено важната основа, върху която се изграждат други вътрешни контроли (като например, контролите, отнасящи се до сделките и операциите). Примерите за всеобхватни контроли включват ангажираността на ръководството с етично поведение, отношението на ръководството към системата на вътрешен контрол и процеса по наемане на компетентни служители, противодействие на измамите и финансово отчитане в края на периода.

Рискове и контроли, отнасящи се до сделките и операциите

Някои рискове и контроли се отнасят до отделни области на финансовия отчет или до конкретни твърдения за вярност (ниво на твърдение за вярност). Контролите, отнасящи се до сделките и операциите се разработват от ръководството, за да смекчат рисковете, свързани със сделките и операциите. Тяхната цел е да се гарантира, че всички сделки и операции са подходящо разрешени, обработени и отразени в счетоводната документация с правилната сума и в правилния период.

Ръководство

Лицето/лицата с изпълнителни отговорности за осъществяване дейността на предприятието. По отношение на някои предприятия в определени юрисдикции ръководството включва част или всички лица, натоварени с общо управление – например, членовете с изпълнителни функции в управителен съвет или собственика-управител.

Лица, натоварени с общото управление (ЛНОУ)

Лицето/лицата или организацията/организациите (например, корпоративен попечител) с отговорност да осъществяват надзор върху стратегическата посока на развитие на предприятието и задълженията, отнасящи се до отговорността на предприятието. По отношение на някои предприятия в определени юрисдикции лицата, натоварени с общото управление може да включват ръководен персонал – например, членове с изпълнителни функции в управителен съвет на предприятие от частния или от публичния сектор или собственик-управител.

Собственик-управител

Този термин се отнася до собствениците на предприятието, ангажирани с ръководството на ежедневните дела на предприятието. В повечето случаи собственикът-управител ще бъде също и лицето, натоварено с общото управление на предприятието.

Малка или средна практика (МСПрак.)

Счетоводна практика/фирма, която проявява следните характеристики:

- клиентите ѝ са предимно малки и средни предприятия (МСП);
- за допълване на ограничените технически ресурси се използват външни източници; и
- наема ограничен брой професионални служители.

Отговорът на въпроса какво представлява МСПрак. ще варира при различните юрисдикции.

1.4 Съкращения, използвани в настоящото Ръководство

Вз	Вземания
Твърдения за вярност (комбинирани ¹)	П= Пълнота ТО = Точност и оценяване С = Съществуване Пр. = Представяне
КПОТ	Компютърно подпомагани одиторски техники
ВЕ	Валутни единици (за стандартната валутна единица е използвано евро “€”)
ФО	Финансов отчет
ЧР	Човешки ресурси
СМОССИС/IAASB	Съвет по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност
ВК	Вътрешен контрол. Петте основни компонента на вътрешния контрол са: КД = Контролни дейности КС = Контролна среда ИС = Информационни системи ТН = Текущо наблюдение ОР = Оценка на риска
Кодекс на СМСЕС	Етичен кодекс на професионалните счетоводители на СМСЕС
IFAC	Международна федерация на счетоводителите
МСФО	Международни стандарти за финансово отчитане
МОС	Международни одиторски стандарти
МСАИС	Международни стандарти за ангажименти за изразяване на сигурност
МИОП	Международни изложения за одиторска практика
МССПС	Международни счетоводни стандарти за публичния сектор
МСКК	Международни стандарти за контрол върху качеството
МСАП	Международни стандарти за ангажименти за преглед
МСССУ	Международни стандарти за свързани по съдържание услуги
ИТ	Информационни технологии
КОВ	Ключови одиторски въпроси
ПК	Персонален компютър
НРД	Научноизследователска и развойна дейност
РСНО	Рискове от съществено неправилно отчитане
ПОР	Процедури за оценка на риска
МСП	Малко или средно предприятие
МСПрак.	Малка или средна практика
ТК	Тестове на контролите
ЛНОУ	Лица, натоварени с общо управление
РК	Работни книжа, работни документи

¹ Моля отбележете, че някои от твърденията за вярност, дефинирани в МОС 315 (преработен) са комбинирани в настоящото ръководство с цел удобство при практическото им използване. Където е приложимо, отделните твърдения за вярност (преди комбинирането им) могат също така да бъдат тествани поотделно.

2. МОС

Структура на МОС

МОС имат обща структура, изложена схематично по-долу.

Елемент на МОС	Коментари
Въведение	Обяснение на целта и обхвата на конкретния МОС, включително каква е връзката му с останалите стандарти, предмета на стандарта, конкретни очаквания от одитора и други лица, както и контекста, в който е изготвен стандартът.
Цели	Целите, които трябва да бъдат постигнати от одитора, спазвайки изискванията на съответния МОС. За да бъдат постигнати общите цели на одитора, при планиране и провеждане на одита от одитора се изисква да използва целите, заложи в съответните МОС, отчитайки взаимната връзка между отделните МОС. МОС 200.21 (а) изисква одиторът да: (а) да определи дали са необходими други одиторски процедури в допълнение към изискваните от МОС за постигане на целите, посочени в МОС; и (б) да оцени дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства.
Дефиниции	Описание на значенията, приписвани на определени термини за целите на МОС. Дефинициите се предоставят с цел съдействие за последователното прилагане и тълкуване на МОС. Те нямат за цел да изместват дефинициите, които може да са установени за други цели, като например тези, съдържащи се в закони и нормативни разпоредби. Ако не е посочено друго, тези термини са носители на едно и също значение в рамките на всички МОС.
Изисквания	Този раздел излага специфичните изисквания към одитора. Всяко изискване съдържа думата „следва“. Например, МОС 200.15 съдържа следното изискване: „Одиторът следва да планира и изпълнява одита с професионален скептицизъм, отчитайки, че е възможно да съществуват обстоятелства, които да доведат до наличие на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет.“

Елемент на МОС	Коментари
<p>Материали за приложение и други пояснителни материали</p>	<p>Материалите за приложение и другите пояснителни материали предоставят допълнително обяснение на изискванията на даден МОС, както и насоки за тяхното изпълнение. По-специално, тези материали може:</p> <ul style="list-style-type: none"> • да обясняват по-точно какво означава дадено изискване или какъв е неговият предвиден обхват; • когато е приложимо, да включват съображения, специфични за малките предприятия; и • да включват примери за процедури, които може да са целесъобразни при конкретните обстоятелства. Действителните процедури, обаче, избрани от одитора, изискват използването на професионална преценка на базата на конкретните обстоятелства в предприятието и оценените рискове от съществени неправилни отчитания. <p>Макар тези насоки сами по себе си да не налагат определено изискване, те имат отношение към надлежното прилагане на изискванията на дадения МОС. Материалите за приложение и другите пояснителни материали могат също да предоставят обяснителна информация относно въпроси, адресирани и разглеждани в даден МОС.</p>
<p>Приложения</p>	<p>Приложенията формират част от материалите за приложение и другите пояснителни материали. Целта и предвиденото използване на дадено приложение се обяснява в основния текст на съответния МОС или в заглавието и въведението на самото приложение.</p>

2.1 Индекс и препратки към МОС

Рамката на МОС е илюстрирана по-долу.



Таблицата по-долу съдържа кръстосани препратки между МОС и МСКК 1 и съответните глави в Ръководството. Забележка: Таблицата съдържа само препратки към главите в Ръководството, в които са адресирани основните изисквания за прилагане на съответните стандарти. Допълнителни препратки към даден стандарт може да са включени и в други глави.

Препратка към МОС/МСКК 1		Том и глави Т1 = Том 1 Т2 = Том 2
МСКК 1	Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги	Т1 – 3, 16 Т2 – 4
200	Общи цели на независимия одитор и провеждане на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти	Т1 – 3, 4
210	Договаряне на условията на одиторските ангажименти	Т2 – 4
220	Контрол върху качеството на одита на финансови отчети	Т1 – 3, 16, Т2 – 4, 21
230	Одиторска документация	Т1 – 3, 16, Т2 – 18
240	Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети	Т1 – 8, 9, 16 Т2 – 7, 8, 9, 10
250	Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети	Т1 – 15
260 (преработен)	Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с	Т2 – 16, 22
265	Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството	Т2 – 13, 22
300	Планиране на одита на финансови отчети	Т1 – 9, 16 Т2 – 4, 5, 7, 16
315 (преработен)	Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда	Т1 – 4, 5, 6, 8, 16 Т2 – 7, 8, 9, 10, 11, 12, 14
320	Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита	Т1 – 7, Т2 – 6
330	Одиторски процедури в отговор на оценените рискове	Т1 – 4, 9, 10, 16 Т2 – 10, 16, 17, 21
402	Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация	Т1 – 15
450	Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита	Т2 – 6, 21, 22
500	Одиторски доказателства	Т1 – 9, Т2 – 16, 17
501	Одиторски доказателства—конкретни съображения по подбрани обекти	Т1 – 15
505	Потвърждения от външни източници	Т1 – 10
510	Първоначални ангажименти за одит—начални салда	Т1 – 15
520	Аналитични процедури	Т1 – 10, Т2 – 21

530	Одиторски извадки	T2 – 17
540	Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност и свързани оповестявания	T1 – 11, T2 – 21
550	Свързани лица	T1 – 12
560	Последващи събития	T1 – 13

Препратка към МОС/ МСКК 1		Том и глави
		Т1 = Том 1 Т2 = Том 2
570	Действащо предприятие	Т1 – 14
580	Писмени изявления	Т2 – 19
600	Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)	Т1 – 15
610 (преработен 2013 г.)	Ползване работата на вътрешните одитори	Т1 – 15
620	Ползване работата на експерт на одитора	Т1 – 15
700	Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети	Т1 – 4, 17
701	Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор	Т1 – 4, 17
705 (преработен)	Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор	Т2 – 23
706 (преработен)	Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор	Т2 – 24
710	Сравнителна информация—съответстващи данни и сравнителни финансови отчети	Т2 – 25
720 (преработен)	Отговорности на одитора относно друга информация	Т1 – 15
800 (преработен)	Конкретни съображения—одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение	Не се разглежда*
805 (преработен)	Конкретни съображения—одити на отделни компоненти на финансов отчет и на конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет	Не се разглежда *
810	Ангажименти за издаване на доклад върху обобщен финансов отчет	Не се разглежда *

* Прието бе, че към настоящия момент МОС 800 (преработен), 805 (преработен) и 810 имат ограничено приложение при одита на МСП и поради тази причина настоящото издание на Ръководството не ги разглежда конкретно.

Поместената по-долу таблица прави препратки от главите на Ръководството към основните адресирани МОС.

Забележка: Таблицата предоставя само обща референция. Много от главите в настоящото Ръководство обхващат аспекти, адресирани от повече от един конкретен МОС.

Глава	Заглавие	Препратка към МОС/ МСКК 1
T1 – 3	Етика, МОС и контрол върху качеството	МСКК 1, 200,
T1 – 4	Базиран на риска одит—общ преглед	Множество
T1 – 5	Вътрешен контрол—цел и компоненти	315 (преработен)
T1 – 6	Твърдения за вярност във финансовия отчет	315 (преработен)
T1 – 7	Ниво на същественост и одиторски риск	320
T1 – 8	Процедури за оценка на риска	240, 315 (преработен)
T1 – 9	Одиторски процедури в отговор на оценените рискове	240, 300, 330, 500
T1 – 10	Допълнителни одиторски процедури	330, 505, 520

Глава	Заглавие	Препратка към МОС/ МСКК 1
T1 – 11	Приблизителни счетоводни оценки	540
T1 – 12	Свързани лица	550
T1 – 13	Последващи събития	560
T1 – 14	Действащо предприятие	570 (преработен)
T1 – 15	Обобщение на изисквания в други МОС	250, 402, 501, 510, 600, 610 (преработен 2013 г.), 620, 720
T1 – 16	Одиторска документация	МСКК 1, 220, 230, 240, 300, 315 (преработен),
T1 – 17	Формиране на мнение върху финансовия отчет	700 (преработен)
T2 – 4	Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти	МСКК 1, 210, 220, 300
T2 – 5	Обща одиторска стратегия	300
T2 – 6	Определяне и използване на нивото на същественост	320, 450
T2 – 7	Обсъждания в екипа за одит	240, 300, 315 (преработен)
T2 – 8	Вътрешноприсъщи рискове - идентификация	240, 315 (преработен)
T2 – 9	Вътрешноприсъщи рискове - оценяване	240, 315 (преработен)
T2 – 10	Съществени рискове	240, 315 (преработен),
T2 – 11	Разбиране за вътрешния контрол	315 (преработен)
T2 – 12	Оценяване на вътрешния контрол	315 (преработен)
T2 – 13	Комуникиране на недостатъците във вътрешния контрол	265
T2 – 14	Приключване на фазата на оценка на риска	315 (преработен)
T2 – 16	Одиторски план, отговарящ на рисковете	260 (преработен), 300, 330, 500
T2 – 17	Определяне обхвата на тестване	330, 500, 530
T2 – 18	Документиране на извършената работа	230
T2 – 19	Писмени изявления	580
T2 – 21	Оценяване на одиторските доказателства	220, 330, 450, 520, 540
T2 – 22	Комуникиране с лицата, натоварени с общо управление	260 (преработен),
T2 – 23	Модификации на одиторския доклад	705 (преработен)
T2 – 24	Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси	706 (преработен)

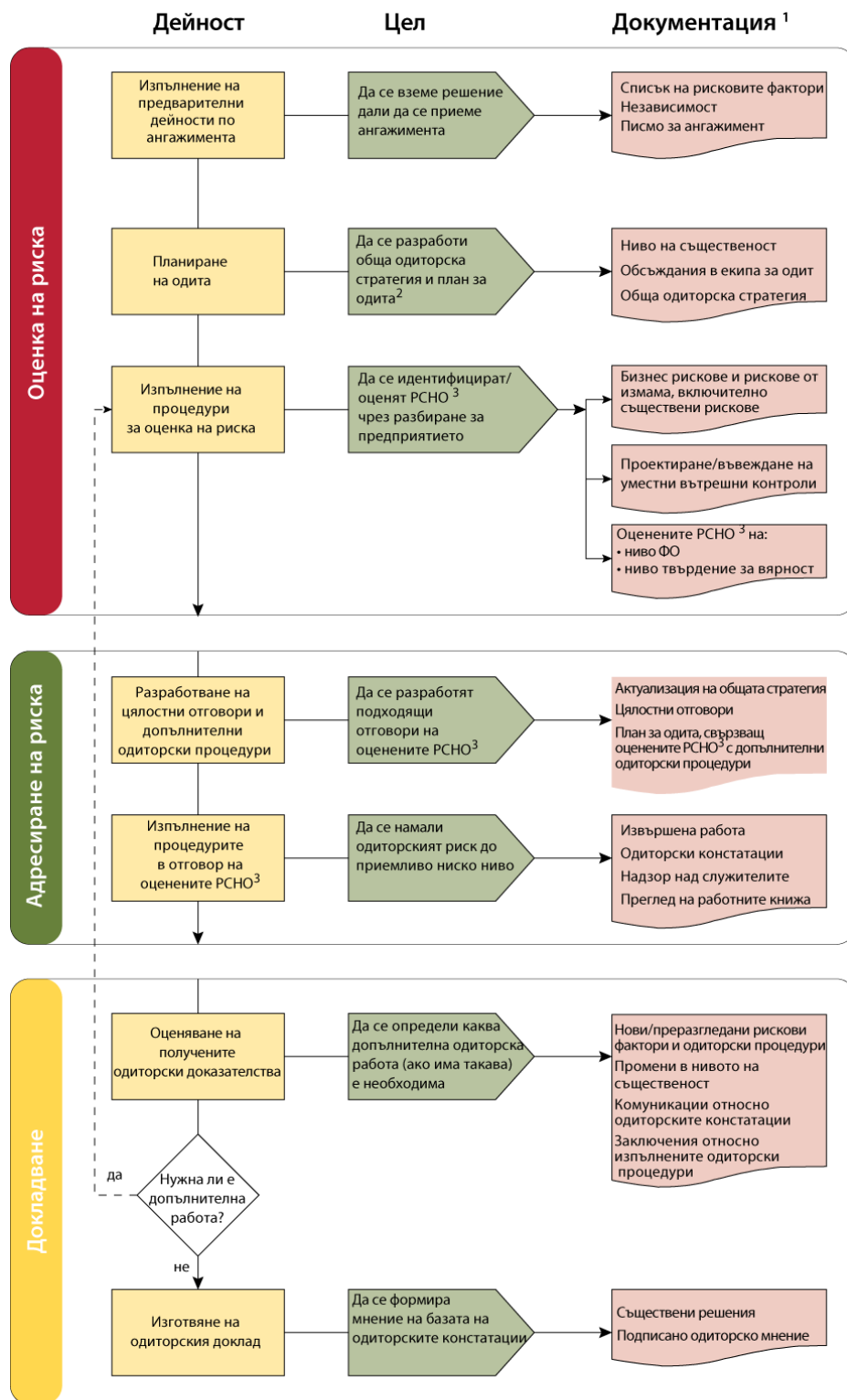
T2 – 25	Сравнителна информация	710
---------	------------------------	-----

2.2 Одиторският процес

Представеният в настоящото Ръководство одиторски процес е разделен на три фази – оценка на риска, адресиране на риска и докладване. Това е илюстрирано в приложение 2.2-1. За всяка от фазите на одита, схемата очертава основните дейности, тяхната цел и изготвяната в резултат документация.

Допълнителна информация относно дейностите и документацията, изисквани при всяка една от трите фази, е предоставена на различни места в цялото Ръководство и особено в Том 2, в който се проследява типичен одит – от началото до края.

Приложение 2.2-1



Забележки:

1. Виж МОС 230 за по-пълнен списък на изискваната документация.
2. Планирането (МОС 300) е непрекъснат и повтарящ се процес в течение на целия одит.
3. РСНО = Рискове от съществени неправилни отчитания.

3. Етика, МОС и контрол върху качеството

Съдържание на главата	Приложими МОС
Въпросите, които трябва да бъдат адресирани и обхванати от фирмената система за контрол върху качеството с оглед гарантиране спазването на етичните (включително по отношение на независимостта) изисквания и изискванията на МОС.	МСКК 1, 200, 220

Приложение 3.0-1

Ценностите и целите на фирмата Лидерство (Функции, възлагане на задачи и отчетност)

Етика и
независимост

Приемане и
продължаване на
взаимоотношения с
клиенти

Изпълнение на
ангажмента

Управление на
персонала

Документирани и постоянно текущо наблюдение (Системата за КК на фирмата и досиетата за ангажмента)

Параграф	Цел / цели на МСКК/МОС
МСКК 1.11	Целта на фирмата е да въведе и поддържа система за контрол върху качеството, която да ѝ осигури разумна степен на сигурност, че: (а) фирмата и нейният персонал спазват професионалните стандарти и приложимите правни и регулаторни изисквания; и (б) докладите, издадени от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажмента, са
220.6	Целта на одитора е приложението на процедури за контрол върху качеството на ниво ангажимент, които му осигуряват разумна степен на сигурност, че: (а) одитът отговаря на професионалните стандарти и на приложимите законови и регулаторни изисквания; и (б) издаденият одиторски доклад е подходящ при съществуващите обстоятелства.

Параграф	Уместни извадки от МОС/МСКК 1
МСКК 1.13	Персоналът във фирмата, който отговаря за създаването и поддържането на системата за контрол върху качеството на фирмата разбира пълния текст на този МСКК, включително неговото приложение и друг пояснителен материал, за да разбере неговата цел и да приложи изискванията му по правилния начин.
МСКК 1.18	Фирмата изготвя политика и процедури, чиято цел е насърчаването на вътрешната култура на основата, че качеството е от съществено значение при изпълнението на ангажиментите. Тази политика и процедури изискват от главния изпълнителен директор на фирмата (или еквивалентен орган) или ако е уместно, от управителния съвет на съдружниците на фирмата (или еквивалентен орган), да поемат крайната отговорност за системата за контрол върху качеството на фирмата. (вж. параграфи А4-А5)
МСКК 1.19	Фирмата изготвя политика и процедури, които да гарантират, че всяко лице или лица, на които е възложена оперативна отговорност за системата за контрол върху качеството на фирмата, от страна на главния изпълнителен директор на фирмата или от управителния съвет на съдружниците, разполагат с достатъчен и подходящ опит и качества, както и с необходимите правомощия, за да поемат тази отговорност. (вж. параграф А6)
МСКК 1.29	Фирмата създава политика и процедури, разработени с цел предоставяне на разумна степен на сигурност, че тя разполага с достатъчно персонал с компетентност, способности и ангажимент към етичните принципи, необходими за: (а) изпълнението на ангажименти в съответствие с професионалните стандарти и приложимите правни и регулаторни изисквания; и (б) които да позволят на фирмата или на съдружниците, отговорни за ангажимента, да издават доклади, които са подходящи за конкретните обстоятелства. (вж. параграфи А24-А29)
МСКК 1.32	Фирмата създава политика и процедури, разработени с цел предоставяне на разумна степен на сигурност, че ангажиментите са изпълнени в съответствие с професионалните стандарти и приложимите правни и регулаторни изисквания и че фирмата или съдружниците, отговорни за ангажимента, издават доклади, които са подходящи за съответните обстоятелства. Тази политика и процедури включват: (а) въпроси, които са подходящи за насърчаването на последователността от гледна точка на качеството на изпълнение на ангажимента; (вж. параграфи А32 - А33) (б) отговорности за упражняване на надзор; и (вж. параграф А34) (в) отговорности за извършване на преглед. (вж. параграф А35)
МСКК 1.48	Фирмата установява процес на текущо наблюдение, разработен с цел да осигури разумна степен на сигурност, че политиката и процедурите, свързани със системата за контрол върху качеството, са подходящи, адекватни, функционират ефективно и отговарят на практиката. Този процес: (а) включва постоянно разглеждане и оценка на системата на фирмата за контрол върху качеството, включително периодична фактическа проверка на поне един приключен ангажимент за всеки един съдружник, отговорен за ангажимент; (б) изисква отговорността за процеса на текущо наблюдение да бъде възложена на съдружник или съдружници, или на други лица, разполагащи с достатъчен и подходящ опит и правомощия във фирмата, за да поемат тази отговорност; и (в) изисква лицата, изпълняващи ангажимента или прегледа за контрол върху ангажимента, да не участват във фактическата проверка на ангажиментите. (вж. параграфи А64 – А68)
МСКК 1.57	Фирмата установява политика и процедури, изискващи съответната документация, която да осигури доказателства за функционирането на всеки елемент на нейната система за контрол върху качеството. (вж. параграфи А73 – А75)

200.14

Одиторът спазва свързаните етични изисквания, включително онези, които се отнасят до независимостта относно ангажменти за одит на финансови отчети. (вж. параграфи A16-A19)

Параграф	Уместни извадки от МОС/МСКК 1
200.15	Одиторът планира и изпълнява одита с професионален скептицизъм, отчитайки, че е възможно да съществуват обстоятелствата, които да доведат до наличие на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет. (вж. параграфи А20-А24)
200.16	Одиторът упражнява професионална преценка при планирането и провеждането на одита на финансовите отчети. (вж. параграфи А25-А29)
220.17	На или преди датата на издаване на одиторския доклад, съдружникът, отговорен за ангажимента, чрез преглед на одиторската документация и обсъждане с екипа по ангажимента, е удовлетворен, че са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства в подкрепа на направените заключения и на одиторския доклад, който ще бъде издаден. (вж.: параграфи А18-А20)
220.18	<p>Съдружникът, отговорен за ангажимента:</p> <p>(а) носи отговорността, че екипът по ангажимента предприема получаването на подходящи консултации по трудни или спорни въпроси;</p> <p>(б) е удовлетворен, че членовете на екипа по ангажимента са провели подходяща консултация в хода на ангажимента както в рамките на екипа по ангажимента, така и между екипа по ангажимента и други лица на подходящо ниво във или извън фирмата;</p> <p>(в) е удовлетворен, че характерът и обхватът, и заключенията, възникващи от тези консултации, са съгласувани с консултиращото лице; и</p> <p>(г) определя дали заключенията, в резултат на консултациите, са били приложени. (вж.: параграфи А21-А22)</p>
220.19	<p>За одити на финансови отчети на дружества, които се търгуват на фондова борса, и онези други одиторски ангажименти, ако има такива, за които фирмата е определила, че се изисква преглед за контрол върху качеството на ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента:</p> <p>(а) Установява, че е назначено лице за извършване на преглед за контрол върху качеството на ангажимента;</p> <p>(б) Обсъжда съществените въпроси, възникващи по време на одиторския ангажимент, включително такива, установени по време на прегледа за контрол върху качеството на ангажимента, с лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента; и</p> <p>(в) Не издава одиторския доклад до приключване на прегледа за контрол върху качеството на ангажимента. (вж.: параграфи А23-А25)</p>

3.1 Общ преглед

Изпълнението на работата, свързана с качеството започва със силното лидерство във фирмата и със съдружници, отговорни за ангажимента, които се ангажират с най-високи етични стандарти.

Настоящата глава се фокусира върху разработването на система за контрол върху качеството в рамките на фирмата. Главата предоставя някои практически насоки относно въпроси, които е необходимо да бъдат взимани под внимание винаги, когато фирмата решава да изпълни ангажимент за одит.

Предоставянето на качествени одиторски и свързани по съдържание с тях услуги е жизнено важно за:

- защита на обществения интерес;
- поддържане удовлетвореността на клиентите;

- предоставяне на стойност срещу парите на клиентите;
- гарантиране изпълнението на изискванията на професионалните стандарти; и
- установяване и поддържане на професионална репутация.

Ръководство за контрол върху качеството за малки и средни практики на Международната федерация на счетоводителите (IFAC) предоставя детайлизирано описание на стандартите за контрол върху качеството и насоки относно начина, по който да се въведе система на контрол върху качеството в малките и средни практики (МСПрак).²

Етичният кодекс на професионалните счетоводители (в сила от 1 януари 2011 г.), издаден от СМСЕС, може да бъде свален от уебсайта на Международната федерация на счетоводителите (IFAC).³

3.2 Системи за контрол върху качеството

Системата за контрол върху качеството в счетоводната фирма би могла да бъде организирана на базата на петте елемента на вътрешен контрол, които е необходимо да бъдат оценени от одиторите като част от разбирането на всяко одитирано предприятие. Във фирмата тези пет елемента на вътрешен контрол също биха били приложими спрямо въведените в действие контролни системи (различни от контрола върху качеството), като например изразходвано време и фактуриране, работен поток в офиса, контрол върху разходите и маркетингови дейности.

Следната диаграма представя елементите на контрола върху качеството, изложени в МСКК 1 и МОС 220 в съотношение към петте компонента на вътрешния контрол, съдържащи се в МОС 315 (преработен), които са приложими спрямо одитираните предприятия. Всеки от тези пет елемента на контрола е разгледан по-пълно в том 1, глава 5 от настоящото Ръководство.

Приложение 3.2-1

Елементи на вътрешния контрол (МОС 315 (преработен))	Елементи на контрола върху качеството на ниво фирма (МСКК 1)	Елементи на контрола върху качеството на ниво ангажимент (МОС 220)
Контролна среда (Тонът на ръководството)	Отговорност на лидерите за качеството в рамките на фирмата Приложимите етични изисквания Човешки ресурси	Отговорност на лидерите за качеството на одита Приложимите етични изисквания Определяне на екипа за ангажимента
Оценка на риска (Какво би могло да се обърка?)	Приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиентите и конкретни ангажименти	Приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиентите и ангажименти за одит Рискове, че докладът може да не е подходящ при конкретните обстоятелства

² Линкът към уебсайта е: <http://web.ifac.org/publications/small-and-medium-practices-committee/implementation-guides>.

³ Линкът към уебсайта е: <https://www.ethicsboard.org/iesba-code>.

Информационни системи (Проследяване на резултатите от дейността)	Документиране на системата за контрол върху качеството	Одиторска документация
Контролни дейности (Контроли за предотвратяване и разкриване/коригиране)	Изпълнение на ангажимента	Изпълнение на ангажимента
Текущо наблюдение (Изпълняват ли се целите на фирмата / ангажимента?)	Продължаващо текущо наблюдение на политиката и процедурите на фирмата за контрол върху качеството	Прилагане на резултатите от продължаващото текущо наблюдение спрямо конкретни ангажименти за одит

3.3 Контролната среда

Предоставянето на висококачествени и ефективни от гледна точка на разходите услуги е основният фактор за успеха на професионалните одиторски фирми. Качественото обслужване е от жизнено важно значение и във връзка с отговорностите на професионалните счетоводители с оглед на обществения интерес.

Предоставянето на качествени услуги винаги следва да бъде ключова цел на фирмената бизнес стратегия; тази цел трябва регулярно да бъде съобщавана на целия персонал, а резултатите да бъдат наблюдавани текущо. Това изисква лидерство и отчетност за обещаните действия. Слабият контрол върху качеството може да доведе до неподходящи мнения, лошо обслужване на клиентите, съдебни дела и загуба на репутация.

Препятствията пред задаването на подходящ тон от ръководството биха могли да включват изложените по-долу въпроси.

Приложение 3.3-1

Препятствие	Описание
Неподходящи нагласи	<p>Неподходящата нагласа е в основата на повечето препятствия пред качеството. Тук се включват нагласи (но не задължително в такава крайна степен) като следните:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Фирмата функционира непрестанно в кризисна ситуация; • Лошо планираните ангажименти и дейности са обичайни; • Слаба ангажираност с качеството или със спазването на най-високите етични стандарти; • Необръщане на внимание на очакванията по отношение на качеството от страна на обществеността и останалите заинтересовани лица; • Разглеждане на промените в одиторските стандарти като приложими само към големите предприятия. Някои практики и терминологията могат да бъдат променени, за да се демонстрира спазване на изискванията на повърхността, но по същество старите одиторски практики продължават както преди; • Убеждението, че по-малките одити не крият риск за фирмата – така че извършената работа следва да е минимална; • Одиторска работа, която се приспособява към получавания хонорар, а не към съответния риск; • Съдружникът, отговорен за контрола приема, че на клиентите може да се има пълно доверие; • Свеждане до минимум или избягване на необходимостта от „прегледи за контрол върху качеството на ангажимента“; • Убеждението, че след като клиентите плащат сметката те трябва да получат това което искат; • Съдружници, които продължават (или приемат) взаимоотношение с клиент за одит (заради генерираните хонорари), въпреки че клиентът е (или би могъл да бъде) високо рисков за фирмата; • Нежелание да се възприеме стандартна фирмена политика по отношение на контрола върху качеството. Съдружникът иска досиетата и работните книжа да бъдат изготвени по неговия/нейния начин, без значение какво правят другите; и • Изискване от служителите да следват фирмената политика и същевременно нарушаването ѝ с личните действия (т.е. ”праве каквото казвам, а не каквото правя”).
Нежелание да се инвестира в обучение и развитие	<p>Провеждането на качествен одит зависи от задържането на квалифицирани и компетентни лица, които да извършат работата. Това изисква продължаващо професионално развитие и оценка на резултатите от работата за всеки съдружник и професионален служител (във всеки период). Липсата на инвестиции в служителите води също така и до текучество на персонала.</p>
Липса на дисциплина	<p>Неналагането на дисциплинарни мерки спрямо съдружниците и служителите, когато се нарушава фирмената политика, изпраща ясно послание до персонала, че писмено изложената политика не е толкова важна. Това подкопава спазването на цялата политика на фирмата и увеличава риска за фирмата.</p>

Положителният тон на върха може да бъде зададен от ръководството на фирмата и съдружниците, отговорни за ангажимента, посредством изложените по-долу дейности.

Приложение 3.3-2

Задаване на тон	Описание
Установяване на фирмените цели, приоритети и ценности	<p>Това би могло да включва:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Непреклонно ангажиране с качеството и високите етични стандарти; • Инвестиране в образованието, обучението и развитието на уменията на служителите; • Инвестиране в необходимите технологични, човешки и финансови ресурси; • Политика за гарантиране на надеждно управление на ангажимента и надеждно финансово управление; и • Граници на толерантност към риска, които да бъдат използвани при вземането на решения.
Редовна комуникация	<p>Укрепете стойностите и ангажираността на фирмата като регулярно комуникирате (устно и писмено) със служителите. Комуникацията ще адресира необходимостта от почтеност, обективност, независимост, професионален скептицизъм, развитие на служителите и отчетност пред обществеността. Комуникацията би могла да бъде осъществена посредством системата за оценка на резултатите от работата, актуална информация, съобщавана от съдружниците, електронна поща, офис срещи и вътрешни бюлетини.</p>
Актуализация на наръчника за контрол върху качеството	<p>Във всеки период актуализирайте политиката и процедурите на фирмата по отношение на качеството, за да адресирате и обхванете слабостите и евентуални нови изисквания.</p>
Търсете отговорност на хората	<p>Възлагайте ясни отговорности и отчетност във връзка с функциите по контрол върху качеството (като например, въпроси, свързани с независимостта, консултации, преглед на досиетата и т.н.).</p>
Развитие на компетентността на служителите и възнаграждаване на качествена работа	<p>Развивайте качествата на служителите посредством:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ясни длъжностни характеристики и документиран годишни оценки на резултатите от работата, които дават приоритет на качеството на работата; • Осигуряване на стимули/награди за качествено изпълнение на задачите; и • Предприемане на дисциплинарни мерки, когато политиката на фирмата е нарушена.
Постоянно усъвършенстване	<p>Предприемайте незабавни действия за отстраняване на идентифицираните недостатъци, като например чрез текущо наблюдение на досиетата по фирмените ангажименти, включително периодични проверки на приключените досиета по ангажиментите.</p>
Задаване на пример	<p>Осигурете на служителите ролеви модел чрез положителния пример, задаван от съдружниците в тяхното ежедневно поведение. Например, ако политиката поставя акцент върху необходимостта от качествена работа, член на персонала не следва да бъде критикуван за това, че с основание надхвърля бюджетираният време.</p>

3.4 Оценяване на фирмения риск

Управлението на риска е непрекъснат процес, който помага на фирмата да е подготвена за негативните събития, да разработи обща рамка за вземане на ефикасни решения и да разпределя фирмените ресурси по печеливш начин.

Някаква форма на управление на риска се наблюдава при повечето фирми, като тя често пъти е неформална и недокументирана. Отделните съдружници обичайно идентифицират рисковете и реагират на тях на базата на прякото си ангажиране с фирмата и нейните клиенти. Формализирането и документирането на процеса за фирмата като цяло представлява проактивен и по-ефикасен подход към оценката на риска. Не е нужно това да е времеемко или обременително за въвеждане. Ясно е, че ефикасното управление на процеса на оценяване на риска за фирмата може да доведе до по-ниско ниво на стрес за съдружниците и служителите, до спестяване на време и разходи и до повишаване на шансовете за постигане на фирмените цели.

Прост процес на оценка на риска може да бъде използван във фирма с всякаква големина, дори в еднолична фирма. Процесът се състои от изложените по-долу дейности.

Приложение 3.4-1

Дейност	Описание
Установяване на границите на толерантност към риска за фирмата	Тези граници биха могли да бъдат количествени суми, като например допустими отписвания на незавършена работа и качествени фактори, като характеристики на клиенти, които няма да бъдат приемливи за фирмата. След като бъдат установени, тези граници на толерантност предоставят на съдружниците и служителите полезна референтна точка при вземане на решения (например, отписвания, приемане на клиенти и т.н.).
Идентифициране на нещата, които биха могли да окажат неблагоприятно въздействие	Идентифицирайте събитията (т.е. рисковите фактори или експозиции), които биха могли да попречат на фирмата да постигне заявените си цели. Тази стъпка предполага, че фирмата вече е установила ясни цели и ангажираност с качествено изпълнение на задачите.
Степенуване на рисковете	Използвайки границите на толерантност към риска, изложени по-горе, степенувайте идентифицираните събития на базата на оценка на вероятността от настъпването и въздействието им.
Какъв е необходимият отговор?	Разработете подходящ отговор на оценените рискове с цел намаляване на потенциалното въздействие до приемливите за фирмата граници на толерантност. Потенциалните събития (рискове) с най-голям приоритет ще бъдат адресирани и разгледани на първо място.
Възлагане на отговорност	За всички рискове, които изискват действие или наблюдение, възложете на някого отговорност да предприеме подходящите действия и да управлява риска ежедневно.
Текущо наблюдение на напредъка	Изисквайте регулярни (прости) доклади от всяко лице, на което е възложено управлението на рисковете от името на фирмата (тук биха могли да бъдат адресирани въпроси, като спазване изискванията на процедурите на фирмата за контрол върху качеството, изискванията за обучение, атестации на служителите и разгледаните въпроси на независимостта).

Следващото приложение показва примерен образец на фирмен работен лист за оценяване.

Приложение 3.4.2

Фирма ...										
Изготвил...										
Дата на изготвяне..										
№	Събитие – рисков фактор	Вероятни последствия?	Оценка на вътрешноприсъщия риск			Отговорът на фирмата за смекчаване /управление на риска	Кой носи отговорност?	Остатъчен риск (В, У, Н)	Необходими допълнителни действия	
			Вероятност от настъпване	Въздействие	Комбиниран резултат				Какви?	Кой?
1	Високорисков клиент е приет от фирмата	Часове, които не могат да бъдат фактурирани и/или съдебни дела	4	4	16	Наръчникът за КК определя критериите, а управляващият съдружник трябва да одобрява всички нови клиенти	Управляващ съдружник	Нисък	Няма	
2	Въпросите, свързани с независимостта може да не са идентифицирани във връзка с нов/съществуващ клиент	Не е целесъобразно изразяването на мнение, резултатът от което може да загуба на репутация в общността	2	4	8	Наръчникът за КК определя правилата. Служителите подписват ежегодно декларация, а Jack Billing разглежда всички възникнали въпроси	Jack Billing	Нисък	Няма	
3	Ангажиментите за одит не са правилно планирани	Загуба на време на персонала. Пропуснати рискови фактори (напр., измама) или неподходящ одиторски отговор	4	5	20	Заседание по въпросите на планирането се изисква при всеки одит. Cindy води списък на клиентите и документира датите на заседанията. Joe Gisp отговаря за проследяването заедно със съдружниците.	Joe Gisp	Нисък	Няма	
4	Персоналът не е запознат, че нови пояснени стандарти влизат в сила	Лошо качество на работата, което не отговаря на изискванията на МОС	4	5	20	Joe Gisp записва служителите на курсове за обучение, подходящи за техните нужди.	Joe Gisp	Умерен	Joe трябва да разработи процес за проследяване дали служителите действително посещават курсовете	Joe Gisp до 1/1/XX

Забележки:
 Оценете вероятността от настъпване по скала от 1 до 5 (Отдалечена = 1; Малко вероятна = 2; Вероятна = 3; Много вероятна = 4; Почти сигурна = 5)
 Оценете въздействието по скала от 1 до 5 (Несъществено = 1; Минимално = 2; Умерено = 3; Голямо = 4; Съществено = 5)
 Оценете остатъчния риск като нисък, умерен или висок. Това е рискът, оставащ след като е бил приложен отговорът на фирмата

3.5 Информационни системи

Повечето фирми имат добре разработени информационни системи за проследяване и съхраняване на информацията за клиентите, изработените часове и фактуриранията, разходите, персонала, както и управлението на досиетата за ангажиментите. Информационните системи, обаче, които проследяват качеството на изпълнение на задачите и спазването на изискванията на фирмения наръчник за контрол върху качеството често пъти не са толкова добре разработени.

Информационните системи следва също да бъдат проектирани да адресират идентифицираните и оценени рискове като част от процедурата на фирмата за оценка на риска.

Аспектите на контрола върху качеството, които отдават заслуженото на документирането и постоянния преглед, включват проследяване и съхранение на информация за въпросите, изложени в следващото приложение.

Приложение 3.5-1

Проследете:	Описание
Фирмената експозиция на риск и ангажираността на служителите с качеството	<ul style="list-style-type: none"> • Оценка на приемането/продължаването на взаимоотношенията с клиентите. • Доклади от всички лица, отговорни за даден аспект на качеството. Това би могло да включва протоколи от заседания на комитети (т.е. контрол върху качеството), разгледаните въпроси или просто, че няма какво да се докладва. • Общофирмена комуникация по въпросите на качеството. • Последният доклад за резултатите от текущото наблюдение и необходимите конкретни стъпки за мерки по всеки установен недостатък или направените препоръки (кой, какво, кога и т.н.). Проследяване също така на датите, на които са приключени предприетите мерки и изпращане при необходимост на напомнителни съобщения. • Подробности относно всяко оплакване от страна на клиент или трето лице във връзка с работата на фирмата или поведението на фирмения персонал. Проследяване също така на начина, по който тези оплаквания са разследвани, на резултатите и комуникацията с оплакващото се лице, както и евентуалните предприети мерки.
Етика и независимост	<ul style="list-style-type: none"> • Списък на забранените инвестиции. • Подробности за идентифицирани заплахи от етичен характер (включително за независимостта) и съответните предпазни мерки, които са били приложени с цел елиминиране или поне смекчаване на тези заплахи.
Персонал	<ul style="list-style-type: none"> • Предложение за работа. • Доказателства за проверка на референциите, извършена по отношение на новите служители. • Действия по наставничество, насочване и обучение на новопостъпилите лица. • Дата и копие от ежегодните потвърждения на независимостта от страна на служителите и факта, че персоналът е запознат с фирмения наръчник за контрол върху качеството. • Доказателства за атестирането на служителите, включително датата, както и всички предприети в резултат действия, като участие в обучение и др. • Графикът на служителите със сравнение между планирания и действителния график. • Датите на вътрешните и външни сесии на обучение, обхванатите теми и имената на присъствалите. • Подробности за всички предприети дисциплинарни действия.

Управление на ангажимента

- За всички ангажменти за одит - датата, за която е предвидена срещата на екипа за планиране на ангажимента и датата, на която тя действително се е състояла.
- Кои досиета изискват преглед за контрол върху качеството на ангажимента, на кого е възложена задачата и планираната дата. След това планът се съпоставя с: кой е извършил прегледа в действителност; кога е проведен прегледът; повдигнатите въпроси и тяхното разрешаване.
- Причините за всяко отклонение от приложимите изисквания на МОС и алтернативните одиторски процедури, изпълнени за постигане целта на това изискване.
- Подробности за консултациите с други лица и разрешаване на повдигнатите одиторски/счетоводни въпроси, ако има такива.
- Причини за забава с ангажимента и начина, по който подобна забава е адресирана и разрешена. Това би могло да включва промени в състава на персонала, забава при получаването на информация, отсъствие на служители на клиента, ограничения в обхвата и всякакви несъгласия с ръководството на клиента.
- Датиране на одиторския доклад и спазване на 60-дневната препоръка за комплектоване на окончателното досие на ангажимента.
- Как са адресирани коментарите по досието на наблюдаващото лице.

3.6 Контролни дейности

Контролните дейности се разработват с цел гарантиране спазване на изискванията на фирмената политика и процедури.

Един от възможните начини за разработване, въвеждане и текущо наблюдение на контрола върху качеството е да се следва процеса ПИПД (планиране-изпълнение-проверка-действие). По-долу е описан всеки един от елементите.

Приложение 3.6-1

Стъпка	Описание
ПЛАНИРАНЕ	Установете целите и процедурите за контрол върху качеството, които са необходими за постигане на необходимите резултати.
ИЗПЪЛНЕНИЕ	Въведете новите процедури, често, ако е възможно, в малък мащаб.
ПРОВЕРКА	Оценете новите процедури и сравнете резултатите с очакваните резултати, за да установите наличие на евентуални различия.
ДЕЙСТВИЕ	Анализирайте различията, за да определите тяхната причина. Всяко такова различие ще засяга една или повече стъпки от ПИПД. Определете къде да приложите промени, водещи до усъвършенстване.

Например, една от целите на фирмата може да е одиторският доклад да не се издава, докато всички съмнения и открити въпроси не бъдат изяснени. Изискваната политика е окончателният доклад за ангажимента да не бъде публикуван, подаван или разпространяван по друг начин, докато не бъдат получени определени конкретни одобрения. Въвеждането и изпълнението на тази политика може да бъде контролирано чрез процедура за окончателно издаване, при която дадено лице проверява и потвърждава, че всички одобрения действително са били получени и документирани. Ефикасността на политиката може да бъде проверявана чрез периодични инспекции на подписаните одобрения. Ако бъдат идентифицирани отклонения, причините ще бъдат разследвани и ще бъдат обмислени целесъобразни действия, като дисциплинарни мерки, обучение или промени в политиката.

Контролните дейности, обхващащи всички политики и процедури не биха били възможни или ефективни от гледна точка на разходи. Фирмите следва да използват професионална преценка и тяхната оценка на риска, за да определят какъв контрол е необходимо да бъде въведен. Контролни дейности могат да бъдат обмислени по отношение на:

- всички политики и процедури, документирани във фирмения наръчник за контрол върху качеството;
- политиката относно работните потоци в офиса;
- оперативните политики и процедури; и
- други политики и процедури, свързани с персонала.

Обхватът на планирането на контролни дейности адресира всички изисквания, свързани с контрола върху качеството, етиката и независимостта, както и спазването от страна на фирмата на приложимите за одита МОС.

Приложение 3.6-2

Обхват на възможните контролни дейности:



3.7 Текущо наблюдение

Важен елемент от контролната система е текущото наблюдение на нейната пригодност и оперативна ефективност. Това може да бъде постигнато чрез независим преглед на оперативната ефективност на политиките/процедурите на ниво фирма и на ниво ангажимент и проверка на приключените досиета по ангажиментите.

Ефикасният процес на текущо наблюдение спомага за развитието на култура на постоянно усъвършенстване, при която съдружниците и служителите са ангажирани с качествено изпълнение на задачите и са възнаграждавани за повишаване на резултатите от дейността.

Фирменият процес на текущо наблюдение може да бъде разделен на две части, както следва:

Постоянно продължаващо (препоръчва се ежегодно) разглеждане и оценяване на системата на фирмата за контрол върху качеството спомага за гарантиране, че въведените политики и процедури са уместни, адекватни и функционират ефикасно. Когато бъде провеждано и документирано ежегодно, това текущо наблюдение ще бъде в подкрепа на изискването всяка година служителите да бъдат уведомявани относно фирмените планове за повишаване качеството на изпълнение на ангажиментите. Постоянното текущо наблюдение обхваща всеки от елементите на контрола върху качеството и включва оценка на това дали:

- фирменият наръчник за контрол върху качеството е бил актуализиран, за да отрази новите изисквания и развития,
- лицата, на които са възложени отговорности във връзка с контрола върху качеството във фирмата (ако има такива) действително са изпълнили функциите си,
- са били получени писмени потвърждения (от съдружниците и служителите) с оглед гарантиране, че всяко лице спазва изискванията на фирмената политика по отношение на независимостта и етиката,
- се прилага продължаващо професионално развитие за съдружниците и служителите,
- решенията, отнасящи се до приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиентите

- и конкретните ангажименти са в съответствие с фирмената политика и процедури,
- се спазва етичният кодекс,
- подходящо квалифицирани хора се назначават за лица, осъществяващи преглед за контрол върху качеството на ангажимента и тези прегледи приключват преди одиторският доклад да бъде датиран,
- на съответния персонал е съобщено за идентифицираните недостатъци, и
- е извършено подходящо проследяване, за да се гарантира, че идентифицираните недостатъци във връзка с качеството са адресирани своевременно.

• **Периодични проверки на приключените досиета**

Постоянното разглеждане и оценяване на фирмената система за контрол върху качеството включва периодична проверка на поне едно приключено досие по ангажимента на всеки съдружник. Това е необходимо, за да се гарантира спазването на професионалните/правни изисквания и че издаваните доклади за изразяване на сигурност са подходящи за конкретните обстоятелства. Периодичните проверки помагат да бъдат идентифицирани недостатъците и нуждите от обучение и позволяват на фирмата своевременно да извърши необходимите промени.

След приключване на прегледа, лицето, отговорно за текущото наблюдение, изготвя доклад, който след обсъждане със съдружниците, ще бъде доведен до знанието на всички мениджъри и професионални служители, заедно с мерките, които трябва да бъдат предприети.

Кой може да бъде назначен за лице, отговорно за текущото наблюдение?

• **Текущо наблюдение на политиките на фирмено ниво**

Прегледът за съответствие с фирмените политики се извършва от подходящо квалифицирано лице, което в идеалния случай не носи едновременно с това отговорност за управлението или разработването на системата за контрол върху качеството в рамките на фирмата. МСКК 1, все пак, отчита, че това не винаги ще бъде възможно при малките фирми, така че самонаблюдението е допустимо. Като алтернатива, би могло да бъде назначено външно по отношение на фирмата лице, притежаващо компетентността и способностите да действа в качеството на съдружник, отговорен за ангажимент. Това би повишило независимостта и обективността на фирмата.

• **Проверка на приключени досиета**

Лицето, назначено да провери приключени досиета по ангажименти, трябва да бъде подходящо квалифицирано и не трябва да е било ангажирано с изпълнението на ангажимента или прегледа за контрол върху качеството на ангажимента по това досие.

3.8 Спазване на изискванията на приложимите МОС

Параграф	Уместни извадки от МОС
200.18	Одиторът спазва всички МОС, които са приложими за конкретния одит. Един МОС е приложим, когато той е в сила и обстоятелствата, които са адресирани от него, съществуват. (вж. параграфи А55-А59)
200.22	Предмет на параграф 23 одиторът спазва всяко изискване на даден МОС, освен ако при съществуващите обстоятелства на одита: (а) целият МОС не е приложим; или (б) изискването не е уместно, тъй като то е условно и условието за него не съществува. (вж. параграфи А74-А75)

200.23	<p>При извънредни обстоятелства одиторът може да прецени, че е необходимо да се отклони от определено уместно изискване в даден МОС. При такива обстоятелства той изпълнява алтернативни одиторски процедури за постигане целта на това изискване. Необходимостта одиторът да се отклони от определено уместно изискване се очаква да възникне единствено, когато изискването е за изпълнение на конкретна процедура, а в специфичните обстоятелства на одита тази процедура би била неефективна за постигане целта на изискването. (вж. параграф А76)</p>
230.12	<p>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.: параграфи А18-А19)</p>

МОС излагат отговорностите и изискванията спрямо одиторите при провеждане на одита. Както е посочено в МОС 200.18, 22 и 23, всяко приложимо изискване (изложено в раздела с изискванията на МОС) трябва да бъде съблюдавано от одитора, освен при изключителните обстоятелства, когато се изпълняват алтернативни одиторски процедури за постигане целта на това конкретно изискване. Отбележете следното.

Приложение 3.8-1

МОС	Описание
Статут	<p>МОС, взети заедно, предоставят стандартите за одиторската работа при постигане на общите цели на одитора.</p> <p>МОС разглеждат общите отговорности на одитора, както и допълнителните съображения на одитора, имащи отношение към прилагането на тези отговорности към конкретни теми.</p>
Уместност	<p>Някои МОС (и следователно всички техни изисквания) може да не са приложими при конкретните обстоятелства (например, вътрешен одит или счетоводен отчет на група).</p> <p>Някои МОС съдържат условни изисквания. Тези изисквания са приложими, когато са налице съответните обстоятелства и когато са налице съответните условия.</p> <p>Отклоненията от уместните изисквания на МОС трябва да бъдат документирани, заедно с изпълнените алтернативни одиторски процедури и причините за отклонението.</p>
Местно законодателство	<p>От одиторите може да се изисква (в допълнение към МОС) да спазват определени законови или регулаторни изисквания или други стандарти за одит на конкретна юрисдикция или страна.</p>
Други	<p>Обхватът, датата на влизане в сила, както и специфичните ограничения на приложното поле на конкретния МОС са изяснени в стандарта. Датата на влизане в сила, обаче, може да бъде повлияна от правните изисквания в конкретната юрисдикция.</p> <p>Ако друго не е указано в МОС, на одитора е позволено да прилага даден МОС преди датата на влизане в сила, посочена в него.</p>

4. Базиран на риска одит – общ преглед

Съдържание на главата	Приложим МОС
Цели на одитора, основни елементи и подход при провеждане на базиран на риска одит.	Множество

Приложение 4.0-1



Параграф	Цел/цели на МОС
200.11	<p>Общите цели на одитора при провеждането на одит на финансови отчети включват:</p> <p>(а) Получаване на разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка, като тя му дава възможност да изрази мнение дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; и</p> <p>(б) Издаване на доклад върху финансовия отчет и комуникиране както това се изисква от МОС, в съответствие с констатациите на одитора.</p>

Параграф	Уместни извадки от МОС
200.3	Целта на одита е да повиши степента на доверие на предвидените потребители във финансовия отчет. Това се постига чрез изразяването на мнение от страна на одитора за това дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. В случая на повечето рамки с общо предназначение това мнение е за това дали финансовият отчет е представен достоверно във всички съществени аспекти, или дава вярна и честна представа в съответствие с общата рамка. Одит, проведен в съответствие с МОС и съответните етични изисквания, дава възможност на одитора да формира такова мнение. (вж. параграф А1)
200.5	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. параграфи А30-А54)
200.А36	Рискове от съществени неправилни отчитания могат да съществуват на две нива: <ul style="list-style-type: none"> • на ниво цялостен финансов отчет; и • на ниво твърдение за вярност за класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.
200.А42	МОС обикновено не правят препратка отделно към вътрешноприсъщия риск и към риска на контрола, вместо това те правят препратка към комбинирана оценка на "рисковете от съществени неправилни отчитания". Одиторът, обаче, може да направи отделни или комбинирани оценки на вътрешноприсъщия риск и на риска на контрола в зависимост от предпочитаните одиторски техники или методологии и практически съображения. Оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания може да се изразява количествено, като например чрез проценти, или неколкоквено. Във всеки случай, необходимостта одиторът да направи подходящи оценки на риска е по-важна от самите различни подходи, чрез които това може да се направи.
200.А47	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: <ul style="list-style-type: none"> • 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.

4.1 Общ преглед

Общите цели на одитора, посочени в МОС 200.11, могат да бъдат обобщени както следва:

- 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, давайки по този начин възможност на одитора да изрази мнение дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; и
- да издаде доклад върху финансовия отчет и комуникира, както това се изисква от МОС, в съответствие с констатациите на одитора.

Разумна степен на сигурност

Разумна степен на сигурност е висока, но не абсолютна степен на сигурност. Тя 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. Одиторът не може да предостави абсолютна степен на сигурност поради вътрешноприсъщите ограничения на извършваната работа. Те възникват в резултат от това, че повечето одиторски доказателства (въз основа на които одиторът прави заключения и базира одиторското си мнение) са по-скоро убеждаващи, отколкото категорично убедителни.

Вътрешноприсъщи ограничения на одита

Следващото приложение представя в общи черти някои от вътрешноприсъщите ограничения на изпълняваната одиторска работа.

Приложение 4.1-1

Ограничения	Причини
Естеството и характерът на финансовото отчитане	Изготвянето на финансовия отчет включва: <ul style="list-style-type: none"> • упражняването на преценка от страна на ръководството при изготвяне на финансовите отчети и при прилагане на изискванията за представяне и оповестяване в приложимата рамка за финансово отчитане; и • субективни решения или оценки (като например приблизителни оценки) от страна на ръководството, включващи набор от приемливи тълкувания и преценки
Естеството и характерът на наличните одиторски доказателства	По-голямата част от работата на одитора по формиране на одиторското мнение се състои от получаване и оценяване на одиторски доказателства. Тези доказателства проявяват тенденция да са по-скоро убеждаващи, отколкото категорично убедителни. Одиторските доказателства се получават предимно от одиторските процедури, изпълнявани в хода на одита. Те могат да включват също така информация, получена от други източници, като например: <ul style="list-style-type: none"> • предходни одити; • процедурите на фирмата за контрол върху качеството при приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиентите; • счетоводната документация на предприятието; и • одиторски доказателства, изготвени от експерт, нает или ангажиран от предприятието.

**Естеството и
характерът на
одиторските
процедури**

Одиторските процедури, колкото и добре да са разработени, няма да разкрият всяко неправилно отчитане. Вземете под внимание, че:

- всяка извадка, представляваща по-малко от 100% от популацията въвежда известен риск, че дадено неправилно отчитане няма да бъде разкрито;
- ръководството или други лица може да не предоставят, преднамерено или непреднамерено, цялата изисквана информация. Измамата може да включва сложни и внимателно организирани схеми, разработени с цел нейното прикриване; и
- одиторските процедури, използвани за събиране на одиторски доказателства, може да не разкрият, че определена информация липсва.

**Своевременност
на финансовото
отчитане**

Уместността/стойността на финансовата информация проявява тенденция да намалява с времето, така че е необходимо да бъде постигнат баланс между надеждността на информацията и разходите за придобиването ѝ.

Потребителите на финансовите отчети очакват, че одиторът ще формира мнението си в рамките на разумен срок от време и на разумна цена. Ето защо е практически неприложимо да се разгледа цялата информация, която може да съществува или всеки въпрос да бъде разнищван задълбочено с предположението, че информацията е погрешна или измамна докато не бъде доказано противното.

Обхват на одита

Обхватът на работата на одитора и предоставеното одиторско мнение обикновено се ограничават до това дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. В резултат, немодифицираният одиторски доклад не осигурява каквато и да е сигурност относно бъдещата жизнеспособност на предприятието, нито относно ефективността и ефикасността, с които ръководството е водило делата на предприятието.

Всяко разширяване на тази основна одиторска отговорност, като например това, изисквано от местно законодателство или нормативни разпоредби в областта на ценните книжа, ще изисква одиторът да предприеме допълнителна работа и съответно да модифицира или разшири одиторския доклад.

Съществени неправилни отчитания

Съществено неправилно отчитане (съвкупността от всички некоригирани неправилни отчитания и липсващи/подвеждащи оповестявания във финансовия отчет, включително пропуските) възниква, когато може разумно да се очаква, че то ще повлияе на икономическите решения на потребителите, взети въз основа на финансовия отчет.

Твърдения за вярност

Твърденията за вярност представляват изявления на ръководството, изрични или от друго естество, които са залегнали във финансовия отчет. Те се отнасят до признаването, оценяването и представянето на класове сделки и събития, салда по сметки и оповестявания във финансовия отчет. Така например, твърдението за пълнота се отнася до това, че всички сделки и събития, които е следвало да бъдат отразени са били действително отразени. Твърденията за вярност се използват от одитора при преценка на различните видове потенциални неправилни отчитания, които може да възникнат.

4.2 Одиторски риск

Одиторски риск е рискът одиторът да изрази неподходящо одиторско мнение върху финансов отчет, който съдържа съществени неправилни отчитания. Целта на одита е да намали този одиторски риск до приемливо ниско ниво.

Одиторският риск има два ключови елемента, които са илюстрирани по-долу.

Приложение 4.2-1

Риск	Естество	Източник
Вътрешноприсъщ риск и риск на контрола	Финансовият отчет може да съдържа съществено неправилно отчитане.	Целите/действието на предприятието и разработването и внедряването от страна на ръководството на вътрешен контрол.
Риск на разкритията	Одиторът може да не успее да разкрие съществено неправилно отчитане във финансовия отчет.	Естеството и обхватът на процедурите, изпълнявани от одитора.

За да намали одиторския риск до приемливо ниско ниво, от одитора се изисква:

- да оцени рисковете от съществени неправилни отчитания; и

- да ограничи риска на разкритията. Това може да бъде постигнато, като се изпълнят процедури, които отговарят на оценения риск от съществени неправилни отчитания, както на ниво финансов отчет, така и на ниво твърдение за вярност по отношение на класове от сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.

Компоненти на одиторския риск

Основните компоненти на одиторския риск са описани в приложението по-долу.

Приложение 4.2-2

Естество	Описание	Коментар
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 в съвкупност с други неправилни отчитания, преди да се вземат предвид каквито и да е свързани с него контроли.	Това включва събития и условия (вътрешни или външни), които биха могли да доведат до неправилно отчитане (грешка или измама) във финансовия отчет. Източниците на риск (често категоризирани като бизнес рискове или рискове от измама) могат да произтекат от целите на предприятието, естеството на неговата дейност/отрасъл, регулаторната среда, в която то функционира, както и големината и сложността му.
Риск на контрола	Рискът, че може да съществуват неправилни отчитания в твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които биха могли да бъдат съществени, индивидуално или в съвкупност с други неправилни отчитания, които няма да бъдат предотвратени, или открити и коригирани своевременно от вътрешния контрол на предприятието.	<p>Ръководството разработва контроли за смекчаване на определен вътрешноприсъщ фактор (свързан с бизнес риск или риск от измама). Предприятието оценява рисковете си (оценка на риска) и разработва и въвежда подходящи контроли с цел намаляване експозицията си към риск до допустимо (приемливо) ниво.</p> <p>Контролите могат да бъдат:</p> <ul style="list-style-type: none"> • всеобхватни по своя характер, като например нагласите на ръководството по отношение на контрола, ангажираност с наемане на компетентни лица и предотвратяване на измама. Тези контроли се оценяват на ниво финансов отчет; и • специфични за иницирането, обработката или документирането на конкретна сделка или операция. Тези контроли често са наричани контроли на бизнес процеси, на ниво дейност или контроли на сделки и операции.

<p>Риск на разкритията</p>	<p>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.</p>	<p>Одиторът оценява рисковете от съществени неправилни отчитания (вътрешноприсъщ риск и риск на контрола) на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност.</p> <p>След това се разработват одиторски процедури за намаляване на одиторския риск до приемливо ниско ниво. Това включва взимане под внимание на потенциалния риск от:</p> <ul style="list-style-type: none"> • избор на неподходяща одиторска процедура; • неправилно прилагане на подходяща одиторска процедура; или • неправилно тълкуване на резултатите от одиторската процедура.
-----------------------------------	---	--

Забележка: МОС дефинират риска от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност като състоящ се от два компонента: вътрешноприсъщ риск и риск на контрола. Следователно, МОС обичайно не се позовават на вътрешноприсъщия риск и на риска на контрола поотделно, а на комбинираното оценяване на „рисковете от съществени неправилни отчитания”. Одиторът, обаче, може да извърши отделно или комбинирано оценяване на вътрешноприсъщия риск и на риска на контрола, в зависимост от предпочитаните одиторски техники и методологии или от практически съображения.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Отделете бизнес рисковете от рисковете от измама

Много вътрешноприсъщи рискове могат да доведат както до бизнес рискове, така и до рискове от измама. Така например, нова счетоводна система може да създаде потенциал за грешки (бизнес риск), но може и да предостави възможност някой да манипулира финансовите резултати или да присвои незаконно средства (риск от измама).

Така, когато бъде идентифициран бизнес риск, винаги преценявайте дали това не създава също и риск от измама. Ако се създава и риск от измама, документирайте и оценете риска от измама отделно от факторите за бизнес риска. В противен случай е възможно отговорът на одитора да обхване само елемента на бизнес риск, а не и на риска от измама.

Документиране на рисковете от измама

Често измамата се идентифицира посредством проучване на:

- необичайни модели, изключения и странности при сделки/събития; или
- лице или лица с мотив, възможност и благовидна причина за извършване на измамата.

Ако бъдат наблюдавани такива обстоятелства (по време на който и да е етап на одита), те следва да бъдат документирани и оценени като рискове от измама, дори на пръв поглед да изглеждат несъществени. Документирането на такива рискове ще спомогне да се гарантира, че те са подходящо разгледани при разработване на одиторския отговор.

Обобщение на компонентите на одиторския риск

Приложение 4.2-3

Схемата по-долу показва взаимовръзката между риск и контрол. Лентата на вътрешноприсъщия риск съдържа всички фактори за бизнес риск и риск от измама, които могат да доведат до това финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания (преди да бъде взет под внимание вътрешният контрол). Лентата на риска на контрола отразява контролните процедури, както всеобхватните, така и по отношение на отделни сделки и операции, въведени в действие от ръководството за смекчаване на риска финансовият отчет да съдържа неправилно отчитане. Степента, в която лентата на риска на контрола не смекчава изцяло вътрешноприсъщите рискове, често се нарича остатъчен риск на ръководството, апетит за риск или толерантност към риск.



Забележка:

Дължината на лентите в приложението ще варира в зависимост от конкретните обстоятелства и рисковия профил на предприятието.

Приложение 4.2-4

Схемата по-долу очертава в общи линии ролята на одитора при оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет и изпълнение на одиторски процедури в отговор на оценените рискове, разработени с цел да намалят одиторския риск до подходящо ниско ниво.



Забележка:

Дължината на лентите в приложението ще варира в зависимост от конкретните обстоятелства и рисковия профил на предприятието и естеството на одиторските процедури в отговор на оценените рискове.

4.3 Как да проведем базиран на риска одит

Параграф	Уместни извадки от МОС
200.15	Одиторът планира и изпълнява одита с професионален скептицизъм, отчитайки, че е възможно да съществуват обстоятелствата, които да доведат до наличие на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет. (вж. параграфи А20-А24)
200.16	Одиторът упражнява професионална преценка при планирането и провеждането на одита на финансовите отчети. (вж. параграфи А25-А29)
200.17	За получаване на разумна степен на сигурност одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства с цел свеждане на одиторския риск до приемливо ниско ниво, което му дава възможност да направи разумни заключения, върху които да базира одиторското си мнение. (вж. параграфи А30-А54)
200.21	За постигане на общите цели на одитора, при планирането и изпълнението на одита той ползва целите, посочени в съответните МОС, като взема под внимание взаимовръзката между МОС, с цел: (вж. параграфи А69-А71) (а) определяне дали са необходими други одиторски процедури в допълнение към посочените в МОС за постигане на целите, установени в МОС; и (вж. параграф А72) (б) оценка дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства. (вж. параграф А73)

Одитът, базиран на риска съдържа три ключови стъпки, както е илюстрирано по-долу.

Приложение 4.3-1

Стъпки (Фази)	Описание
Оценка на риска	<p>Изпълнение на процедури за оценка на риска с цел идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане във финансовия отчет. Това включва оценяване на съществените рискове, недостатъци в контрола и идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби, които ще бъдат адресирани при одита и комуникирани до ЛНОУ.</p> <p>Одиторът ще подбере също така и ключови одиторски въпроси за включване в одиторския доклад по отношение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия и при всички одити, при които МОС 701 трябва да бъде прилаган във връзка с ключови одиторски въпроси, съгласно изискванията на местното законодателство, нормативна разпоредба или на доброволна основа.</p>
Адресиране на риска	<p>Разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури в отговор на идентифицираните и оценени рискове от съществени неправилни отчитания, както на ниво финансов отчет, така и на ниво твърдение за вярност.</p>
Докладване	<p>Това включва:</p> <ul style="list-style-type: none"> • формиране на мнение на базата на получените одиторски доказателства и оценяване на представянето на финансовия отчет и на оповестяванията в него; и • изготвяне и издаване на доклад, който съответства на заключенията, до които е достигнато.

Един прост начин за описание на тези три елемента е илюстриран по-долу.

Приложение 4.3-2

Оценка на риска

Какви събития* биха могли да възникнат, които да причинят съществено неправилно отчитане във финансовия отчет?

Адресиране на риска

Настъпили ли са идентифицираните събития* и довели ли са до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет?

Докладване

Какво одиторско мнение върху финансовия отчет, на базата на получените доказателства, е подходящо?

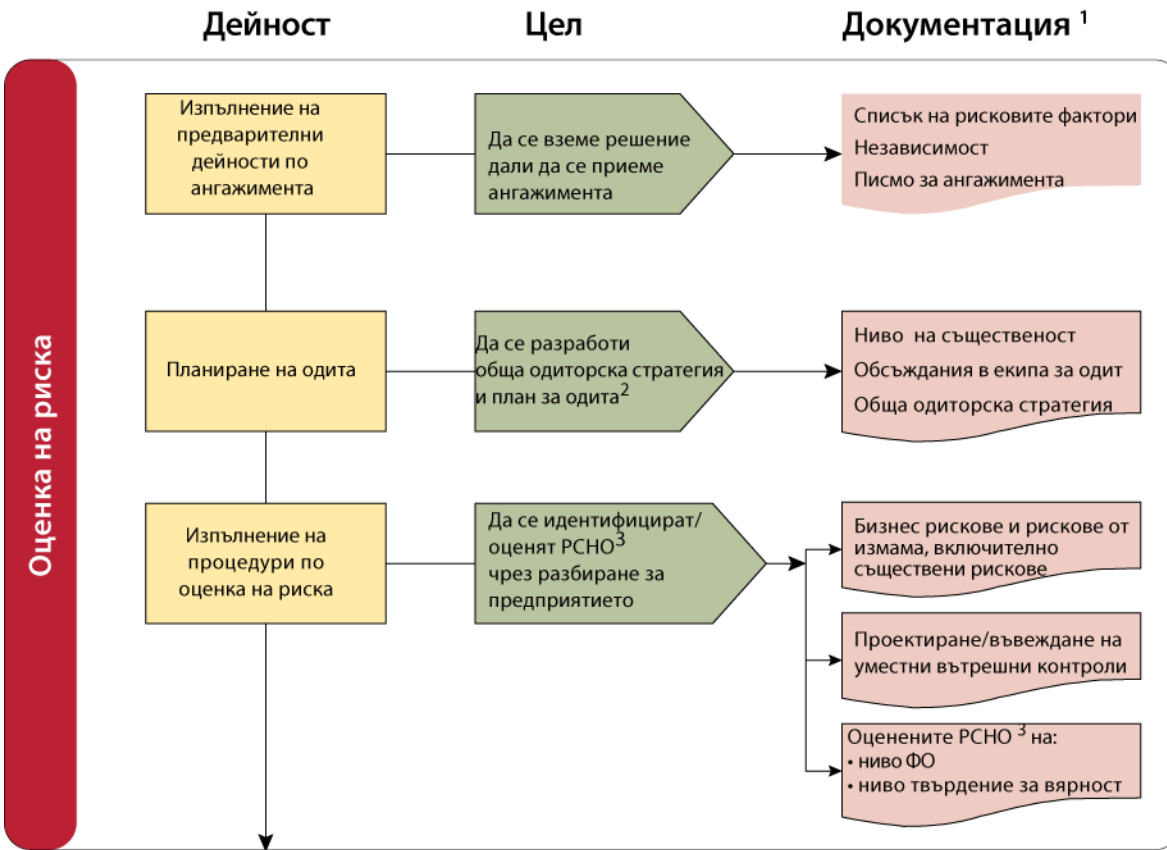
* „Събитие“ представлява просто фактор за бизнес риск или рисков фактор за измама (виж описанията в Приложение 4.2-2). Това включва също рисковете, възникващи в резултат на липсата на вътрешен контрол за смекчаване потенциала за наличието на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет.

По-долу са представени в общи линии различните задачи, включени във всяка от тези три фази. Всяка фаза е разгледана по-подробно в следващите глави на настоящото Ръководство.

Оценка на риска

Параграф	Цел / цели на МОС
315.3	Целта на одитора е да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се било на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, чрез получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, като по този начин осигури база за разработването и изпълнение на отговорите на оценените рискове от съществени неправилни отчитания.

Приложение 4.3-3



- Забележки:**
1. Виж МОС 230 за по-пълен списък на изискваната документация.
 2. Планирането (МОС 300) е непрекъснат и повтарящ се процес в течение на целия одит.
 3. РСНО = Рискове от съществени неправилни отчитания.

Една ефективна фаза за оценка на риска би включвала следното.

Приложение 4.3-4

Изисквания	Описание
<p>Участие на старшите членове на екипа в предварителната фаза</p>	<p>Необходимо е съдружникът, отговорен за ангажимента и други ключови членове на екипа за ангажимента да участват активно в планиране на одита и в планирането и провеждането на обсъждането между членовете на екипа за ангажимента. Това ще гарантира, че планът за одита извлича полза от техния опит и интуиция. Отбележете, че МОС често правят препратки към термина „одитор“ като към лицето/лицата, изпълняващи ангажимента. Когато МОС цели дадено изискване или отговорност да бъдат изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента, по-скоро се използва терминът „съдружник, отговорен за ангажимента“, отколкото терминът „одитор“.</p>
<p>Акцент върху „професионалния скептицизъм“</p>	<p>От одитора не може да се очаква да се абстрахира от миналия опит относно честността и почтеността на ръководството на предприятието и лицата, натоварени с общото управление. Убеждението, обаче, че ръководството и лицата, натоварени с общото управление са честни и почтени не освобождават одитора от необходимостта постоянно да упражнява професионален скептицизъм, нито му позволява при получаването на разумна степен на сигурност да бъде удовлетворен от одиторски доказателства, които са в по-малка степен убеждаващи.</p>
<p>Планиране</p>	<p>Времето, посветено на планиране на одита (разработване на общата одиторска стратегия и одиторския план) ще гарантира, че целите на одита са постигнати по подходящ начин и че работата на одиторския екип е постоянно фокусирана върху събирането на доказателства относно най-критичните области на потенциални неправилни отчитания.</p>
<p>Обсъждане в екипа и постоянна комуникация</p>	<p>Обсъждане/среща на екипа с цел планиране на одита в присъствието на съдружника, отговорен за ангажимента, осигурява отличен форум за:</p> <ul style="list-style-type: none"> • запознаване на екипа с клиента и обсъждане областите на потенциален риск; • обсъждане ефикасността на общата одиторска стратегия и одиторския план и при необходимост извършване на промени; • колективно задълбочено обсъждане и разглеждане на начините, по които може да бъде извършена измама и разработване на подходящ отговор; • обсъждане на оповестяванията, когато са налице завишени рискове от съществено неправилно отчитане; и • разпределяне на одиторските отговорности и определяне на срокове. <p>Постоянната комуникация между членовете на одиторския екип в продължение на целия ангажимент е също важна, като за предпочитане е одиторските въпроси да бъдат обсъждани и адресирани в процеса на тяхното възникване, а всички необичайни дейности или възможни признаци за измама да бъдат отбелязвани. Това ще позволи своевременна комуникация с ръководството и когато е необходимо промени в одиторската стратегия и одиторските процедури.</p>

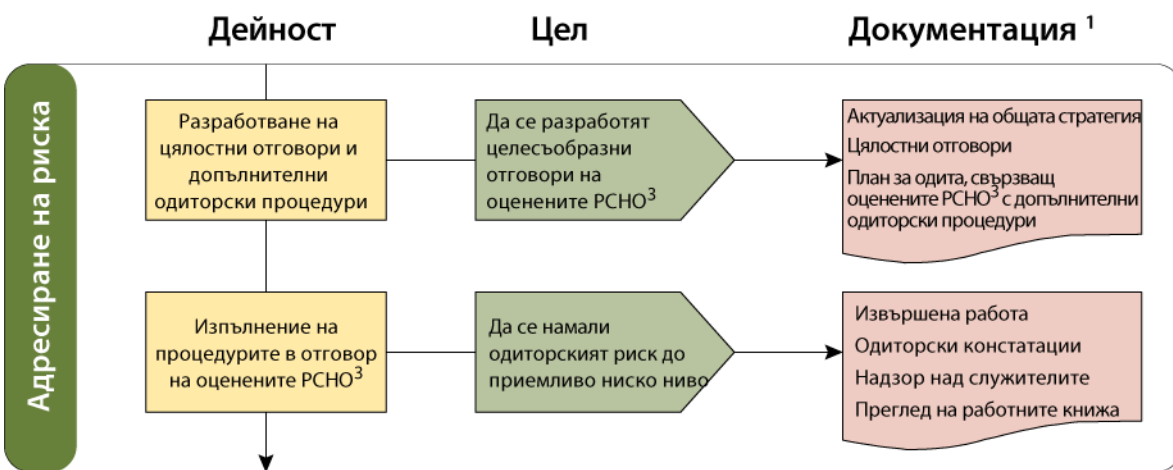
<p>Фокусиране върху идентификацията на рисковете</p>	<p>Най-важната стъпка в процеса на оценка на риска е да се идентифицират изцяло съответните рискове. Ако факторите за бизнес риска и за риска от измама не са идентифицирани от одитора, те няма да бъдат оценени и документирани, а подходящият одиторски отговор няма да бъде разработен. Ето защо добре разработените процедури за оценка на риска са толкова важни за ефикасността на одита. Тези процедури за оценка на риска трябва също така да бъдат изпълнявани от служители на подходящо йерархично ниво.</p>
<p>Оповестявания във финансовия отчет</p>	<p>При оценяване на рисковете, оповестяванията, направени във финансовия отчет, също се вземат под внимание. Оповестяванията във финансовите отчети на МСП може да съдържат по-малко детайли или да не са толкова сложни (например, някои рамки за финансово отчитане позволяват на по-малките предприятия да предоставят по-малко оповестявания в техните финансови отчети). Това обаче не освобождава одитора от отговорността да получи разбиране за оповестяванията и да оцени рисковете от съществени неправилни отчитания в изискваните оповестявания.</p>
<p>Способност да се оценява адресирането на риска от страна на ръководството</p>	<p>Ключова стъпка в процеса на оценка на риска е да се оцени ефективността на начина по който ръководството адресира риска (т.е. разработването / прилагането на контрол от страна на ръководството), ако въобще това се прави, с цел смекчаване на идентифицираните рискове от съществено неправилно отчитане във финансовия отчет. При по-малките предприятия, вероятно в по-голяма степен ще се разчита на контролната среда (например, компетентност и почтеност на ръководството и др.) и по-малко на традиционните контролни дейности (например, разделяне на отговорностите и др.).</p>

Изисквания	Описание
<p>Използване на професионална преценка</p>	<p>Изискванията към одита в МОС налагат използването и след това документирането на съществените преценки, направени от одитора по време на одита. Типичните примери за задачи в хода на процеса на оценка на риска включват:</p> <ul style="list-style-type: none"> • вземане на решение за приемане или продължаване на взаимоотношението с клиент; • разработване на общата одиторска стратегия; • установяване на ниво на същественост; • оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, включително идентифицирането на значителните рискове и други области, в които могат да бъдат необходими специални одиторски съображения; и • разработване на очаквания за използване при изпълнението на аналитични процедури.

Отговор на риска

Параграф	Цел/цели на МОС
330.3	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.

Приложение 4.3-5

**Забележки:**

1. Виж МОС 230 за по-пълнен списък на изискваната документация.
2. Планирането (МОС 300) е непрекъснат и повтарящ се процес в течение на целия одит.
3. РСНО = Рискове от съществени неправилни отчитания.

В тази фаза, одиторът разглежда причините (вътрешноприсъщи рискове и рискове на контрола) за оценка на риска на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност (по отношение на всеки клас от сделки, събитие, салдо по сметка или оповестяване) и разработва ответните одиторски процедури.

Отговорът на одитора спрямо оценените рискове от съществени неправилни отчитания се документира в одиторския план, който:

- съдържа цялостен отговор на рисковете, идентифицирани на ниво финансов отчет;
- идентифицира съществените области на финансовия отчет и съществените оповестявания; и
- съдържа характера, обхвата и времето на изпълнение на специфичните одиторски процедури, пригодени в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдения за вярност.

Цялостните отговори обхващат оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет. Подобни отговори включват възлагането на задачи и осъществяването на надзор върху подходящ персонал, необходимост от професионален скептицизъм, степента на независимо потвърждение, необходима по отношение на обясненията/изявленията на ръководството, обмисляне на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени и каква документация ще бъде прегледана в подкрепа на съществените сделки и операции.

Допълнителните одиторски процедури обикновено се състоят от процедури по същество, като например тест на детайлите, аналитични процедури и тестове на контролите (когато е налице очакване, че такива контроли са функционирали ефективно в течение на периода).

Някои от въпросите, които одиторът следва да обмисли при планирането на подходящата комбинация от одиторски процедури в отговор на идентифицираните рискове, включват:

- **Използване на тестове на контролите**
 - Идентифициране на уместните вътрешни контроли, които, ако бъдат тествани, биха намалили необходимостта/обхвата на други процедури по същество. Като общо правило, големината на извадката за тестване на контролите често пъти е значително по-малка от тази при тест по същество на поток от сделки или операции. Предполагайки, че съответните контроли функционират последователно и отклонения при контрола са малко вероятни, използването на тестове на контролите може често да доведе до изпълнението на по-малък обем работа.

Няма изискване, обаче, оперативната ефективност на вътрешните контроли (преки или непреки) да бъде тествана.

- Идентифициране на всички твърдения за вярност, които не могат да бъдат адресирани и обхванати единствено чрез процедури по същество. Например, случаят често може да е такъв по отношение на пълнотата на продажбите на малко предприятие и ситуации, при които е налице автоматизирана във висока степен обработка на сделките и операциите (като например продажби по Интернет) с ограничена или никаква ръчна намеса.

- **Аналитични процедури по същество**

Съществуват процедури, при които общата сума на поток от сделки или операции може да бъде надеждно прогнозирана на базата на наличните доказателства. Това очакване се сравнява с действителната сума в счетоводната документация и обхватът на всяко неправилно отчитане лесно се идентифицира (Виж том 1, глава 10). В някои случаи, ако оцененият риск по отношение на конкретно твърдение за вярност е нисък (без да се взимат под внимание свързаните с него контроли), одиторът може да определи, че само аналитичните процедури по същество ще осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства.

- **Непредсказуемост**

Необходимостта от включването на елемент на непредсказуемост в изпълняваните процедури, например, когато се изпълняват процедури в отговор на риск от съществено неправилно отчитане, дължащо се на възможна измама. Така например, посещенията на мястото, където се извършва инвентаризация, биха могли да не бъдат обявявани предварително или определени процедури, извършвани преди края на годината, да не бъдат обявявани. Непредсказуемостта трябва да бъде взета под внимание и при въпроса колко информация да бъде предоставена на ръководството във връзка с планирани одиторски процедури и момента на изпълнението им.

- **Пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството**

Необходимостта от специфични одиторски процедури за справяне с възможността за пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството.

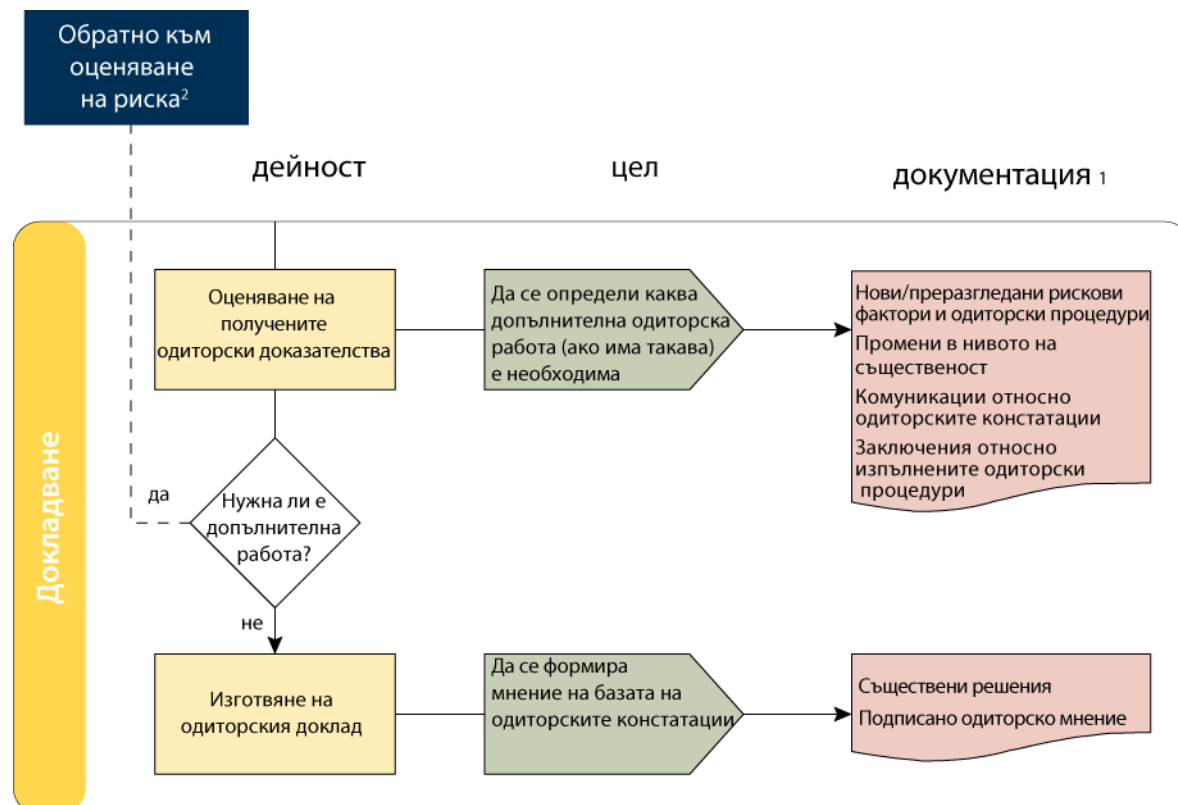
- **Съществени рискове**

Одиторският отговор на „съществените рискове”, които са били идентифицирани (Виж том 2, глава 10.

Докладване

Параграф	Цел/цели на МОС
700.6	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.

Приложение 4.3-6



Забележки:

1. Виж МОС 230 за по-пълнен списък на изискваната документация.
2. Планирането (МОС 300) е непрекъснат и повтарящ се процес в течение на целия одит.

Заклучителната фаза на одита е да се оценят получените одиторски доказателства и да се определи дали те са достатъчни и уместни за намаляване на одиторския риск до приемливо ниско ниво.

По време на тази фаза на одита е важно да се определи:

- всяка промяна в оцененото ниво на риск;
- дали заключенията, изведени на базата на изпълнената работа са подходящи;
- дали сме се сблъскали с някакви подозрителни обстоятелства; и
- че допълнителните рискове (които преди това не са били идентифицирани) са подходящо оценени и когато е необходимо са изпълнени допълнителни одиторски процедури.

Срещата за инструктаж на екипа (към края или след края на полевата работа) не представлява специфично изискване на МОС, но може да е полезно екипът да обсъди констатациите от одита, да идентифицира всяка индикация за измама и определи необходимостта (ако е налице такава) да изпълни евентуални допълнителни одиторски процедури.

Когато всички процедури бъдат изпълнени и бъдат направени заключения:

- констатациите от одита следва да бъдат докладвани на ръководството и лицата, натоварени с общото управление; и
- следва да се формира одиторско мнение и да се вземе решение за подходящата формулировка в одиторски доклад.

4.4 Документация

Достатъчната одиторска документация е необходима, за да се позволи на опитен одитор, без предходна връзка с одита, да разбере:

- характера, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените одиторски процедури;
- резултатите от изпълнението на тези процедури и получените одиторски доказателства; и
- съществените въпроси, възникващи по време на одита, заключенията, до които е достигнато във връзка с тях и направените в процеса на достигане до тези заключения съществени професионални преценки.

Одиторската документация за по-малко предприятие е по принцип с по-малък обем от тази, отнасяща се до одита на по-голямо предприятие. Така например, когато е целесъобразно различни аспекти на одита могат да бъдат документирани в един документ с препратки към помощните работни книжа.

Не е необходимо одиторът да документира:

- всеки маловажен въпрос, който е бил разгледан или всяка професионална преценка, която е била направена в процеса на одита; и
- спазването на изисквания, което е видно от документи, включени в одиторското досие. Така например, одиторски план в досието явно показва, че одитът е бил планиран, а подписано писмо за ангажимента доказва, че одиторът се е съгласил с условията на ангажимента за одит.

4.5 Ползи от базирания на риска одит

Някои от ползите от базирания на риск подход са обобщение в приложението по-долу.

Приложение 4.5-1

Ползи	Описание
Гъвкавост по отношение на времето, когато трябва да бъде извършена одиторската работа	Процедурите за оценка на риска често могат да бъдат изпълнявани на по-ранен етап от фискалния период на предприятието, отколкото бе възможно преди да бъде въведен одитът на база на риска. Доколкото процедурите за оценка на риска не предполагат детайлизирано тестване на сделките и салдата, те могат да бъдат изпълнявани достатъчно време преди края на периода, приемайки, че не се очакват големи оперативни промени. Това може да спомогне за балансиране на товарването на членовете на екипа по-равномерно през периода. На клиента може да бъде осигурено време да реагира на идентифицираните (и съобщени) слабости във вътрешния контрол и други искания за съдействие преди началото на одиторската полева работа в края на периода. Когато обаче, междинна финансова информация не е лесно достъпна, аналитичните процедури за оценка на риска може да е необходимо да бъдат изпълнени на по-късна дата.
Фокусиране усилията на одиторския екип върху ключовите области	Разбирайки къде във финансовия отчет могат да възникнат рискове от съществени неправилни отчитания, одиторът може да насочи усилията на одиторския екип към областите с висок риск и вероятно да намали работата в областите с по-нисък риск. Това ще спомогне също за гарантиране, че ресурсите на членовете на одиторския екип се използват ефикасно.
Фокусиране на одиторските процедури върху специфичните рискове	Допълнителните одиторски процедури се разработват в отговор на оценените рискове. Следователно тестовете на детайлите, които адресират и обхващат общи рискове могат значително да бъдат намалени или дори елиминирани.
Разбиране на вътрешния контрол	Необходимото разбиране на вътрешния контрол позволява на одитора да взема информирани решения относно това дали да тества оперативната ефективност на вътрешния контрол. Тестовете на контролите (като някои контроли могат да изискват само тестване на всеки три години) често ще доведат до изискване за много по-малко работа, отколкото да се изпълняват обширни тестове на детайлите. (Виж том 2, глава 17.)
Своевременно комуникиране на представляващите интерес за ръководството въпроси	Подобреното разбиране на вътрешния контрол може да позволи на одитора да идентифицира слабости във вътрешния контрол (например такива в контролната среда и общите ИТ контроли) които преди това не са били отчетени. Своевременното съобщаването на тези слабости на ръководството ще му даде възможност да предприеме подходящите действия, което ще бъде в тяхна полза. Това може да спести също така и време при провеждане на одита.

4.6 МОС при малките одити

Параграф	Уместни извадки от материалите за приложение на изискванията в МОС
200.A65	Където е уместно, в приложението и в другите пояснителни материали на даден МОС са включени и допълнителни въпроси, специфични за одитите на малки предприятия и предприятия в публичния сектор. Тези допълнителни въпроси подпомагат приложението на изискванията на МОС при одита на тези предприятия. Те, обаче, не ограничават или намаляват отговорността на одитора да прилага и спазва изискванията на МОС.
200.A66	<p>За целите на упоменаването на допълнителни съображения при одита на малки предприятия, терминът "малко предприятие" се използва за предприятие, което обикновено има качествени характеристики като например:</p> <p>(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</p> <p>(б) едно или повече от изброените по-долу:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) ясни и прости сделки и операции; (ii) не сложна система на отчитане и документация; (iii) ограничен брой линии на бизнес и малко продукта в тях; (iv) ограничен брой вътрешни контроли; (v) ограничен брой нива на управление с отговорност за широка гама контроли; или (vi) ограничен брой персонал, като много от членовете му имат широка гама задължения. <p>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.</p>
200.A67	Въпросите, специфични за малките предприятия, включени в МОС, са разработени предимно с оглед на такива, които не се търгуват на фондови борси. Някои въпроси за разглеждане, обаче, може да са полезни при одити на малки предприятия, които се търгуват на борсите.
200.A68	МОС наричат собственика на малко предприятие, който ежедневно участва в ръководството на предприятието, "собственик – управител/директор".

МОС не правят разграничение между одиторския подход, изискван спрямо еднолично предприятие и този, изискван при национално предприятие, наемащо хиляди хора. Одитът си е одит във всички случаи. Следователно, базовият подход към одита не се променя, само поради това, че предприятието е малко.

Думата „одит“ има за цел да предаде ясно послание на потребителите на финансовите отчети. Посланието е, че одиторът е получил разумна степен на сигурност, че финансовият отчет не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо от големината или вида на предприятието, предмет на одита.

Този въпрос за пропорционалността е разгледан от екипа на СМОССИС в материал с Въпроси и Отговори, озаглавен *Прилагане на МОС пропорционално към големината и сложността на предприятието*,⁴ издаден през август 2009 г. Целта на материала е да се подпомогнат одиторите при

⁴ *Прилагане на МОС пропорционално към големината и сложността на предприятието* е на адрес www.ifac.org/publications-resources/applying-isas-proportionately-size-and-complexity-entity-0.

прилагането изяснените МОС по ефективен от гледна точка на разходите начин. Отговорът на въпроса „Как МОС разглеждат различните характеристики на малките и на по-големите, по-сложни предприятия“ е следният:

„Целите на одитора са едни и същи при одита на предприятия с различна големина и сложност. Това, обаче, не означава, че всеки одит ще бъде планиран и изпълнен по абсолютно същия начин. МОС отчитат, че конкретните одиторски процедури, които трябва да бъдат предприети, за да се постигнат целите на одитора и да се спазят изискванията на МОС, могат да варират значително, в зависимост от това дали предприятието, предмет на одита, е малко или голямо и дали е сложно или относително просто. Изискванията, следователно, на МОС се фокусират върху въпроси, които одиторът трябва да адресира и обхване при одита и обикновено не детайлизират конкретните процедури, които одиторът следва да изпълни.

МОС обясняват също така, че подходящият одиторски подход при разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури зависи от извършената от одитора оценка на риска. Така например, на базата на изискваното разбиране за предприятието и неговата среда, включително вътрешния му контрол и оценените рискове от съществени неправилни отчитания, одиторът може да определи, че при дадените обстоятелства комбинираният подход с използване както на тестове на контролите, така и на процедури по същество, представлява ефикасния подход в отговор на оценените рискове. В други случаи, например, в контекста на одит на МСП, където няма много контролни дейности в това МСП, които могат да бъдат идентифицирани от одитора, одиторът може да реши, че е ефикасно да изпълни допълнителни одиторски процедури, които са предимно процедури по същество.

Важно е да се отбележи също така, че МОС признава, че подходящото упражняване на професионална преценка е от съществено значение за правилното провеждане на одита. Професионалната преценка е необходима в частност по отношение на решенията за характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, използвани с оглед удовлетворяване изискванията на МОС и събиране на одиторски доказателства. Макар одиторът на МСП, обаче, да е необходимо да упражнява професионална преценка, това не означава, че одиторът може да реши да не прилага дадено изискване на МОС, освен при изключителни обстоятелства и при условие, че одиторът изпълни алтернативни одиторски процедури, за да постигне целта на това изискване.”

Ключовите моменти в горния откъс могат да бъдат обобщени по следния начин:

- Целите на одита са едни и същи независимо от големината на одита;
- Изискваните конкретни одиторски процедури могат да варират значително в зависимост от големината на предприятието и оценените рискове;
- МОС се фокусират върху въпроси, които одиторът трябва да адресира и обхване, а не върху подробностите на конкретните процедури;
- Разработването на допълнителни одиторски процедури зависи от извършената от одитора оценка на риска;
- Подходящото упражняване на професионална преценка е от съществено значение при приспособяване на процедурите, за да се отговори по целесъобразен начин на оценените рискове; и
- Професионалната преценка не може да бъде използвана за избягване спазването на което и да е изискване на МОС освен в изключителни обстоятелства.

В допълнение, МОС съдържат редица специални параграфи, които разглеждат специфичните за одита на МСП съображения. Настоящият материал предоставя полезни насоки за прилагането на специфичните

изисквания на МОС в контекста на одит на МСП.

Някои предложения за успешното прилагане на МОС при малките ангажименти са включени в следното приложение.

Приложение 4.6-1

1. Отделете време да се запознаете с изяснените МОС и да обучите служителите.

Неразбирането на изискванията може да доведе до:

- Цялата фаза на одита, свързана с оценка на риска, се превръща в „допълнение“ към останалите изпълнявани процедури по същество. Би трябвало именно оценката на риска да направлява избора на одиторски процедури, които да бъдат изпълнени, а не да става въпрос за стандартен списък с процедури, които могат да бъдат прилагани към всяко едно предприятие. Целта на оценяването на риска е усилията на одитора да се фокусират върху областите, в които съществува по-висок риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет за сметка на по-малко рисковите области.
- Превръщането на това, което би трябвало да бъде прост одит в сложен и времеемък проект. Това може да се случи, ако усилията бъдат съсредоточени в попълването на ненужни стандартни одиторски формуляри и контролни списъци, вместо да се използва професионална преценка за оразмеряване на работата в съответствие с големината и сложността на предприятието, предмет на одит и съответните рискове.
- Неизпълнение на изискване (от типа „одиторът следва да“) на МОС.

2. Отделете време да планирате добре, независимо колко малък е ангажимента.

Казано е, че един час, прекаран в планиране може да спести много повече часове при изпълнението. Ефективното планиране на одита често представлява разликата между качествения одит в рамките на бюджета и одита с лошо качество, който надхвърля бюджета. Това не означава задължително провеждане на нарочни срещи на екипа в офиса. При много малките ангажименти планирането може да бъде осъществено посредством кратки обсъждания в началото на ангажимента и в хода на одита.

Ключовите области, които трябва да бъдат обхванати при планирането:

- Насърчавайте служителите да идентифицират области, в които обичайните одиторски процедури изглеждат прекомерни в съотношение към разглеждания риск от неправилни отчитания.
- Отделете време да се уверите, че всеки член на екипа разбира необходимостта и целта на документацията, която се изисква той или тя да попълва. Безброй часове могат да бъдат загубени, ако служителите се опитват да попълват формуляри, които те не разбират.
- Обсъдете потенциалната възможност от измама. Насърчавайте служителите да бъдат скептични и любознателни, като им предоставите правомощия да повдигат въпроси, да излагат наблюдения или да засягат проблеми, неполучили обяснение.
- Обсъдете известните свързани лица и естеството/размера на сделките и операциите.
- Обмислете дали одиторската документация, изготвена в предходни периоди може просто да бъде актуализирана с настъпилите промени, вместо да бъде изготвяна изцяло отново. Документацията, както и оценката на рисковите фактори и уместните вътрешни контроли следва да са достатъчни, за да позволят на одиторите в следващите периоди да повишат разбирането си за предприятието и да фокусират вниманието си върху новите тенденции в отрасъла, ключовите оперативни промени, нови вътрешноприсъщи рискове и преразгледани вътрешни контроли.

3. Оценете контролната среда.

Отделете време за да разберете всеобхватните вътрешни контроли, които са част от контролната среда. Всеобхватните контроли са твърде различни от контролите на сделките и операциите; те адресират и обхващат такива въпроси почтеността и етиката, корпоративното управление, компетентността на наетите лица, нагласите на ръководството по отношение на контрола, предотвратяването на измами, управлението на риска и текущото наблюдение на контрола. Ако „тонът, задаван от ръководството“ не е на ниво, лесно може да се стигне до пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството и дори най-добрите контроли на сделките и операциите спрямо процеси като покупките и продажбите могат да бъдат подкопани.

4. Стремете се към непрестанно усъвършенстване.

Съществува тенденция някои одитори сякаш да следват примера на предходния одитор, което води в резултат до досие, представляващо огледален образ на предходната година. Много по-добър подход е постоянно да се преразглежда и поставя под въпрос извършената през предходните години работа и да се идентифицират промените, които ще направят одита по-ефективен и по-ефикасен.

5. Вътрешен контрол – цел и компоненти

Съдържание на главата	Приложими МОС
Да изложи целта, обхвата и същността на вътрешния контрол върху финансовото отчитане, включително петте компонента, които трябва да бъдат оценени от одитора.	315 (преработен)

Приложение 5.0-1

Цел на предприятието = Изготвяне на финансови отчети, несъдържащи съществени неправилни отчитания



Първата лента в схемата представлява всички фактори за бизнес риск и риск от измама, които биха могли да доведат до това финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания (преди вземане под внимание на вътрешния контрол). Втората лента отразява контролните процедури, разработени и внедрени от ръководството за смекчаване на идентифицираните рискове. Степента, в която втората лента не смекчава изцяло идентифицираните рискове често се нарича остатъчен риск на ръководството.

Параграф	Уместни извадки от МОС
315.4(в)	Вътрешен контрол – процес, проектиран, въведен и поддържан от лицата, натоварени с общо управление, ръководството и останалия персонал с цел предоставяне на разумна степен на сигурност относно постигането на целите на предприятието по отношение на надеждността на финансовото отчитане, ефективността и ефикасността на операциите и дейността и спазването на приложимото законодателство и нормативни разпоредби. Терминът „контроли“ се отнася за всички аспекти на един или повече елементи на вътрешния контрол.
315.12	Одиторът придобива разбиране за вътрешния контрол, който е съответстващ за одита. Въпреки че повечето контроли, свързани с одита, е вероятно да се отнасят до финансовото отчитане, не всички контроли, които са свързани с нея, са съществени за одита. Въпрос на професионална преценка на одитора е дали даден контрол, индивидуално или в комбинация с други, е съществен за одита. (вж.: параграфи А50-А73)
315.13	Когато получава разбиране за контролите, които са съществени за одита, одиторът оценява разработването на тези контроли и определя дали те са въведени, чрез прилагането на процедури в допълнение към проучващите запитвания към персонала на предприятието. (вж.: параграфи А74-А76)

5.1 Общ преглед

Вътрешният контрол се проектира, въвежда и поддържа от лицата, натоварени с общото управление и ръководство на останалия персонал с цел обхващане на идентифицираните бизнес рискове и рискове от измами, които заплашват постигането на заявените цели, като например надеждност на финансовата отчетност.

От одитора се изисква да разбере как предприятието адресира всеки един от петте компонента на вътрешния контрол, доколкото те се отнасят до одита на финансовия отчет. Тези компоненти са описани в настоящата глава и в МОС 315 (преработен) параграфи 4(в), 14-24 и А76-А117. Приложение 1 на МОС 315 (преработен) предоставя допълнителни разяснения относно всеки от тези компоненти.

Това разбиране за вътрешния контрол е необходимо за определяне на риска на контрола. Разбиране трябва да бъде получено, независимо от евентуално решение на одитора да тества такива контроли като част от стратегията за одита.

Забележка: Само вътрешните контроли, които имат отношение към одита трябва да бъдат идентифицирани, документирани и оценени. Имащ отношение към одита контрол е такъв контрол, който адресира риска от неправилно отчитане във финансовия отчет.

5.2 Цели на вътрешния контрол

Вътрешният контрол представлява отговора на ръководството, насочен към смекчаване на идентифициран рисков фактор или постигане на дадена цел на контрола. Съществува пряка връзка между целите на предприятието и вътрешния контрол, който то въвежда, за да гарантира постигането им. След като целите бъдат веднъж установени е възможно да се идентифицират и оценят евентуалните събития (рискове), които биха попречили на постигането на целите. На базата на тази информация ръководството може да разработи подходящи отговори, които включват проектирането на вътрешен контрол.

Целите на вътрешния контрол могат най-общо да бъдат групирани в четири категории:

- Стратегически цели на високо ниво, които подкрепят мисията на предприятието;
- Финансово отчитане (вътрешен контрол върху финансовото отчитане);
- Дейности (оперативни контроли); и
- Спазване изискванията на законите и нормативните разпоредби.

Същественят за одита вътрешен контрол се отнася основно до финансовото отчитане. Той обхваща целите на предприятието за изготвяне на финансови отчети за външно ползване.

Оперативните контроли, като например производствени графици и графици за персонала, контрол върху качеството и спазването на изискванията за здраве и безопасност от страна на служителите обикновено не са съществени за одита, с изключение на случаите, когато:

- Получената информация се използва за разработване на аналитична процедура; или
- Информацията се изисква да бъде оповестена във финансовия отчет.

Например, ако производствената статистика се използва за база на аналитична процедура, контролите върху гарантирането точността на тази информация биха били съществени. Ако нарушаването на изискванията на определени закони или нормативни разпоредби има преки и значими последици за финансовия отчет, контролите за разкриване и докладване на такива нарушения биха били съществени.

Компоненти на вътрешния контрол

Терминът „вътрешен контрол“ в смисъла, в който е използван в МОС 315 (преработен) има по-широко значение от контролните дейности, взети сами по себе си, като например разделяне на задълженията, оторизация и равнение на сметки и др. Вътрешният контрол обхваща пет компонента:

- контролната среда;
- процеса на предприятието за оценка на риска;
- информационната система, включително свързаните с нея бизнес процеси, съществени за финансовото отчитане и комуникация;
- контролните дейности, съществени за одита; и
- текущо наблюдение на вътрешния контрол.

Тези компоненти, по начина, по който се отнасят до целите на финансовото отчитане на предприятието, са илюстрирани по-долу.

Петте компонента на вътрешния контрол

Приложение 5.2-1



Разделянето на вътрешния контрол на тези пет компонента предоставя полезна рамка за одиторите при разбирането на различните аспекти на системата за вътрешен контрол на предприятието. Следва да се отбележи обаче, че:

- начинът, по който системата за вътрешен контрол е проектирана и въведена ще варира в зависимост от големината и сложността на предприятието. По-малките предприятия често използват по-малко формални средства и по-прости процеси за постигане на целите си. Петте компонента на вътрешния контрол може да не са така ясно разграничени; стоящите в тяхната основа цели, обаче, са валидни със същата сила. Така например, собственик-управител може (и при отсъствието на допълнителен персонал, следва) да изпълнява функции, свойствени на няколко от компонентите на вътрешния контрол.
- терминология или обща рамка, различаващи се от тези, използвани в МОС 315 (преработен) могат да бъдат употребявани за описание на различните аспекти на вътрешния контрол и техния ефект върху одита, но при одита трябва да бъдат обхванати и петте компонента.
- основното съображение на одитора е дали и как конкретен контрол предотвратява или разкрива и коригира съществени неправилни отчитания в класовете сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и свързаните с тях твърдения за вярност.

Следва обобщение на петте компонента на вътрешния контрол.

5.3 Контролната среда

Параграф	Уместни извадки от МОС
315.14	<p>Одиторът следва да получи разбиране за контролната среда. Като част от това разбиране, той следва да оцени дали:</p> <p>(а) ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, е създадо и поддържа култура на почтеност и етично поведение; и</p> <p>(б) елементите на контролната среда взети заедно осигуряват подходяща основа за другите компоненти на вътрешния контрол и дали тези други компоненти не са подронени от недостатъците в контролната среда. (вж. параграфи А77--А87)</p>



Контролната среда е основата на ефикасния вътрешен контрол, осигуряваща дисциплина и структуриране на предприятието. Тя задава тона на организацията, оказвайки влияние върху съзнанието и разбиранията на хората, за контрола.

Контролната среда адресира функциите, свързани с общото управление и ръководството. Тя адресира също нагласите, разбиранията и действията на лицата, натоварени с общо управление и ръководство, свързани с вътрешния контрол и неговото значение в рамките на предприятието.

Забележка: Контролите, свързани с контролната среда обикновено са всеобхватни по своя характер. Те нито предотвратяват, нито разкриват и отстраняват пряко съществено неправилно отчитане. Вместо това, те формират важна основа, върху която всички останали контроли ще бъдат изградени.

Приложение 5.3-1 очертава в общи линии различните елементи на контролната среда, които трябва да бъдат разгледани. Отбележете, че значението и редът (приоритетът) на тези елементи неминуемо ще варира при различните предприятия.

Приложение 5.3-1



Контролите, свързани с контролната среда оказват влияние върху оценката на одитора за ефикасността на останалите специфични контролни дейности, които могат да адресират конкретни области, като например сделки по покупките или продажбите. Така например, ако ръководството има отрицателно отношение към контрола по принцип, това би подкопало ефикасността на останалите контроли (като например, продажби и др.), независимо колко добре са разработени те.

Оценката на одитора относно проектирането на контролната среда на предприятието включва елементите, изложени по-долу.

Приложение 5.3-2

Ключови елементи, които да бъдат адресирани	Описание
Комуникация и налагане на почтеност и други етични ценности	Почтеността и етичните ценности са съществени (фундаментални) елементи, които оказват влияние върху ефективността на проектирането, администрирането и текущото наблюдение на останалите контроли.
Стремеж към компетентност	Разглеждането от страна на ръководството на необходимите нива на компетентност при конкретните задачи и начина, по който тези нива се превръщат в необходимите умения и познания.

**Участие на
лицата,
натоварени с
общото
управление**

Участие на лицата, натоварени с общото управление:

- тяхната независимост от ръководството;
- техния опит и статут;
- степента на тяхната ангажираност и информацията, която получават, както и внимателното наблюдение на дейностите; и
- целесъобразността на техните действия, включително степента, в която се повдигат и решават с ръководството трудни въпроси, както и тяхното взаимодействие с вътрешните и външни одитори.

Ключови елементи, които да бъдат адресирани	Описание
Философията и оперативният стил на ръководството	Подходът на ръководството при поемане и управление на бизнес рискове, нагласите и действията на ръководството спрямо финансовото отчитане, обработката на информацията, счетоводните функции и персонала.
Организационната структура	Рамката, в която дейностите на предприятието за постигане на неговите цели се планират, изпълняват, контролират и подлагат на преглед.
Възлагане на правомощия и отговорности	Как се възлагат правомощията и отговорностите за оперативните действия и как се установяват взаимоотношенията на докладване и йерархията на оторизация.
Политика и практики в областта на човешките ресурси	Дейности по подбор и назначаване на персонала, първоначално въвеждане, обучение, оценяване, съветване, издигане, възнаграждаване и корективни мерки.

Очертаните по-горе контроли са всеобхватни за цялото предприятие и често са по-субективни за оценяване, отколкото традиционните дейности по контрола (като например разделяне на отговорностите). Ето защо, одиторът упражнява професионална преценка при това оценяване.

Силните страни на контролната среда биха могли в някои ситуации да компенсират или дори да заменят слабите контроли на сделките и операциите. Слабостите на контролната среда, обаче, биха могли да подкопаят или дори да елиминират доброто проектиране на останалите компоненти на вътрешния контрол. Така например, ако не съществува култура на честност и етично поведение, одиторът ще трябва да обмисли внимателно какви видове (допълнителни) одиторски процедури биха били ефективни за установяване на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет. В някои случаи, одиторът може да достигне до заключение, че вътрешният контрол е разрушен до такава степен, че единствената възможност е да се оттегли от ангажимента.

Контролната среда при по-малките предприятия

Контролната среда при малките предприятия се различава от тази при по-големите предприятия, но е също толкова важна. Това е особено вярно, когато предприятието не разполага със служители или ресурси да въведе и изпълнява традиционните контролни дейности, като например разделяне на отговорностите.

При по-малките предприятия активното участие на компетентния собственик-управител (силна страна на контролната среда) може в значителна степен да намали необходимостта от други контролни дейности, като например разделяне на задълженията. Следователно, силните страни на контролната среда могат да служат за непряко предотвратяване или разкриване и коригиране на определени видове неправилни отчитания. Така например, когато собственикът-управител преглежда и одобрява отделни сделки и операции, преди те да бъдат завършени, това може да служи за предотвратяване или разкриване и коригиране на определени конкретни грешки или измама. Тази силна страна на

контролната среда, обаче, не смекчава други рискове, като например пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството.

При малките предприятия обичайно има по-малко документация, която е налице в подкрепа на контролите, свързани с контролната среда. Ето защо, нагласите, разбиранията и действията на ръководството (като собствениците-управители) често пъти формират основата за оценяване проектирането и въвеждането на контрола. Така например, при по-големите предприятия е вероятно на служителите да бъде осигурен кодекс на поведение, който очертава приемливото поведение и последствията при нарушаване на кодекса или правилата. По-малките предприятия могат да комуникират сходни ценности и приемливо поведение чрез устни комуникации и чрез примера на ръководството.

Когато отсъства помощна документация по отношение на конкретен контрол, одиторът изготвя меморандум за досието. Например, когато разглежда дали е налице комуникация и налагане на почтеност и етични ценности, одиторът би могъл:

- да идентифицира ценностите, приемливото поведение и действията по налагане, предприемани от предприятието посредством обсъждане с ръководството. След това одиторът оценява дали те са достатъчни, за да бъде обхванато проектирането на контрола.
- да попита един или двама служители как те виждат ценностите, приемливото поведение и действията по налагането им, предприемани от предприятието. Тези интервюта адресират въпроса дали ценностите и приемливото поведение са комуникирани и наложени от ръководството. Така ще бъде обхванато също въвеждането и прилагането на контрола.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Малките предприятия често не са склонни да документират вътрешните контроли, които функционират неформално. В много случаи, обаче, може да е от полза за ръководството да се отдели време и да се документират някои от по-важните политики и процедури. Подобни политики и процедури биха могли да се предоставят на постъпващите в предприятието служители, като може да бъде спестено и време при одита, избягвайки необходимостта във всеки период да се правят проучващи запитвания. В цитирания по-горе пример дори най-малкото предприятие може да подготви просто изложение на ценностите и приемливото поведение, което би могло да се предоставя на служителите и което би могло да бъде използвано за справка при възникването на даден проблем.

Някои от ключовите области, които трябва да бъдат разгледани при оценяване на контролната среда при по-малките предприятия, са очертани в поместеното по-долу приложение.

Приложение 5.3-3

Елемент на контрола	Ключовият въпрос	Възможни контроли
Комуникация и налагане на почтеност и етични ценности	Кои действия на ръководството служат за елиминиране или смекчаване на стимулите или изкушенията, които биха могли да подтикнат персонала да се ангажира с нечестни, незаконни или неетични действия?	<ul style="list-style-type: none"> • Ръководството непрестанно демонстрира, с думи и дела, ангажираност с високи етични стандарти. • Ръководството отстранява или намалява стимулите или изкушенията, които биха могли да накарат персонала да се ангажира с нечестни или неетични действия. • Налице е кодекс на поведение или равносилен документ, който излага очакваните стандарти на етично и морално поведение. • Наетите лица ясно разбират кое поведение е приемливо и кое не и знаят какво да правят, когато се сблъскат с неправомерно поведение. • Когато е необходимо, се предприемат действия по принудително налагане.
Стремеж към компетентност	Персоналът притежава ли познанията и уменията, необходими за изпълнение на възложените им задачи?	<ul style="list-style-type: none"> • Ръководството предприема необходимите стъпки да гарантира, че персоналът разполага с необходимите познания и умения, изисквани за съответните позиции. • Налице са длъжностни характеристики и те ефикасно се използват. • Ръководството осигурява на персонала достъп до програми за обучение по уместни теми. • Първоначално и продължаващо напасване на уменията на служителите и изискванията на длъжностните характеристики.

Елемент на контрола	Ключовият въпрос	Възможни контроли
<p>Участие на лицата, натоварени с общото управление (ЛНОУ) <i>(различни от случаите, при които ръководството и ЛНОУ съвпадат)</i></p>	<p>Доколко ефикасно е общото управление (ако има такова), което се осъществява върху дейността на предприятието?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Мнозинството от ЛНОУ са независими от ръководството. • ЛНОУ притежават подходящия опит, статут и финансови експертни знания и умения. • Съществените въпроси и финансовите резултати своевременно се комуникират с ЛНОУ. • ЛНОУ осигурява ефикасен надзор върху дейността на ръководството. Това включва повдигане на трудни въпроси и търсене на отговори. • ЛНОУ заседават редовно и протоколите от заседанията своевременно се пускат в обръщение.
<p>Философията и оперативният стил на ръководството</p>	<p>Какви са нагласите и действията на ръководството спрямо финансовото отчитане?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ръководството демонстрира положителни нагласи и действия по отношение на: <ul style="list-style-type: none"> – надежден вътрешен контрол върху финансовото отчитане (включително пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството и други измами), – целесъобразен избор/прилагане на счетоводна политика, – контроли върху обработката на информация, и – отношението към счетоводния персонал. • Ръководството е установило процедури за предотвратяване на неоторизирания достъп или унищожаване на активите, документите и записванията. • Ръководството анализира бизнес рисковете и предприема подходящи действия.

<p>Организационна структура</p>	<p>Установена ли е уместна организационна структура?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Организационната структура е подходяща с оглед улесняване постигането на целите, оперативните функции и регулаторните изисквания пред предприятието. • Ръководството ясно разбира отговорността си и правомощията си по отношение на стопанските дейности и притежава необходимите експертни знания и умения и ниво на познания, за да изпълнява по подходящ начин функциите си. • Структурата на предприятието улеснява потока на надеждна и своевременно информация към съответните лица за планиране и контролиране на дейностите. • Несъвместимите задължения са разделени в максимално възможната степен.
<p>Възлагане на правомощия и отговорности</p>	<p>Дали ключовите области на оправомощаване и отговорност са възложени по целесъобразен начин?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Налице са политика и процедури за оторизация и одобрение на сделките и операциите. • Съществуват целесъобразни линии на докладване и отговорност (подходящи от гледна точка на големината на предприятието и естеството на неговата дейност). • Длъжностните характеристики включват отговорности, свързани с контрола.

Елемент на контрола	Ключовият въпрос	Възможни контроли
<p>Политики и практики в областта на човешките ресурси</p>	<p>Какви стандарти са въведени, за да се гарантира:</p> <p>подбор и назначаване на лицата, заслужаващи най-голямо доверие? че е осигурено обучение, което да гарантира, че лицата са в състояние да изпълняват задачите си?</p> <p>издиганията в служебната йерархия се обуславят от оценката на резултатите от работата?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Ръководството установява/налага стандарти за наемане на работа на най-квалифицираните лица. • Практиките, свързани с подбор и назначаване на персонала включват интервюта при наемане на работа, проверка на предходния опит и образование и комуникиране на ценностите, очакваното поведение и оперативния стил на ръководството. • Резултатите от изпълнение на служебните задачи периодично се оценяват, като резултатите се подлагат на преглед с всяко наето лице и се предприемат целесъобразните действия • Политиката в областта на обучението разглежда и обхваща перспективните функции и отговорности, очакваните нива на изпълнение и еволюиращите потребности.

5.4 Оценка на риска

Параграф	Уместни извадки от МОС
315.15	<p>Одиторът следва да получи разбиране за това дали в предприятието съществува процес за:</p> <p>(а) идентифициране на бизнес рисковете, имащи отношение към целите на финансовото отчитане;</p> <p>(б) оценка на значимостта на рисковете;</p> <p>(в) оценка на вероятността от тяхното възникване; и</p> <p>(г) вземане на решения относно действия за адресиране на тези рискове. (вж. параграф А88)</p>
315.16	<p>Ако предприятието е установило такъв процес (наричан по-долу "процес на предприятието за оценка на риска"), одиторът следва да получи разбиране за този процес и за резултатите от него. Ако одиторът идентифицира рискове от съществени неправилни отчитания, които ръководството не е успяло да идентифицира, той следва да оцени дали това е бил риск от тип, който одиторът би очаквал да бъде идентифициран от процеса на предприятието за оценка на риска. Ако съществува такъв риск, одиторът следва да получи разбиране защо процесът не е успял да го идентифицира и да оцени дали процесът е подходящ при конкретните обстоятелства или е налице съществен недостатък във вътрешния контрол по отношение на процеса на предприятието за оценка на риска.</p>

315.17	<p>Ако предприятието не е установило такъв процес или прилага “несистематичен” процес, одиторът следва да обсъди с ръководството дали са идентифицирани бизнес рисковете, имащи отношение към финансовото отчитане и по какъв начин те са адресирани. Одиторът следва да оцени дали липсата на документиран процес за оценка на риска е уместна при конкретните обстоятелства или да определи дали тя представлява съществен недостатък в системата за вътрешен контрол. (вж. параграф А89)</p>
--------	---



Оценката на риска е вторият от петте елемента на вътрешния контрол. Ефикасният процес по оценяване на риска, внедрен и поддържан от ръководството, ще предостави важна информация, необходима за определяне кои бизнес рискове/рискове от измама следва да бъдат управлявани, така че да могат да бъдат предприемани подходящи действия. Ръководството може да инициира планове или програми или да внедри политики и процедури за адресиране на конкретни рискове. Или, ръководството може да реши да поеме даден риск поради съображения, свързани с разходите или от други съображения.

Ако процесът на оценка на риска на предприятието е подходящ за конкретните обстоятелства, той ще помогне на одитора при идентифициране на риска от съществени неправилни отчитания. Процесът на оценка на риска обикновено разглежда въпроси като:

- промени в оперативната среда;
- нов старши персонал;
- нови или обновени информационни системи;
- бърз растеж;
- нова технология;
- нови бизнес модели, продукти или дейности;
- корпоративно реструктуриране (включително излизане от инвестиции или придобивания);
- разширяване на чуждестранна дейност; и
- нови счетоводни стандарти или указания.

При по-малките предприятия, при които е малко вероятно да е налице формален процес на оценка на риска, одиторът обсъжда с ръководството начина, по който се идентифицират бизнес рисковете и как те биват разглеждани.

Въпросите, които одиторът следва да разгледа включват начина, по който ръководството:

- идентифицира рисковете, съществени за финансовото отчитане;
- оценява приблизително важността на рисковете;
- оценява вероятността от тяхното възникване; и
- взема решения относно действията за тяхното управление.

От одитора се изисква също така да оцени дали липсата на документиран процес по оценяване на риска е целесъобразна при дадените обстоятелства или да определи, че това представлява съществен недостатък на вътрешния контрол.

Ако одиторът идентифицира рискове от съществени неправилни отчитания, които ръководството не е идентифицирало, той/тя следва да обмисли:

- защо процесите на ръководството се претърпели неуспех?

- процесите подходящи ли са при конкретните обстоятелства?

Ако в процеса на оценка на риска на предприятието съществува сериозен недостатък (или изобщо няма такъв процес), това се съобщава на ръководството и на лицата, натоварени с общото управление.

Условия и събития, които могат да са индикация за рискове от съществени неправилни отчитания

Приложение 2 на МОС 315 (преработен) съдържа полезен списък с възможни условия и събития, които може да са индикация за наличието на рискове от съществени неправилни отчитания.

5.5 Информационни системи и комуникации

Параграф	Уместни извадки от МОС
315.18	<p>Одиторът следва да получи разбиране за информационната система, включително свързаните с нея бизнес процеси, имаща отношение към финансовото отчитане, включително следните области (Вж. параграфи А90-А92 и А95-А96)</p> <p>(а) Класовете сделки и операции в дейността на предприятието, които са съществени за финансовия отчет;</p> <p>(б) Процедурите, както в рамките на информационните технологии (ИТ), така и в неавтоматизираните системи, чрез които тези сделки и операции се инициират, отразяват, обработват, коригират при необходимост, отразяват в главната книга и отчитат във финансовия отчет;</p> <p>(в) Свързаните с информационната система счетоводни регистри, поддържаща информация и специфични сметки във финансовия отчет, които се използват за инициране, отразяване, обработка и отчитане на сделките и операциите; това включва и корекция на неточна информация и начина, по който информацията се отразява в главната книга. Регистрите могат да бъдат както в неавтоматизиран, така и в електронен формат;</p> <p>(г) По какъв начин информационната система обхваща събитията и условията, различни от сделки и операции, които са съществени за финансовия отчет;</p> <p>(д) Процесът на финансово отчитане, който се използва за изготвянето на финансовия отчет на предприятието, включително съществени приблизителни счетоводни оценки и оповестявания; и</p> <p>(е) Контролите, свързани със записите в счетоводните регистри, включително нестандартни счетоводни записи, използвани за отразяване на еднократни, необичайни сделки и операции или корекции. (Вж. параграфи А93-А94)</p> <p>Това разбиране на информационната система, имаща отношение към финансовото отчитане, следва да включва уместните аспекти на тази система, отнасящи се до информацията, оповестена във финансовия отчет, която е получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги.</p>
315.19	<p>Одиторът следва да получи разбиране за това как предприятието комуникира ролята и отговорностите за финансовото отчитане и съществените въпроси, свързани с нея, включително: (вж. параграфи А97-А98)</p> <p>(а) комуникациите между ръководството и лицата, натоварени с общо управление; и</p> <p>(б) външни комуникации, като например такива с регулаторни органи.</p>



Ръководството (и лицата, натоварени с общото управление) изискват уместна информация, за да:

- управляват предприятието (дейности като планиране, изготвяне на бюджети, текущо наблюдение на резултатите от дейността, разпределение на ресурсите, ценообразуване и изготвяне на финансови отчети за целите на отчитането);
- постигат целите; и
- идентифицират, оценяват и отговарят на рисковите фактори.

Това изисква уместната информация да бъде идентифицирана, уловена и съобщена/разпространена своевременно до персонала (на всички нива на предприятието) който се нуждае от нея за вземането на решения.

Информационната система се състои от инфраструктура (физически и хардуерни компоненти), софтуер, хора, процедури и данни. Много информационни системи използват в голяма степен информационни технологии (ИТ). Те идентифицират, уловят, обработват и разпределят информация, подпомагаща постигането на целите на финансовото отчитане (включително оповестяванията) и вътрешния контрол.

Информационната система, съответстваща на целите на финансовото отчитане, включва бизнес процесите и счетоводната система на предприятието, както са изложени по-долу.

Приложение 5.5-1

Бизнес процеси <i>(Продажби, покупки, заплати и др.)</i>	Бизнес процесите са структурирани набори от дейности, проектирани да дават определен резултат. Те водят до отразяване, обработване и отчитане на сделките и операциите от информационната система.
Счетоводни системи	Те включват счетоводен софтуер, електронни таблици, уместна информация от други източници, както и политиките и процедурите, използвани за изготвяне на периодични финансови доклади и финансовия отчет, включително оповестяванията в края на периода.
Други източници на информация	Изготвянето на някои суми и оповестявания във финансовия отчет може да изисква използване на информация, която е получена от данни във или извън главната и спомагателните счетоводни книги.

Източници на информация

Финансовият отчет и оповестяванията може да съдържат информация, която не е генерирана от системата на главната книга на предприятието. Често тази информация се получава от данни извън главната и спомагателните счетоводни книги и може да включва например:

Приложение 5.5-2

Естество на информацията	Примери
Договорни споразумения	Информация, получена от лизингови договори може да бъде оповестена във финансовия отчет, например, опции за подновяване или бъдещи лизингови плащания
Неспазване на изискванията	Информация, която идентифицира действително или подозирано неспазване на изискванията на приложими закони или нормативни разпоредби
Информация за справедливи стойности	Информация, която може да е изготвена от експерти на ръководството и оповестена във финансовия отчет
Оценки на риска	Оповестена във финансовия отчет информация, изготвена от системата за управление на риска на предприятието. Например, рамката за финансово отчитане може да изисква оповестяване на определени въпроси, свързани със системата за управление на риска на предприятието
Предположения и данни, използвани за изготвяне на приблизителни оценки	<p>Информация, получена от модели или от други изчисления, използвана за разработване на приблизителни оценки, признати или оповестени във финансовия отчет. Това включва информация, отнасяща се до стоящите в основата данни и предположения, използвани в тези модели, като например:</p> <ul style="list-style-type: none"> • вътрешно разработени предположения, които може да засегнат полезния живот на актива; или • данни, например, лихвени проценти, които се влияят от фактори, намиращи се извън контрола на предприятието.
Анализ на чувствителността	Информация, оповестена във финансовия отчет, относно анализа на чувствителността, получена от финансови модели, която би могла да бъде използвана, за да се демонстрира, че ръководството е разгледало алтернативни предположения
Данъчни декларации и сходни документи	Информация, призната или оповестена във финансовия отчет, която е била получена от данъчните декларации и други документи или регистри на предприятието.

Информация относно предположението за действащо предприятие

Информация, която е била получена от анализи, изготвени, за да подкрепят оценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Например, оповестявания, ако има такива, отнасящи се до събития или условия, които са били идентифицирани, че биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

Степента на разбиране, изисквана по отношение на информационната система, свързана с финансовото отчитане, е въпрос на професионална преценка на одитора. Факторите, които да бъдат взети под внимание, включват:

- използваните източници на информация, както вътрешни, така и външни;
- надеждността на финансовите доклади, използвани за вземане на решения;
- стоящите в основата счетоводни записи и първичната информация;
- как информационната система улавя събития и условия, различни от сделките и операциите, които са съществени за финансовия отчет;
- процеса на финансово отчитане, включително изготвяне на приблизителни оценки, контрола върху счетоводните записи и контрола върху използването на електронни таблици; и
- комуникациите между ръководството и лицата, натоварени с общо управление и външни страни, като например, банки и регулаторни органи.

Информационната система съдържа процедури, политики и регистри (неавтоматизирани и автоматизирани), разработени с цел адресиране и разглеждане на изложените по-долу въпроси.

Приложение 5.5-3

Изходни данни

Сделки, събития и условия

Бизнес процеси

Инициране, документиране, обработка и отчитане на сделки (включително събития/условия) и поддържане на отчетност (съхранение, класифициране, оценяване и др.) за съответните активи, пасиви и собствен капитал

Разрешаване проблемите с неправилна обработка на сделки

Обработка и отчитане на случаи на пренебрегване и заобикаляне на контролите

Счетоводни системи

Прехвърляне на информация от системите за обработка на сделките към главната книга

Улавяне на информация за уместни събития/условия, различни от сделки (амортизация на активи, оценяване на материални запаси, вземания и т.н.)

Натрупване, отразяване, обработване, обобщаване и подходящо отчитане на друга информация, която се изисква да бъде оповестена във финансовия отчет

Използване на стандартни и други счетоводни записи за отразяване на сделки, , приблизителни оценки и корекции

Друга информация

Информация, изисквана за области на финансовия отчет и оповестявания, получена от данни извън главната и спомагателните счетоводни книги. Това включва:

- данъчни декларации, отраслови доклади, данни за лихвени проценти и т.н.

- стоящи в основата данни и предположения, използвани при разработване на приблизителни оценки, анализ на чувствителността и оценки за действащо предприятие

- информация за справедливи стойности, изготвена вътрешно или от експерти на ръководството

Резултати

Финансов отчет (включително оповестявания)

При по-големите компании информационните системи могат да бъдат сложни, автоматизирани и интегрирани във висока степен. По-малките компании често разчитат на неавтоматизирани или самостоятелни приложения на информационните технологии.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Много от стандартните пакети със счетоводен софтуер (дори по-малките) съдържат разнообразни вградени контроли на приложенията, които биха могли да бъдат използвани за усъвършенстване на контрола върху финансовото отчитане. Тези контроли включват автоматизирани равнения, докладване на изключенията за преглед от ръководството и гарантиране на обща последователност във финансовото отчитане.

При получаване на разбиране за информационната система (включително бизнес процесите), одиторът разглежда (в допълнение към горното приложение):

- бизнес процесите; и

- уместните аспекти на системите, свързани с информацията, включена във финансовия отчет, включително оповестяванията. Тази информация може да бъде получена от данни във или извън главната и спомагателните счетоводни книги (аналитични счетоводни сметки).

Степента на необходимото разбиране е въпрос на професионална преценка на одитора. Въпросите, които да бъдат взети под внимание, включват:

- контролните дейности, които се отнасят до информацията, включена във финансовия отчет, включително оповестяванията. От одитора обаче не се изисква да разбере всички контролни дейности, а само тези, които имат отношение към финансовото отчитане.
- степента на активно участие на ръководството във финансовото отчитане. Малките предприятия може да не се нуждаят от подробни описания на счетоводните процедури, сложни счетоводни регистри или писмени политики.
- обемът на информацията, необходима за одита и оповестяванията във финансовия отчет, която ръководството е получило извън главната и спомагателните счетоводни книги (аналитични счетоводни сметки) на предприятието.

Обхватът на необходимото разбиране ще включва въпросите, изложени в общи линии в таблицата по-долу.

Приложение 5.5-4

Идентифицирайте	Разгледайте
<p>Използваните източници на информация</p>	<p>Кои класове сделки и операции са съществени за финансовите отчети? Как сделките и оповестяванията възникват в рамките на бизнес процесите на предприятието? Какви счетоводни регистри съществуват (електронни или неавтоматизирани)?</p> <p>Как счетоводната система, имаща отношение към финансовото отчитане, улавя събитията и условията (различни от класовете сделки и операции) които са съществени за финансовия отчет? Това е особено важно, когато информацията, включена във финансовия отчет, е получена извън главната и спомагателните счетоводни книги.</p>
<p>Как информацията бива улавяна и обработвана</p>	<p>Какви финансово-отчетни процеси се използват за:</p> <ul style="list-style-type: none"> • инициране, документиране, обработване и докладване на сделките и операциите и нестандартните сделки и операции (като например сделки със свързани лица и др.); и • изготвяне на финансовия отчет, включително съществените счетоводни приблизителни оценки и оповестявания? <p>Какви процедури адресират и обхващат:</p> <ul style="list-style-type: none"> • рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с неправомерното пренебрегване и заобикаляне на контролите, включително използването на стандарти и нестандартни счетоводни записи; • заобикаляне или временно отстраняване на автоматизираните контроли; и • идентифициране на изключенията и докладване на действията, които са били предприети за коригирането им?

Как се използва изготвената информация

Как предприятието комуникира финансово-отчетните функции, отговорности и съществените въпроси, свързани с финансовото отчитане?

Какви доклади се изготвят регулярно от информационната система и как те биват използвани, за да се управлява предприятието?

Каква информация се предоставя от ръководството на лицата, натоварени с общото управление (ако се различава от ръководството) и на външни лица, като например финансови институции и регулаторни органи?

Комуникация

Комуникацията представлява ключов компонент на успешните информационни системи. Следователно, ако информацията ще бъде използвана в процеса на взимане на решения и за улесняване функционирането на вътрешния контрол, тя трябва да бъде комуникирана своевременно (както вътрешно, така и външно) до съответните лица.

Ефикасната **вътрешна комуникация** помага на персонала на предприятието ясно да разбере целите на вътрешния контрол, използваните бизнес процеси и отделните функции и отговорности. Тя им помага също така да разберат степента, в която техните действия са свързани с работата на останалите и начините за докладване на изключенията до подходящото по-високо ниво в рамките на предприятието.

Средствата за комуникиране могат да бъдат неформални (вербални) или формални (т.е. документиращи в наръчници за политиката и финансовото отчитане).

Вътрешната комуникация между висшето ръководство и служителите често е по-лесно и по-малко формално при малките компании поради по-малкото на брой нива и по-малкия персонал и присъствието в по-голяма степен на висшето ръководство.

Ефикасната **външна комуникация** гарантира, че въпросите, засягащи постигането на целите на финансовото отчитане се комуникират със съответните външни лица, като например ключови заинтересовани страни, финансови институции, регулаторни органи и правителствени агенции.

Отсъствие на документация за ИТ системите

Малките предприятия могат да имат по-малко сложни и в по-малка степен документиращи информационни и комуникационни системи. Ако ръководството не разполага с подробни описания на счетоводните процедури, сложни счетоводни регистри или писмена политика, разбирането, необходимо на одитора, се получава по-скоро чрез проучващи запитвания и наблюдения, отколкото чрез преглед на документацията.

5.6 Контролни дейности

Параграф	Уместни извадки от МОС
315.20	Одиторът следва да получи разбиране за контролните дейности, имащи отношение към одита, като това са онези дейности, които одиторът прецени, че е необходимо да разбере, за да оцени рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и да разработи допълнителни одиторски процедури в отговор на оценените рискове. Одитът не изисква разбиране на всички контролни дейности, свързани с всеки съществен клас сделки и операции, салда по сметки и оповестявания във финансовия отчет или с всяко твърдение за вярност, имащо отношение към тях. (вж. параграфи А99–А106)

315.21

При разбирането на контролните дейности на предприятието, одиторът следва да получи разбиране за това по какъв начин предприятието е отговорило на рисковете, възникващи от използване на ИТ. (вж. параграфи А107–А109)

Контролни дейности

Контролните дейности представляват политиката и процедурите, които помагат да се гарантира, че указанията на ръководството се изпълняват. Примерите включват контроли, гарантиращи, че стоките не се експедира при риск от неплащане или че се извършват само одобрени покупки. Тези контроли адресират и разглеждат рискове, които, ако не бъдат смекчени, биха застрашили постигането на целите на предприятието.

Контролните дейности (независимо дали във или извън главната и спомагателните счетоводни книги) са проектирани с цел смекчаване на рисковете, възникващи при ежедневните операции, като например обработка на сделките (бизнес процеси като продажби, покупки и ведомости за заплати) и съхранение на активите.

Контролните дейности, имащи отношение към одита, може да включват също така и контроли, установени от ръководството, които адресират изготвянето на оповестяванията в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане—това ще бъде в допълнение към контролите, които адресират рисковете, свързани със салда по сметки и сделки.

Бизнес процесите са структурирани набори от действия, предназначени да доведат до конкретен резултат. Контролите на бизнес процесите могат най-общо да бъдат класифицирани като превантивни разкриващи и коригиращи, или компенсирани/ насочващи, както е изложено схематично в приложението по-долу.

Приложение 5.6-1

Класификация на контролите	Описание
Превантивни контроли	Избягват грешки или нередности.
Разкриващи контроли	Идентифицират грешки или нередности след като те са възникнали, така че да могат да бъдат предприети корективни действия.
Компенсирани контроли	Предоставят известна степен на сигурност, когато ограничените ресурси може да не дават възможност за други, по-директни контроли.
Насочващи контроли (например, политики)	Направляват действията в посока на желаните цели.

Естеството на контролите на бизнес процесите варира в зависимост от съответните рискове и конкретното приложение. Типичните контроли на ниво бизнес процес включват въпросите, изложени по-долу.

Приложение 5.6-2

Контроли	Описание	Примери
Разделяне на отговорности	Тези контроли могат да намалят възможностите дадено лице да е в състояние както да извърши, така и да прикрие грешки или измама.	Служителят, отговарящ за осчетоводяване на разчетите за вземания няма достъп до отчитането на входящите плащания.
Контроли на оторизацията	Тези контроли определят кой разполага с правомощия да одобрява различни рутинни и нерутинни сделки и събития.	Възлагане на отговорност да се разрешава: <ul style="list-style-type: none"> • наемането на нови служители; • инвестирането; • поръчването на стоки и услуги; и • предоставяне на кредит на клиент.
Равнение на сметки	Това включва своевременното изготвяне и преглед на равнението на сметки и предприемането на всички необходими корективни действия.	Равнение на банкови сметки, сделки за продажби, вътрешнофирмени салда, временни сметки и т.н.
Контроли на ИТ приложенията	Тези контроли са програмирани в ИТ приложенията, като тези за продажбите и покупките. Те включват напълно автоматизирани и частично автоматизирани контроли.	Проверка на аритметичната точност на регистри, ценообразуване по фактури, редакционни проверки на входяща информация, проверки на числова последователност и изготвяне на отчети за изключенията за преглед от мениджъра.
Прегледи на действителните резултати	Тези контроли включват редовните прегледи и анализи на действителните резултати в съпоставка с бюджети, прогнози и резултати от предходни периоди. Това предполага също така съпоставяне на различни набори от данни (оперативни или финансови) и сравняване на вътрешни данни с външни източници на информация. Неочакваните несъответствия и различия се разследват и се предприемат корективни действия.	Анализ на оперативните резултати, сравняване на действителните резултати с бюджета, както и разследване на несъответствията и различията.

Физически контроли	Тези контроли се отнасят до физическата сигурност на активите и разрешения достъп до помещенията, счетоводните регистри, компютърните програми и файловете с данни на предприятието.	Такива контроли се състоят от сигурност на активите (заклучващи устройства на вратите и ограничен достъп до материалните запаси/регистрите) и сравняване на резултатите от периодичните инвентаризации на парични средства, ценни книжа и материални запаси със счетоводната документация.
---------------------------	--	--

Малки предприятия

Контролните дейности са предназначени директно да предотвратяват настъпването на съществено неправилно отчитане или да разкриват и коригират неправилно отчитане след като то е възникнало. При по-малките предприятия концепциите, стоящи в основата на контролните дейности вероятно ще бъдат сходни с тези при по-големите предприятия, но тяхната същественост за одитора може да варира в значителна степен. Да разгледаме следното.

Приложение 5.6-3

Контролни дейности в по-малките предприятия	Коментари
Неформална и ограничена документация	Много контроли може да функционират неформално и да не са добре документирани. Така например, предоставяне на кредит на клиент може да разчита в по-голяма степен на преценката и информацията на мениджъра, отколкото на предварително установен кредитен лимит.
Ограничен обхват	Контролните дейности (в степента, в която съществуват) вероятно ще са свързани с основните цикли на сделките и операциите, като приходи, покупки и разходи по наетите лица.
Рисковете могат да бъдат смекчени от контролната среда (Виж том 1, глава 5.3)	<p>Определени видове контролни дейности може да не са приложими поради контролите, прилагани от висшето ръководство. Така например, одобрението от страна на ръководството на значимите сделки и операции може да осигури силен контрол върху важните салда по сметки и сделки, намалявайки или отстранявайки необходимостта от по-детайлизирани контролни дейности. Някои неправилни отчитания, свързани със сделки и операции (обикновено адресирани и обхващани от контролните дейности при по-големите предприятия) биха могли да бъдат смекчени чрез:</p> <ul style="list-style-type: none"> • корпоративна култура, акцентираща върху важното значение на контрола; • наемането на работа на служители с висока компетентност; • текущо наблюдение на приходите и разходите спрямо установен бюджет; • изискване одобрение от страна на висшето ръководство на всички основни сделки и операции; • текущо наблюдение на ключовите показатели за изпълнение; и • възлагане на отговорности на служителите, така че да се максимизира разделянето на отговорностите.
Оповестявания във финансовия отчет	От одиторите се изисква да разберат вътрешния контрол на ръководството, доколкото той се отнася до оповестяванията във финансовия отчет. Оповестяванията в по-малките предприятия може да съдържат по-малко детайли и да не са толкова сложни (например, някои рамки за финансово отчитане позволяват на по-малките предприятия да предоставят по-малко оповестявания в техните финансови отчети).

Контролните дейности, имащи отношение към одита, потенциално биха намалили рисковете, като:

- **Съществени рискове**
Идентифицирани и оценени рискове от съществени неправилни отчитания, които по преценка на одитора изискват специално разглеждане. (Вижте том 2, глава 10.)
- **Рисковете, които не могат лесно да бъдат адресирани и обхванати от процедурите по същество**

Това са идентифицираните и оценени рискове от съществени неправилни отчитания, по отношение на които процедурите по същество, взети самостоятелно, не биха осигурили достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Преценката на одитора относно това дали дадена контролна дейност има отношение към одита се влияе от:

- информацията за наличието/отсъствието на контролни дейности, идентифицирани в други компоненти на вътрешния контрол. Ако конкретен риск вече е бил адекватно адресиран и разгледан (например от контролната среда, информационната система и т.н.) не е необходимо да се идентифицират никакви допълнителни контроли, които биха могли да съществуват.
- наличието на множество контролни дейности, които постигат една и съща цел. Не е необходимо да се получава разбиране за всяка от контролните дейности, отнасящи се до такава цел.
- повишаване ефективността на одита, която ще бъде постигната чрез тестване на оперативната ефективност на определени ключови контроли. Такъв може да е случаят, когато:
 - получаването на одиторски доказателства посредством тест на оперативната ефективност на контролите може да е по-ефективно от гледна точка на разходи, отколкото изпълнението на процедури по същество. Тестовите на контролите обикновено водят до извадки с по-малък размер отколкото тестовите по същество. Ако контролите са автоматизирани извадка от само една единица (допускайки общи ИТ контроли на добро ниво) може да е всичко, което се изисква. Освен това, ако контролната система и ангажираният персонал не са се променили в сравнение с предходните години, би могло да е възможно (при определени условия) тестът на оперативната ефективност на контролите да се ограничи до веднъж на всеки три години. (Виж том 2, глава 17.)
 - Процедурите по същество, взети самостоятелно, не биха осигурили достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност. Така например, твърдението на пълнота на приходите от продажби може да е трудно (а понякога и невъзможно) да бъде адресирано единствено чрез процедура по същество. При тези ситуации, може да си струва да се идентифицират евентуални вътрешни контроли, които адресират въпросния риск и твърдението за вярност. Ако се очаква вътрешните контроли да работят ефикасно, необходимите одиторски доказателства биха могли да бъдат получени чрез тест на оперативната ефективност на тези контроли.

5.7 Разбиране на ИТ рисковете и контролите

Днес повечето предприятия използват информационни технологии (ИТ), за да управляват, контролират и докладват за поне част от своята дейност. ИТ операциите често са управлявани от централен помощен екип, който гарантира, че ежедневните потребители (служителите) разполагат с подходящ достъп до хардуера, софтуера и приложенията, необходими, за да изпълняват своите отговорности. При по-малките предприятия ИТ управлението може да е отговорност на едно лице или дори да заема част от работното време на едно лице или да бъде изнесено извън фирмата.

Независимо от големината на предприятието, съществуват редица рискови фактори, отнасящи се до ИТ управлението и приложенията, които, ако не бъдат смекчени, биха могли да доведат до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет.

Съществуват два вида ИТ контроли, които е необходимо да работят в синхрон, така че да гарантират

пълно и точно обработване на информацията:

- **Общи ИТ контроли**

Тези контроли функционират при всички приложения и обикновено се състоят от съчетание на автоматизирани контроли (вградени в компютърните програми) и неавтоматизирани контроли (като ИТ бюджет и договори с доставчиците на услуги); и

- **Контроли на ИТ приложенията**

Тези контроли са автоматизирани контроли, които се отнасят конкретно към приложенията (като например обработка на продажбите или ведомостите за заплати).

Съществува също и трети вид контрол, който съдържа неавтоматизиран и ИТ елемент. Тези контроли могат да бъдат наречени ИТ зависими контроли. Контролът се извършва неавтоматизирано, но неговата ефикасност разчита на информация, изготвена чрез ИТ приложение. Например, финансовият мениджър може да направи преглед на месечния/тримесечния финансов отчет (генериран от счетоводната система) и да разследва несъответствията и различията.

Следващото приложение излага в общи линии обхвата на общите ИТ контроли.

Приложение 5.7-1

Общи ИТ контроли	
Стандарти, планиране, политика и т.н. (Средата на ИТ контролите)	<p>Структурата на ИТ управлението.</p> <p>Как ИТ рисковете се идентифицират, смекчават и управляват.</p> <p>Необходимата информационна система, стратегически план (ако има такъв) и бюджет.</p> <p>ИТ политика, процедури и стандарти.</p> <p>Организационната структура и разделяне на задълженията.</p> <p>Планиране за действия при извънредни обстоятелства.</p>
Сигурност на данните, ИТ инфраструктурата и ежедневните операции	<p>Придобиване, монтаж, конфигурация, интегриране и поддръжка на ИТ инфраструктурата.</p> <p>Предоставяне на информационни услуги на потребителите.</p> <p>Управление на доставчиците-трети страни.</p> <p>Използване на системния софтуер, софтуера, свързан със сигурността, системи за управление на базите данни и помощни програми.</p> <p>Проследяване на инциденти, логване на системи и мониторингови функции.</p>
Достъп до информация за програмите и приложенията	<p>Издаване/отстраняване и защитеност на паролите и идентификациите на потребителите.</p> <p>Интернет защитни стени и контроли на достъпа от разстояние.</p> <p>Криптиране на информацията и криптографски ключове.</p> <p>Акаунти на потребители и контроли на привилегирания достъп.</p> <p>Профили на потребители, които разрешават или ограничават достъпа.</p>

Разработване на програми и промени в програмите	<p>Придобиване и внедряване на нови приложения.</p> <p>Разработване на системата и методология за гарантиране на качеството.</p> <p>Поддръжка на съществуващите приложения, включително контроли върху промените на програмите.</p>
Мониторинг на ИТ операциите	<p>Политика, процедури, проверки на място и отчети за изключенията, гарантиращи:</p> <ul style="list-style-type: none"> • че потребителите на информацията получават точни данни за взимане на решения; • непрекъснато съответствие с общите ИТ контроли; и • че ИТ обслужва нуждите на предприятието и е в синхрон с бизнес изискванията.

Контроли на ИТ приложенията

Контролите на ИТ приложенията се отнасят до конкретно софтуерно приложение, използвано на ниво бизнес процеси. Контролите на приложенията могат да бъдат превантивни или разкриващи по своя характер и са предназначени да гарантират интегритета на счетоводната документация.

Типичните контроли на приложенията се отнасят до процедурите, използвани за инициране, отразяване, обработка и отчитане на сделки и операции или друга финансова информация. Тези контроли спомагат да се гарантира, че осъществените сделки и операции са разрешени и са отразени и обработени пълно и точно. Примерите включват редакционни проверки на входящите данни с корекции в момента на запис на информацията и проверки на числовата последователност с неавтоматизирано докладване на проследяване на изключенията.

5.8 Текущо наблюдение

Параграф	Уместни извадки от МОС
315.22	Одиторът следва да получи разбиране за основните дейности, които предприятието използва, за да наблюдава текущо вътрешния контрол, имащ отношение към финансовото отчитане, включително дейностите, свързани с тези контролни дейности, които имат отношение към одита и по какъв начин предприятието предприема оздравителни действия във връзка с дефектите в контролите си. (вж. параграфи А110–А112)
315.24	Одиторът следва да получи разбиране за източниците на информацията, използвана в дейностите на предприятието по текущо наблюдение, и основанието, на което ръководството преценява, че информацията е достатъчно надеждна за тази цел. (вж. параграф А121)



Текущото наблюдение оценява ефикасността на функционирането на вътрешния контрол с течение на времето. Целта е да се гарантира, че контролите функционират правилно и ако това не е така да се предприемат необходимите корективни действия.

Текущото наблюдение осигурява на ръководството обратна информация относно това дали системата на вътрешен контрол, която то е проектирало с цел намаляване на рисковете е:

- ефективна при адресиране на заявените цели на контрола;
- подходящо внедрена и разбрана от служителите;
- използвана и спазвана при изпълнение на ежедневните задачи; и
- нуждаеща се от модификация или усъвършенстване с оглед отразяване промените в условията.

Ръководството осъществява текущото наблюдение на контролите чрез непрекъснати действия, отделни оценявания (включително използване на звено за вътрешен одит) или комбинация от двете.

Непрекъснатите действия по текущото наблюдение в малките предприятия са неформални и обикновено са вградени в обичайните повтарящи се действия на предприятието. Тук се включват редовните управленски и надзорни дейности и прегледът на отчетите за изключенията, които биха могли да са изготвени от информационната система. Когато ръководството е ангажирано отблизо с дейността, то често идентифицира съществени несъответствия и различия с очакванията, както и неточности във финансовата информация, и предприема корективни действия за изменение или усъвършенстване на контрола.

Периодичното текущо наблюдение (отделни оценявания на конкретни области в рамките на предприятието, като тези, изпълнявани от функцията на вътрешния одит в много по-големите

компании) не е често срещано при по-малките предприятия. Периодични оценявания, обаче, на критически важните процеси биха могли да бъдат осъществявани от квалифицирани служители, които не участват пряко в тези процеси, или чрез наемане на външно и подходящо квалифицирано лице.

Дейностите на ръководството по текущото наблюдение могат да включват също използването на информация, получена от външни лица, която представлява индикация за проблеми или откроява области, нуждаещи се от усъвършенстване. Примерите за това биха могли да включват:

- оплаквания от клиенти;
- коментари от надзорни органи като например франчайзодатели, финансови институции и регулаторни органи; и
- комуникации, отнасящи се до вътрешния контрол от външни одитори и консултанти.

Източници на информацията, използвана за текущо наблюдение

Голяма част от информацията, използвана при текущото наблюдение ще произтича от информационната система на предприятието. Ръководството може да проявява тенденция да предполага, че тази информация е точна. Ако тази информация не е точна, съществува риск ръководството да достигне до неправилни заключения и в резултат да вземе лоши решения.

Следователно, когато одиторът оценява текущото наблюдение на контролите, необходимо е разбиране за:

- източниците на информация, отнасящи се до дейностите на предприятието по текущо наблюдение; и
- базата, на която ръководството приема, че информацията е достатъчно надеждна за целта.

5.9 Разбиране на вътрешните контроли, имащи отношение към одита

Следващото приложение обобщава стъпките, използвани при получаване на разбиране за вътрешните контроли, имащи отношение към одита.

Приложение 5.9-1

Идентифицирайте	Адресирайте
<p>Конкретните рискове от съществени неправилни отчитания, изискващи смекчаване</p>	<p>Потенциалните рискове от съществени неправилни отчитания (отнасящи се до конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания във финансовия отчет) съществуващи на ниво твърдение за вярност. Например:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Регулярни рискове, свързани с ежедневните сделки и операции; • Рискове от измама (като например пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството или незаконно присвояване на активи); • Рискове при оповестяванията (непълна или липсваща информация); • Съществени рискове; • Нерутинни рискове (като например, въвеждане на нова счетоводна система); и • Рискове на преценките (приблизителни оценки, оценявания и т.н.).

<p>Отговорите на ръководството на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания</p>	<p>Какви конкретно (неавтоматизирани или ИТ приложения) контролни дейности, които (индивидуално или в комбинация с други) предотвратяват или разкриват и коригират съществени грешки и измами.</p> <p>Тази стъпка не изисква одиторът да идентифицира всички контролни дейности, които може да съществуват. Така например, предприятието може да е въвело 15 контролни процедури с цел адресиране на конкретен риск. Ако одиторът достигне до заключение, че първите три идентифицирани процедури са достатъчни за смекчаване на съответния риск, не е необходимо да продължава с работата по идентифициране и документиране на останалите 12 контролни процедури.</p>
<p>Съществени недостатъци</p>	<p>Неуспехът на ръководството да смекчи риск от съществени неправилни отчитания вероятно ще доведе до съществен недостатък. Тези съществени недостатъци се докладват на ръководството и се адресират от страна на одитора.</p>
<p>Въвеждане на уместни контроли</p>	<p>Това включва процедури (в допълнение към проучващи запитвания до персонала на клиента) за определяне, че идентифицираните съществени контроли действително съществуват и се използват от предприятието. Това може да бъде извършено в даден момент, като например проследяване на една сделка през системата на конкретна дата. Това не е тест на контролите, който се разработва с цел да се оцени дали даден контрол е функционирал ефикасно в течение на целия период, обхванат от одита.</p>
<p>Проучващи запитвания относно ролята на вътрешния одит (когато това е приложимо)</p>	<p>Когато предприятието има звено за вътрешен одит, параграф 23 от МОС 315 (преработен) изисква одиторът да получи разбиране за естеството на отговорностите на функцията „вътрешен одит“, нейния организационен статут и дейностите, които са изпълнявани или ще бъдат изпълнявани.</p>

5.10 Неавтоматизирани срещу автоматизирани контроли

При повечето предприятия системата на вътрешен контрол се състои от съчетание на неавтоматизирани и автоматизирани контроли. Рисковете и ползите, свързани с различните видове контрол са изложени по-долу.

Приложение 5.10-1

Ползи	
Неавтоматизирани контроли	Автоматизирани контроли
<ul style="list-style-type: none"> • Използвани за текущо наблюдение на ефикасността на автоматизираните контроли. • Подходящи за области, в които по отношение на големи, необичайни или неповтарящи се сделки и операции се изисква преценка или решение по усмотрение. • Полезни, когато е трудно грешките да бъдат дефинирани, очаквани или прогнозирани. • Променящите се обстоятелства може да изискват отговор извън обхвата на съществуващ автоматизиран контрол. 	<ul style="list-style-type: none"> • Последователно прилагат предварително дефинирани бизнес правила и извършват сложни изчисления при обработката на големи обеми сделки и операции или данни. • Повишават своевременността, достъпността и точността на информацията. • Улесняват допълнителния анализ на информацията. • Повишават способността да се осъществява текущо наблюдение на резултатите от дейността на предприятието и неговата политика и процедури. • Намаляват риска вътрешният контрол да бъде заобиколен. • Повишават способността да се постигне ефикасно разделяне на отговорностите чрез въвеждане на подходящи ограничения на достъпа до системите при приложенията, базите данни и оперативните системи.

Рискове	
Неавтоматизирани контроли	Автоматизирани контроли

<ul style="list-style-type: none"> • По-малко надеждни от автоматизираните контроли, тъй като се извършват от хора. • По-лесни за заобикаляне или пренебрегване. • Податливи на елементарни грешки. • Последователността при прилагането не може да се предполага. • По-малко подходящи при повтарящи се сделки и операции или такива с висок обем, при които автоматизираните контроли биха били по-ефективни. • По-малко подходящи за дейности, при които специфичните начини за изпълнение на контрола могат да бъдат адекватно проектирани и автоматизирани. 	<ul style="list-style-type: none"> • Дават възможност да се разчита на системи и програми, които неточно обработват данните, обработват неточни данни или и двете. • Неоторизираният достъп до данните може да доведе до унищожаване на информацията или неправомерни промени в данните, включително отразяването на неразрешени или несъществуващи сделки и операции или неточно отразяване на сделки и операции (по-конкретно рискове могат да възникват, когато множество потребители имат достъп до обща база данни). • Възможност ИТ персоналът да получи привилегирован достъп, надхвърлящ този, необходим за изпълнение на възложените им задачи, нарушавайки по този начин разделянето на задълженията. • Неоторизирани промени в информацията, съдържаща се в главните файлове. • Неоторизирани промени в системи или програми. • Не извършване на необходимите промени в системи или програми. • Нецелесъобразна ръчна намеса. • Евентуална загуба на данни или невъзможност да се осъществи достъп до информацията, когато е необходимо.
--	---

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Когато предприятието използва съчетание на неавтоматизирани и автоматизирани контроли, винаги идентифицирайте кой е отговорен за функционирането на всеки контрол. Например, да предположим, че мениджърът на склада е отговорен за експедирането на стоките. Мениджърът на склада въвежда ръчно данните в системата за продажби, която има контрол на приложението, съпоставящ експедицията с оригиналната поръчка. Ако нещо не е както трябва в процеса на съпоставянето, дали за това носи отговорност мениджърът на склада, ИТ отделът или счетоводният отдел? Ако отговорността на цялостния процес не е възложена на едно лице, хората неминуемо ще се обвиняват един друг, когато бъдат допускани грешки.

Когато отговорността не е конкретно възложена, обмислете:

- вероятността и степента на потенциалните неправилни отчитания, които биха могли да възникнат във финансовия отчет;
- подходящия отговор от страна на одитора; и
- дали въпросът следва да бъде докладван на ръководството.

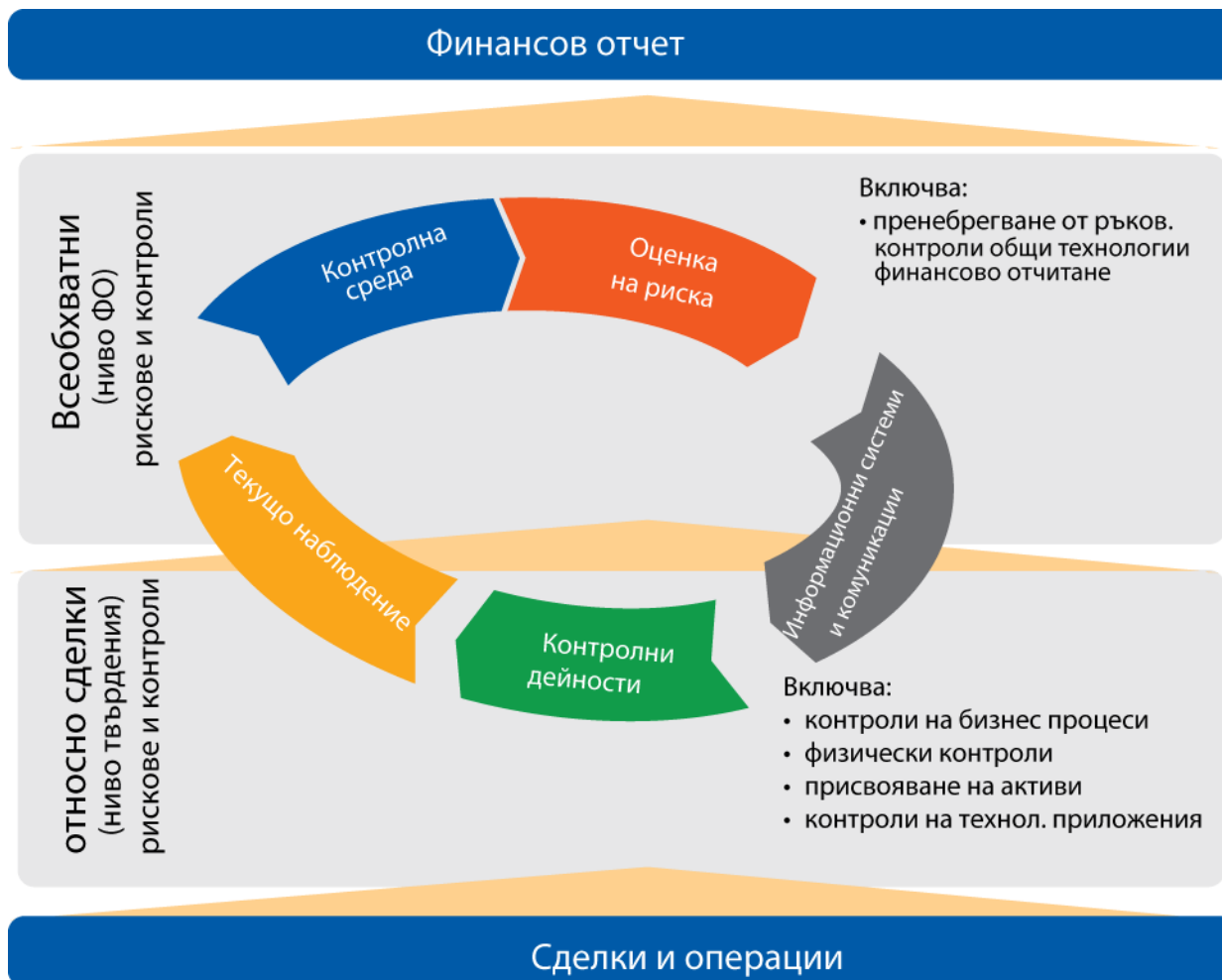
5.11 Всеобхватни контроли (които адресират рисковете на ниво финансов отчет)

Параграф	Уместни извадки от МОС
315.14 (б)	Одиторът следва...да оцени дали: (б) елементите на контролната среда взети заедно осигуряват подходяща основа за другите компоненти на вътрешния контрол и дали тези други компоненти не са подронени от недостатъците в контролната среда. (вж. параграфи A77-A87)

Тази глава адресира също всеки от петте компонента на вътрешния контрол. Някои от тези контроли са всеобхватни по своя характер (рискове на ниво финансов отчет) и само непряко служат за това дадено неправилно отчитане да бъде предотвратено или разкрито и коригирано след като е настъпило. Други контроли се отнасят до рисковете, свързани с конкретни сделки и операции (на ниво твърдение за вярност) (като ведомости, продажби и покупки) и са проектирани конкретно за предотвратяване или разкриване и отстраняване на неправилни отчитания.

Следващото приложение показва взаимодействието на двете нива на контрол върху сделките и операциите при тяхното движение от инициране и обработка (на ниво сделка) през счетоводните регистри (на ниво финансов отчет) и накрая до финансовия отчет. Отбележете, че поне три от петте компонента на вътрешния контрол се състоят предимно от всеобхватни контроли.

Приложение 5.11-1



Забележки:

1. Горната илюстрация дава общи насоки. В някои случаи, всеобхватните контроли могат да бъдат така проектирани, че да функционират на ниво на прецизност, което предотвратява или разкрива конкретни неправилни отчитания на ниво бизнес процеси. Така например, детайлизиран бюджет, одобрен от лицата, натоварени с общото управление може да бъде използван от ръководството за разкриване на неразрешени административни разходи. В други случаи, може да са налице контролни дейности и части от информационната система, които се отнасят до дейностите на ниво предприятие.
2. Всеобхватните контроли, отнасящи се до предприятието като цяло (като например, ангажираност с компетентност) може да са по-малко разграничени от тези на ниво бизнес процес (като например, съпоставяне на получените стоки с поръчката за закупуване), но са също толкова важни за предотвратяване и разкриване на измама или грешка.
3. Финансово-отчетният процес в края на периода включва процедури, които имат за цел:
 - сумата на сделките и операциите да се заведе в счетоводните регистри;

- • да се изберат и приложат счетоводни политики;
 - • да се инициират, разрешат, отразят и обработят счетоводните записи в счетоводната система;
 - • да се направят повтарящите се и неповтарящите се корекции във финансовия отчет; и
 - • да се изготви финансовият отчет и свързаните с него оповестявания.
4. Общите контроли на информационните технологии (ИТ) са всеобхватни за предприятието като цяло, тъй като те се фокусират върху начина, по който ИТ операциите (като например, организация, разпределяне на персонала, интегритет на данните) са управлявани в рамките на предприятието.
5. Контролите на ИТ приложенията са сходни с контролите на сделките и операциите. Те се отнасят до това как конкретните сделки и операции се обработват на ниво бизнес процеси.

Всеобхватните контроли (на ниво финансов отчет) формират базата или фундамента, на който могат да бъдат изградени специфичните контроли на ниво твърдение за вярност (контроли по отношение на сделки и операции). Те задават „тона на ръководството“ и създават очаквания за контролната среда на организацията като цяло. Лошо проектираните всеобхватни контроли може на практика да насърчат всички видове грешки и измами. Така например, предприятието може да има силно контролиран и ефективен процес на продажби. Ако висшето ръководство, обаче, има лошо отношение към контрола и понякога е пренебрегвало и заобикаляло тези контроли, съществена грешка може да възникне във финансовия отчет независимо от контрола. Пренебрегването и заобикалянето на контролите от страна на ръководството и лошият пример на върха са често срещани теми при неправомерните корпоративни действия.

Всеобхватните контроли включват също контролите на текущото наблюдение, които оценяват дали действителният тон на ръководството отговаря на намеренията и в каква степен се изпълняват очакванията по отношение на контрола.

Всеобхватните контроли (които се отнасят до финансовия отчет като цяло) биха могли да включват:

- контроли, отнасящи се до контролната среда;
- контроли, насочени срещу пренебрегването и заобикалянето на контролите от страна на ръководството;
- процеса на оценка на риска на предприятието;
- контроли за текущо наблюдение на резултатите от дейността и останалите контроли;
- контроли над финансово-отчетния процес в края на периода; и
- политиките, които адресират съществените практики на бизнес контрол и управление на риска.

Малки предприятия

При по-малките предприятия, отсъствието на специфични контроли на бизнес процесите (поради ограничения персонал и ресурси) често се компенсират с високата степен на ангажираност на ръководството (като например, собственика-управител) при осъществяване на контрола. На практика, някои всеобхватни контроли при по-малките предприятия може често да функционират на ниво на прецизност, което в действителност служи за предотвратяване или разкриване на конкретни неправилни отчитания.

Нарастващото участие на висшето ръководство, обаче, увеличава също така риска от пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството. Това може да бъде адресирано чрез допълнителни одиторски процедури или чрез проектиране на подходящи контроли за борба с измамите. (Виж том 1, глава 5.12 по-долу.)

Недостатъци на всеобхватните контроли

Макар слабостите във всеобхватните контроли да не водят в общия случай до незабавни недостатъци или грешки във финансовия отчет, те все пак имат съществено влияние върху вероятността от неправилни отчитания, възникващи на ниво контрол на бизнес процесите. Отсъствието на добри всеобхватни контроли може сериозно да подкопае други контроли на бизнес процесите; следователно, съществените недостатъци в тези контроли ще бъдат докладвани на ръководството и лицата, натоварени с общото управление.

5.12 Контроли за борба с измамите

През последните няколко години, започна да се оформя нов вид вътрешен контрол, понякога наричан контрол за борба с измамите. Доколкото съществува тенденция голямото мнозинство от значителните по размер измами да е с участието на висшето ръководство, създаването на силни програми и контроли за борба с измамите се счита за здравословна част от контролната среда в по-големите предприятия. Контролите за борба с измамите могат да бъдат оприличени на „лежачи полицаи“ (неравности на пътното платно), които са предназначени за намаляване скоростта на превозните средства по пътищата, но те не могат да спрат цялостно трафика. Контролите за борба с измамите са проектирани за възпиране на лошото поведение преди то да стане факт, но те не могат да го преустановят изцяло.

Контролите за борба с измамите са особено уместни при по-големите предприятия, но могат също да бъдат проектирани така, че да пречат на измамите и в по-малките предприятия. Те може да не успеят да предотвратят случаите на измама, но осигуряват мощно сдържащо средство в това отношение. Те карат нарушителите да се замислят внимателно за последствията от действията си.

Контролите за борба с измамите могат да бъдат проектирани да адресират и обхващат и петте компонента на вътрешния контрол. По отношение на риска от съществени неправилни отчитания във финансовите отчети, обаче, специален акцент се поставя върху тона, задаван от ръководството на предприятието. Това адресира нагласите и действията на ръководството спрямо контрола и представлява част от контролната среда (виж том 1, глава 5 по-горе) която оказва влияние върху съзнанието относно контрола на целия персонал. Добрият пример на ръководството определено се счита, че е най-ефикасният контрол за борба с измамите.

Два примера на контроли за борба с измамите, приложими при по-малките предприятия включват:

- **Счетоводни записи**

Нерутинните счетоводни записвания често са използвани от мениджърите за извършване на измами. Политиката нерутинните счетоводни записвания (над определена сума) задължително да се придружават от обяснение и подпис на мениджъра (свидетелстващ за одобрение) е прост контрол за борба с измамите, който може да бъде въведен в предприятията от всякаква големина. Подобна политика оправомощава счетоводителя на предприятието винаги да пита мениджъра (изискващ записа) за обяснение и одобрение. Това не е задължително да спре висш ръководител от това да настоява за извършването на неправомерно записване, но мисълта, че трябва физически да документира одобрението и да предостави обяснение може да е достатъчна да възпре намерението да се изиска подобен запис. Ако искането не бъде възпряно по такъв начин, одиторът може да забележи, че записът не е одобрен и да зададе въпрос защо. Това на свой ред може да доведе до по-нататъшно разследване.

- **Разделение на отговорностите**

При малките предприятия, счетоводителят, или книговодителят, често е в позицията на доверено лице с минимален надзор и в тази връзка с широки възможности да извърши измама. Един възможен (но понякога скъпо струващ) контрол за борба с измамите би бил да се наеме счетоводител на непълнен работен ден, който да поема тази функция от лицето в течение на поне една или няколко седмици през годината, например, когато счетоводителят е в отпуск или изпълнява други задачи. Политиката да се наема заместник би могла изобщо да възпре счетоводителя от извършването на измама, а ако измамата вече е в ход, тази политика би могла да предостави възможност за нейното разкриване.

6. Твърдения за вярност във финансовия отчет

Съдържание на главата

Използване на твърденията за вярност на ръководството при одита.

Приложими МОС

315 (преработен)

Приложение 6.0-1

Комбинираните твърдения за вярност

Обхват на паричната грешка

Пълнота

(липсващи сделки или оповестявания)

Съществуване

(невалидни сделки или оповестявания или не съществуващи права/задължения)

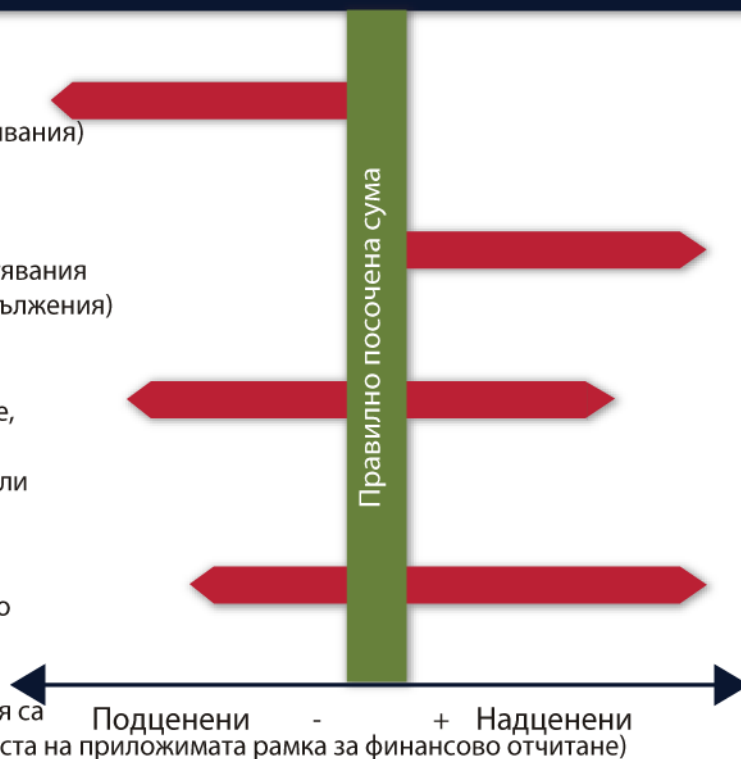
Точност & оценяване

(неточна оценка, разпределение, отразяване/оценяване, отграничаване, класификация или описание в оповестяванията)

Представяне

(сделките и салдата са правилно обединени/детайлизирани и ясно описани.)

Свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане)



6.1 Общ преглед

Параграф	Уместни извадки от МОС
315.4(а)	<p>Твърдения за вярност</p> <p>Твърдения за вярност – изявления на ръководството, изрични или от друго естество, които са залегнали във финансовия отчет, използвани от одитора за преценка на различните видове потенциални неправилни отчитания, които могат да възникнат.</p>

Когато ръководството прави изявление пред одиторите, като например „финансовият отчет като цяло е представен достоверно в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане“, това изявление на практика съдържа редица залегнали в него твърдения за вярност.

Тези залегнали твърдения за вярност (направени от ръководството) се отнасят до признаването, оценяването и представянето на класове сделки и събития, салда по сметки и оповестявания във финансовия отчет.

Примерите за твърдения за вярност на ръководството включват:

- Всички активи във финансовия отчет съществуват;
- Всички сделки за продажби са отразени в съответния период;
- Материалните запаси са посочени по подходящи стойности;
- Разчетите за задължения представляват коректно задълженията на предприятието;
- Всички отразени сделки и операции са възникнали в разглеждания период;
- Всички суми са представени правилно във финансовия отчет. Това включва подходящото обединяване и детайлизиране на сделки и операции, салда и събития и ясното им описване. Това включва също така свързаните с тях оповестявания да са уместни и разбираеми в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане; и
- Представянето на суми или оповестявания не прикрива полезна информация и не води до подвеждаща информация.

Тези твърдения за вярност често се обобщават с една дума, като пълнота, съществуване, възникване, точност, оценяване, представяне и т.н. Така например, ръководството може да потвърди пред одитора, че салдото на продажбите в счетоводната документация съдържа всички сделки по продажби (твърдение за пълнота), сделките и операциите са се състояли и са валидни (твърдение за възникване/съществуване), и сделките и операциите са надлежно отразени в счетоводната документация и в съответния счетоводен период (твърдение за точност /оценяване).

6.1 Описание на твърденията за вярност

Параграф А129 от МОС 315 (преработен) описва категориите твърдения за вярност, които могат да бъдат използвани от одитора за преценяване на различните видове потенциални неправилни отчитания. Тези категории са описани в приложението по-долу.

Приложение 6.2-1

	Твърдение за вярност	Описание
Класове сделки и събития и свързаните с тях оповестяван ия за одитирания период	Възникване	Сделките и събитията, които са отразени или оповестени, са възникнали и тези сделки и събития се отнасят до предприятието.
	Пълнота	Всички сделки, операции и събития, които би трябвало да бъдат отразени, са отразени и всички свързани с тях оповестявания, които следва да са били включени във финансовия отчет са включени в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.
	Точност	Сумите и други данни, отнасящи се до отразените сделки и събития са отразени по подходящ начин, а свързаните с тях оповестявания са подходящо оценени и описани в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.
	Отграничаване	Сделките, операциите и събитията са отразени в правилния счетоводен период.
	Класификация	Сделките, операциите и събитията са отразени в правилните сметки.
	Представяне	Събитията и сделките са подходящо обединени или детайлизирани и ясно описани, а свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.
Салда по сметки и свързаните с тях оповестяван ия 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 задължения на предприятието.
	Пълнота	Всички активи, пасиви и участия в собствения капитал, които е трябвало да бъдат отразени, са отразени и всички свързани с тях оповестявания, които следва да са били включени във финансовия отчет са включени в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.
	Точност оценяване и разпределение	Активите, пасивите и участията в собствения капитал са включени във финансовия отчет с подходящи суми и всички възникващи корекции на оценки или разпределения са отразени по подходящ начин, а свързаните с тях оповестявания са подходящо оценени и описани в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.
	Класификация	Активите, пасивите и участията в собствения капитал са отразени в подходящите сметки.

Представяне	Активите, пасивите и участията в собствения капитал са подходящо обединени или детайлизирани и ясно описани, а свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.
--------------------	---

Описаните по-горе твърдения за вярност могат да бъдат адаптирани съобразно случая при разглеждането на потенциалните неправилни отчитания в оповестяванията, които не са пряко свързани с отразените класове сделки, събития или салда по сметки. Така например, приложимата рамка за финансово отчитане може да изисква от предприятието да представи експозицията си на рискове, произтичащи от сделка или операция, която още не е отразена във финансовия отчет.

Приложимостта на твърденията за вярност към областите на финансовия отчет е обобщена по-долу.

Приложение 6.2-2

Твърдения за вярност	Класове сделки	Салда по сметки
Съществуване/възникване	✓	✓
Пълнота	✓	✓
Права и задължения		✓
Точност и разпределяне	✓	✓
Оценяване		✓
Отграничаване	✓	✓
Класификация	✓	✓
Представяне	✓	✓

6.2 Комбинирани твърдения за вярност

МОС 315 (преработен) разрешава на одитора да използва твърденията за вярност точно по описания по-горе начин или да ги изрази по различен начин, при условие че всички аспекти, описани по-горе са обхванати.

С цел да направи използването на твърденията за вярност малко по-лесно за прилагане при одита на малки предприятия, настоящото Ръководство комбинира някои от твърденията за вярност, така че те да могат да се прилагат при всичките три категории (т.е., салда, сделки и операции, оповестяване). Четирите комбинирани твърдения за вярност и отделните твърдения за вярност, които те адресират и разглеждат, са илюстрирани в приложението по-долу.

Приложение 6.3-1

Комбинирани твърдения за вярност	Класове сделки	Салда по сметки
Пълнота (П)	Пълнота	Пълнота
Съществуване (С)	Възникване	Съществуване Права и задължения

Точност и оценяване (ТО)	Точност Отграничаване Класификация	Точност Оценяване Разпределение Класификация
Представяне (Пр.)	Представяне	Представяне

Забележка:

Когато одиторът избере да използва комбинирани твърдения за вярност като тези, посочени по-горе, важно е да не се забравя, че твърдението за съществуване включва също така и правата и задълженията.

Следващото приложение представя описание на четирите комбинирани твърдения за вярност, използвани в настоящото Ръководство.

Приложение 6.3-2

Комбинирано твърдение за вярност	Описание
Пълнота (П)	<p>Всичко, което би трябвало да бъде отразено или оповестено във финансовия отчет, е включено.</p> <p>Няма неотразени или неоповестени активи, пасиви, сделки и операции или събития; няма липсващи или непълни оповестявания във финансовия отчет в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово</p>
Съществуване (С)	<p>Всичко, което е отразено или оповестено във финансовия отчет съществува към съответната дата.</p> <p>Активите, пасивите, отразените сделки и операции и другите въпроси, включени в пояснителните приложения към финансовия отчет, съществуват, възникнали са и се отнасят до предприятието в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.</p>
Точност и оценяване (ТО)	<p>Активите, пасивите и участията в собствения капитал са включени във финансовия отчет с подходящи суми; произтичащите от това оценки или корекции за разпределение са подходящо отразени, а свързаните с тях оповестявания са подходящо оценени и описани в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.</p> <p>Сделките и събитията са отразени в правилния счетоводен период.</p>
Представяне (Пр.)	<p>Активите, пасивите, сделките и събитията са подходящо обединени или детайлизирани и ясно описани, а свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.</p>

6.3 Използване на твърденията за вярност при одита

Параграф	Уместни извадки от МОС
315.25	<p>Одиторът следва да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания на:</p> <p>(а) ниво финансов отчет; и (вж. параграфи А122–А125)</p> <p>(б) ниво твърдение за вярност по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, (вж. параграфи А126–А131)</p> <p>за да осигури база за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури.</p>

Както бе посочено по-горе, финансовият отчет съдържа редица залегнали в него твърдения за вярност. Твърденията за вярност могат да бъдат използвани от одитора при оценката на риска на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност.

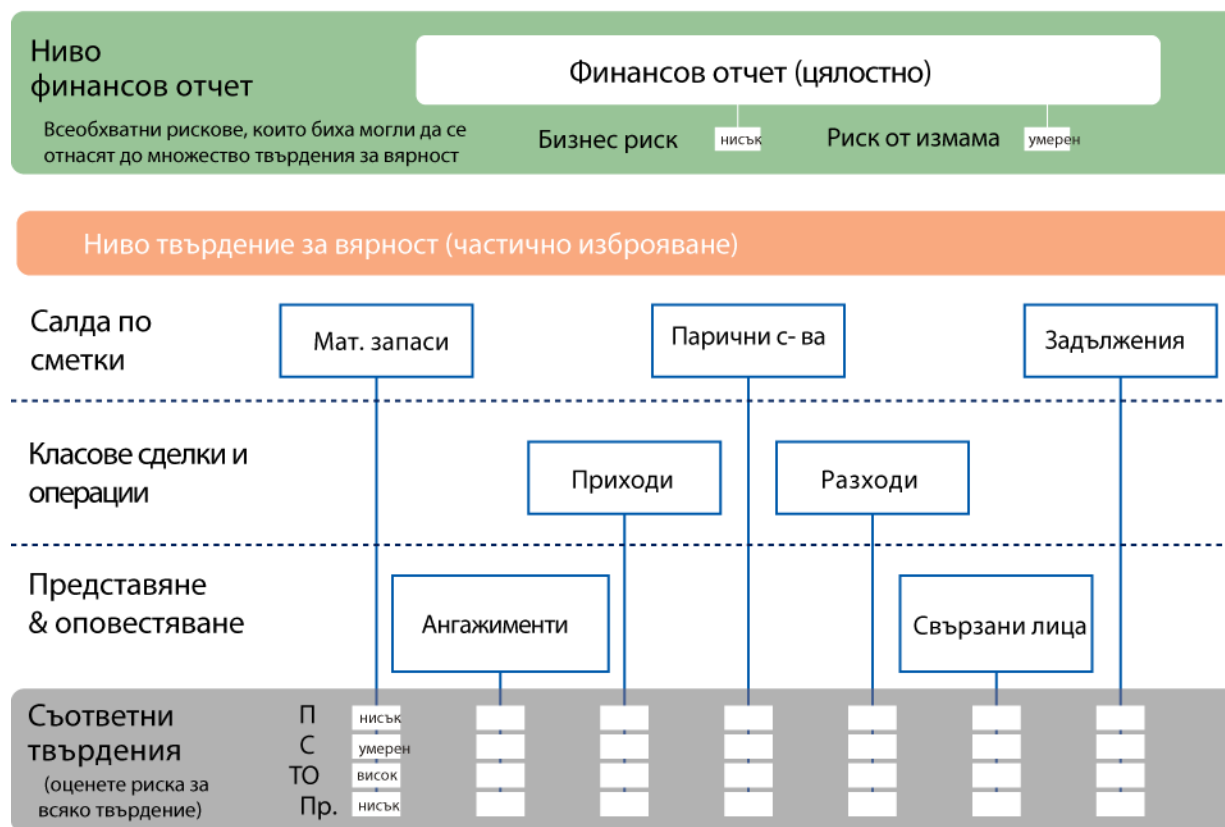
Приложение 6.4-1

Оценяване риска на:	Коментар
Ниво финансов отчет	<p>Рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет проявяват тенденция да са всеобхватни и следователно адресират всички твърдения за вярност. Така например, ако старшият счетоводител не е достатъчно компетентен за извършване на възложените задачи, твърде възможно е във финансовия отчет да възникнат грешки. Естеството на такива грешки, обаче, често пъти няма да е ограничено до отделно салдо по сметка, поток сделки и операции или оповестяване. Освен това, грешката вероятно няма да бъде ограничена до отделно твърдение за вярност, като например пълнота на продажбите. Тя може в същата степен да се отнася и до други твърдения за вярност, като например точност, съществуване и оценка.</p>
Ниво твърдение за вярност	<p>Рисковете на ниво твърдение за вярност се отнасят до отделни салда по сметки към даден момент във времето (т.е., към края на периода), класове сделки и операции (за фискалния период), както и представянето и оповестяването във финансовия отчет.</p> <p>Приложимостта на всяко твърдение за вярност за отделно салдо по сметка (или клас сделки или операции, или представяне и оповестяване) ще варира на базата на характеристиките на салдото и потенциалния риск от съществени неправилни отчитания. Така например, когато разглежда твърдението за оценка, одиторът би могъл да оцени риска от грешка в задълженията като нисък; при материалните запаси, обаче, където моралното остаряване е фактор, одиторът би оценил риска на оценката като висок. Друг пример е ситуацията, при която рискът от съществени неправилни отчитания, дължащи се на пълнота (липсващи позиции) в салдото на материалните запаси е нисък, но рискът по отношение на салдото на продажбите е висок.</p>

Разликата между двете нива на оценка на риска е илюстрирана частично в приложението, поместено по-долу.

Приложение 6.4-2

Оценяване на рисковете на изискваните две нива



Твърдения за вярност:

- П- пълнота
- ТО – точност и оценяване
- С – съществуване
- Пр. - представяне

Забележка: Това приложение използва комбинираните твърдения за вярност, описани в том 1, глава 6.3.

Твърденията за вярност се използват от одитора за формиране на база за:

- преценяване на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат;
- оценяване на риска от съществени неправилни отчитания; и
- разработване на допълнителни одиторски процедури в отговор на оценените рискове.

Приложение 6.4-3

Използване на твърденията за вярност	Процедури
<p>Преценяване на видовете потенциални неправилни отчитания</p>	<p>Това би включвало изпълнение на процедури за оценка на риска с цел идентифициране на евентуалните рискове от съществени неправилни отчитания. Например, одиторът би могъл да зададе въпроси като следните:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Наличен ли е активът? (Съществуване) • Предприятието притежава ли го? (Права и задължения) • Правилно ли са отразени всички сделки по продажби? (Пълнота) • Салдото на материалните запаси коригирано ли е за отразяване на бавнооборотните и морално остарели позиции? (Точност/Оценка) • Салдото на задълженията включва ли всички известни пасиви към края на периода? (Пълнота) • Сделките и операциите в правилния период ли са отразени? (Отграничаване) • Дали оповестяванията са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане? (Представяне)
<p>Оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания</p>	<p>Рискът от съществени неправилни отчитания представлява комбинация от вътрешноприсъщ риск и риск на контрола. Процесът на оценка включва:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Вътрешноприсъщ риск Идентифицирайте потенциалните неправилни отчитания и съответните твърдения за вярност, след което оценете вероятността от възникването на риска и евентуалния му обхват. • Риск на контрола Идентифицирайте и оценете всички въведени в действие съответни вътрешни контроли, които смекчават оценените рискове и адресират залегалите в основата им твърдения за вярност.
<p>Разработване на одиторски процедури</p>	<p>Последната стъпка е разработването на одиторски процедури в отговор на оценените рискове за твърденията за вярност. Например, ако рискът вземанията да са надценени е висок (твърдение за съществуване), одиторските процедури следва да бъдат разработени така че конкретно да адресират и разглеждат твърдението за съществуване. Ако пълнотата на продажбите представлява риск, одиторът може да разработи тест на контролите, който адресира и разглежда твърдението за пълнота.</p>

7. Ниво на същественост и одиторски риск

Съдържание на главата		Приложими МОС
Прилагане по подходящ начин на концепцията за ниво на същественост при планиране и изпълнение на одита.		320

Параграф	Цел/цели на МОС
320.8	Целта на одитора е да прилага концепцията за нивото на същественост по подходящ начин при планирането и изпълнението на одита.

Приложение 7.0-1

Използване на нивото на същественост при одита

Оценка на риска

Определяне на:

- Нивото на същественост за финансовия отчет като цяло
- Нивото на същественост на изпълнението.

Планиране какви процедури за оценка на риска да бъдат изпълнени.

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Адресиране на риска

Определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури. Преразглеждане на нивото на същественост в резултат на промяна в обстоятелствата по време на одита.

Докладване

Оценяване на ефекта от некоригирани неправилни отчитания.

Формиране на мнение в одиторския доклад.

Параграф	Уместни извадки от МОС
320.9	За целите на МОС ниво на същественост на изпълнението означава сумата или сумите, определени от одитора на по-нисък размер от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло с цел намаляване до подходящо ниско ниво на вероятността общата сума на некоригираните и неразкритите неправилни отчитания да надвишава нивото на същественост за финансовия отчет като цяло. Ако е приложимо, нивото на същественост на изпълнението също се отнася и за сумата или сумите, определени от одитора на по-нисък размер от нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.
320.10	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. параграфи А3-А12)
320.11	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)

7.1 Общ преглед

Нивото на същественост адресира и разглежда значимостта на информацията във финансовия отчет за икономическите решения, взимани от потребителите на базата на финансовия отчет. Концепцията за ниво на същественост отчита, че някои въпроси, индивидуално или като съвкупност, са важни за лицата, вземащи икономически решения на базата на финансовите отчети. Това може да включва решения, като например дали да се инвестира, закупи, осъществява бизнес или да се отпуснат пари в заем на предприятието.

Настоящата глава разглежда използването на нивото на същественост при одита по принцип. Виж том 2, глава 6 от настоящото Ръководство за допълнителни насоки за установяване на конкретния размер на нивото на същественост.

Когато дадено неправилно отчитане (или съвкупността от всички неправилни отчитания) е достатъчно значимо, за да промени или окаже влияние върху решението на информирано лице, това означава, че е възникнало съществено неправилно отчитане. Под този праг неправилното отчитане обикновено се разглежда като несъществено. Този праг, над който финансовият отчет би съдържал съществени неправилни отчитания, се нарича „ниво на същественост за финансовия отчет като цяло“. За целите на настоящото Ръководство този термин е съкратен на „цялостно ниво на същественост.“

Нивото на същественост е приложимо не само по отношение на суми във финансовия отчет, но също и по отношение на оповестявания, които не са количествени. Така например, описанието на събития или обстоятелства, довели до признаване на загуба от обезценка, би могло да е съществено за потребителите на финансовия отчет.

Забележка:

Определянето на „нивото на същественост за финансовия отчет като цяло“ (цялостното ниво на същественост) не се базира на никакво оценяване на одиторския риск. То се определя изцяло по отношение на потребителите на финансовите отчети. Обикновено то ще бъде същото, като това използвано от съставителите на финансовия отчет.

Нека предположим, че решенията на групата потребители на финансовия отчет ще бъдат повлияни от неправилно отчитане в размер на 10 000 евро във финансовия отчет. Това ще бъде нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (или цялостното ниво на същественост), както за съставителя, така и за одитора. Всяко отделно неправилно отчитане или съвкупност от отделни несъществени неправилни отчитания, надвишаващи сумата от 10 000 евро ще доведат до това финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания.

Отговорността на одитора е да сведе до подходящо ниско ниво вероятността съвкупността от некоригирани или неразкрити неправилни отчитания във финансовия отчет да надвишава нивото на същественост за финансовия отчет като цяло. Ако одиторът е планирал просто да изпълни одиторски процедури, които да идентифицират отделни неправилни отчитания, надвишаващи 10 000 евро, съществува риск съвкупността от отделни несъществени неправилни отчитания, които не са идентифицирани по време на одита, да доведе в резултат до превишаване на прага на същественост от 10 000 евро. Ето защо е необходимо одиторът да извърши известна допълнителна работа, която да е достатъчна за създаването на марж или буфер за евентуални неразкрити неправилни отчитания. Целта на нивото на същественост на изпълнението е да осигури такъв буфер.

Нивото на същественост на изпълнението дава възможност на одитора да установи такъв размер на нивото на същественост (на базата на цялостното ниво на същественост, но по-ниско от него), който да отразява оценките на риска за различните области на финансовия отчет. Тези по-ниски суми осигуряват буфер на безопасност между нивото на същественост (ниво на същественост на изпълнението), използвано за определяне на характера и обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени, и цялостното ниво на същественост.

В горния пример, одиторът, използвайки професионалната си преценка, може да реши, че ниво на същественост на изпълнението от 6 000 евро ще бъде използвано при разработване обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени. Буферът от 4 000 евро (10 000 евро – 6 000 евро) между нивото на същественост на изпълнението и цялостното ниво на същественост осигурява марж на безопасност за всякакви неразкрити неправилни отчитания, които може да съществуват.

7.2 Потребители на финансовите отчети

Нивото на същественост се използва както при изготвянето, така и при одитирането на финансовите отчети. Нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (цялостно ниво на същественост) често се обяснява (например, в общите рамки за финансово отчитане) по следния начин.

Приложение 7.2-1

Влияние върху вземането на икономически решения	Смята се, че неправилните отчитания, включително пропуските, са 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 на базата на финансовите отчети.
Съпътстващи обстоятелства	Преценките относно нивото на същественост се правят в светлината на съпътстващите обстоятелства и върху тях оказват влияние размерът или характерът на неправилното отчитане или комбинация от двете.
Общи потребности на потребителите	Преценките относно въпросите, които са съществени за потребителите на финансовите отчети се базират на разглеждането на общите потребности от финансова информация на потребителите като група. Възможният ефект на неправилните отчитания върху конкретни отделни потребители, чиито потребности могат да варират в широки граници, не се взема под внимание.

Одиторът определя нивото на същественост на базата на своето схващане за нуждите на потребителите. При прилагането на своята професионална преценка, разумно е одиторът да предположи, че потребителите на финансовите отчети:

- имат **разумни познания** в областта на бизнеса, икономическите дейности и счетоводството, както и

желание да проучат информацията във финансовия отчет с разумно старание;

- **разбират**, че финансовите отчети се изготвят и одитират при определени нива на същественост;
- **отчитат несигурността**, която е вътрешноприсъща на оценката на стойностите, на база на приблизителни оценки, преценки и вземането под внимание на бъдещи събития; и
- вземат **разумни икономически решения** на базата на информацията във финансовите отчети.

7.3 Характер на неправилните отчитания

Неправилните отчитания може да възникнат поради редица причини и могат да се основават на:

- размера—съответната парична сума (количествен фактор);
- естеството на позицията (качествен фактор); и
- обстоятелствата, съпътстващи възникването.

Приложение 7.3-1



Приложение 7.3-2

Типични неправилни отчитания	<ul style="list-style-type: none"> • грешки или измама, идентифицирани при изготвянето на финансовия отчет; • отклонения от приложимата обща рамка за финансово отчитане; • измама, извършвана от служителите или ръководството; • грешка на ръководството; • изготвяне на неточни или неподходящи приблизителни оценки; или • неподходящи, неясни или непълни описания на счетоводните политики или оповестявания в пояснителните приложения към финансовия отчет.
-------------------------------------	---

Нивото на същественост не е абсолютна величина. То представлява областта между това, което е много вероятно да не е съществено и това, което е много вероятно да е съществено. Следователно, оценката на това кое е съществено е винаги въпрос на професионална преценка.

Забележка: По време на одита от одиторите се изисква да натрупват неправилните отчитания, различни от тези, които се очевидно незначителни. „Очевидно незначителни“ не е друг израз за неправилни отчитания, които „не са съществени“. Незначителните въпроси 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.

Качествени фактори

В някои ситуации въпрос, който е доста под количественото ниво на същественост, може да бъде определен като съществен на базата на естеството на позицията или обстоятелствата, свързани с неправилното отчитане.

Когато се разглежда въпросът дали неправилни отчитания в качествените оповестявания биха могли да са съществени, одиторът може да вземе под внимание уместни фактори, като например следните:

Приложение 7.3-3

Фактор	Примери
Естество на сделките и операциите през периода	Редица сделки и операции със свързани лица може да са много важни за потребителя на финансовия отчет.
Многобройни малки неправилни отчитания	Поредица от самостоятелно несъществени позиции може лесно да станат съществени, когато бъдат обединени заедно.
Обстоятелствата, свързани с предприятието	Примерите биха могли да включват: <ul style="list-style-type: none"> • съществена бизнес комбинация или освобождаване от инвестиция през периода; • клаузи за ликвидност или задлъжнялост, когато предприятието изпитва финансови трудности; или • събития или обстоятелства, довели до признаване на загуба от обезценка.
Приложимата рамка за финансово отчитане	Нов стандарт за финансово отчитане може да изисква нови качествени оповестявания, които да са съществени за предприятието.
Естеството на предприятието	Някои оповестявания, произтичащи от естеството на предприятието биха могли да са важни за потребителите на финансовите отчети. Пример за това са оповестяванията за ликвидния риск във финансовия отчет на финансова институция.

7.4 Ниво на същественост и одиторски риск

Нивото на същественост (както бе разгледано по-горе) и одиторският риск са свързани и се разглеждат заедно в хода на целия одиторски процес.

Одиторският риск представлява възможността одиторът да изрази неподходящо одиторско мнение относно финансов отчет, съдържащ съществени неправилни отчитания.

Приложение 7.4-1

Компоненти на одиторския риск	
Рискове от съществено неправилно отчитане (РСНО)	Рискът финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания преди началото на одиторската работа. Тези рискове се разглеждат на ниво финансов отчет (често това са всеобхватни рискове, засягащи много твърдения за вярност) и на ниво твърдение за вярност, което се отнася до класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. РСНО представлява комбинация от вътрешноприсъщ риск (ВР) и риск на контрола (РК), което може да бъде обобщено като $ВР \times РК = РСНО$.

Компоненти на одиторския риск

Риск на разкритията	<p>Рискът одиторът да не успее да разкрие неправилно отчитане, съществуващо в дадено твърдение за вярност, което може да е съществено. Рискът на разкритията (PP) бива адресиран и обхванат посредством:</p> <ul style="list-style-type: none"> • задълбочено планиране на одита; • изпълняване на одиторски процедури, които съответстват на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания; • възлагане на подходящи задачи на одиторския персонал; • прилагането на професионален скептицизъм; и • надзор и преглед на извършената одиторска работа. <p>Рискът на разкритията никога не може да бъде сведен до нула поради вътрешноприсъщите ограничения в изпълняваните одиторски процедури, необходимите човешки (професионални) преценки и същността и характера на проверяваните доказателства.</p>
----------------------------	--

Одиторският риск (OP) може следователно да бъде обобщен като:

$$OP = PCHO \times PP$$

Нивото на същественост и одиторският риск се разглеждат в хода на целия одит при:

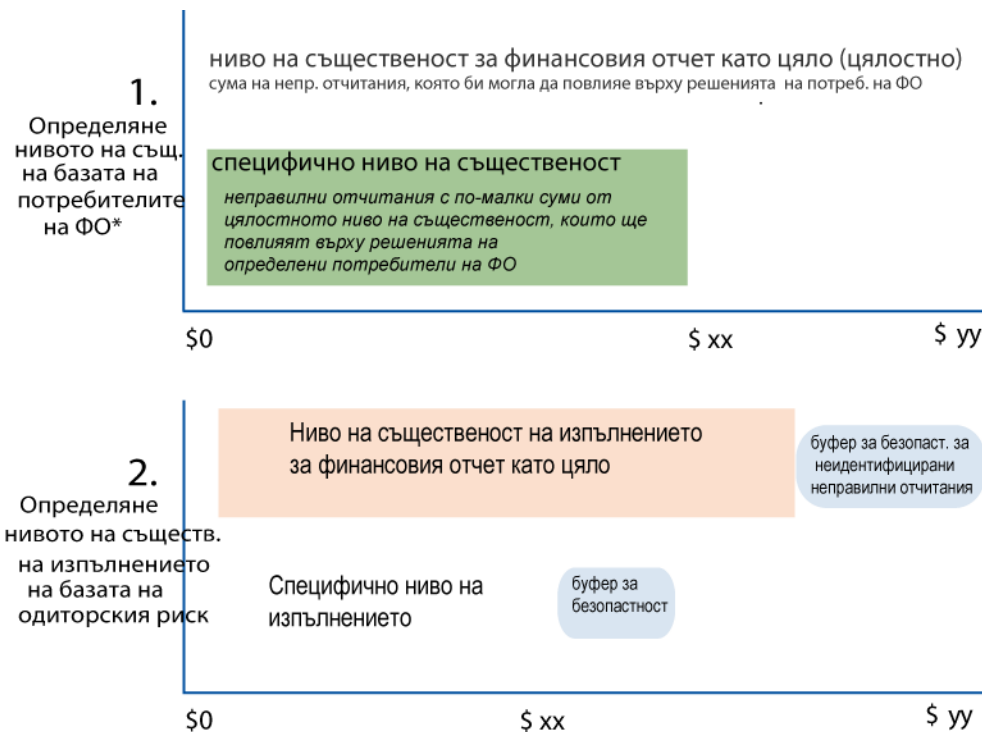
- идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания;
- определяне характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури;
- определяне преразглежданията на нивото на същественост (като цяло и на изпълнението) след узнаване на нова информация по време на одита, която би накарала одитора да определи първоначално различна сума (или суми); и
- оценяване ефекта от некоригирани неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет и при формиране на мнение в одиторския доклад.

Използвайки простата аналогия с високия скок в леката атлетика, нивото на същественост ще бъде равно на височината на летвата, над която атлетът трябва да скочи. Одиторският риск е равен на нивото на трудност, вътрешноприсъщо на скока на тази конкретна височина (PCHO), комбинирано с допълнителния риск да се допусне грешка при стратегията или изпълнението на скока (риск на разкритията).

7.5 Определяне нивата на същественост

320.12	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)
320.13	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.
320.14	Одиторът включва в одиторската документация следните суми и фактори, взети под внимание при тяхното определяне: (а) ниво на същественост за финансовия отчет като цяло; (б) ако е приложимо, ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания; (в) ниво на същественост на изпълнението; и (г) всяко преразглеждане на подточки (а) – (в) в хода на одита.

Приложение 7.5-1



* финансов отчет

Забележка: Термините „цялостен“ и „специфичен“, използвани в приложението по-горе и текста по-долу са използвани за целите на настоящото Ръководство, а не са термини, използвани в

МОС. Цялостното ниво на същественост се отнася до нивото на същественост за финансовия отчет като цяло; специфичното ниво на същественост се отнася до нивото на същественост по отношение на конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.

В началото на одита одиторът прави преценки относно размера и естеството на неправилните отчитания, които ще бъдат считани за съществени. Това включва установяване на суми на същественост, както е представено по-долу.

Установяване на суми на същественост**Приложение 7.5-2**

Цялостно ниво на същественост	Цялостното ниво на същественост се отнася до финансовия отчет като цяло. То се базира на това, което може разумно да се очаква да окаже влияние върху икономическите решения на потребителите на финансовите отчети, взети въз основа на финансовия отчет. То ще бъде променено по време на одита, ако одиторът узнае информация, която би го накарала да определи първоначално различна сума (или суми)..
Цялостно ниво на същественост на изпълнението	Нивото на същественост на изпълнението се определя като по-малка сума от цялостното ниво на същественост. Нивото на същественост на изпълнението дава възможност на одитора да реагира на оценките на конкретните рискове (без да променя цялостното ниво на същественост) и да сведе до подходящо ниско ниво вероятността общата сума на некоригираните и неразкрити неправилни отчитания да надхвърли цялостното ниво на същественост. Нивото на същественост на изпълнението ще се промени на базата на констатациите на одита (като например, случаите, при които оценката на риска е била преразгледана).
Специфично ниво на същественост	Специфичното ниво на същественост се установява по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, при които би могло разумно да се очаква, че неправилни отчитания в по-малък размер от цялостното ниво на същественост ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани на базата на финансовия отчет.
Специфично ниво на същественост на изпълнението	Специфичното ниво на същественост на изпълнението е същата концепция както нивото на същественост на изпълнението, с изключение на това, че се определя във връзка със специфичното ниво на същественост, а не с цялостното ниво на същественост.

Ниво на същественост за финансовия отчет като цяло

Нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (цялостно ниво на същественост) се базира на схващането на одитора за финансово-информационните нужди на потребителите на финансови отчети. Обикновено то се установява като сума, сходна с тази, използвана от съставителите на финансовия отчет. Използвайки професионална преценка, одиторът установява нивото на същественост като най-голямата сума на дадено неправилно отчитане, която не би повлияла на икономическите решения на потребителите на финансовите отчети.

След като веднъж бъде установена, сумата на цялостното ниво на същественост се превръща в един от факторите, според които ще бъде преценяван крайният успех или неуспех на одита. Така например, да предположим, че цялостното ниво на същественост е установено на равнище 20 000 евро. Ако в резултат на изпълнението на одиторските процедури:

- не бъдат идентифицирани неправилни отчитания – ще бъде издадено немодифицирано мнение.
- някои малки (несъществени) неправилни отчитания са идентифицирани и некоригирани –

ще бъде издадено немодифицирано мнение.

- бъдат установени некоригирани неправилни отчитания, надвишаващи нивото на същественост (от 20 000 евро) и ръководството не желае да направи необходимите корекции – ще се изисква квалифицирано или отрицателно мнение.
- във финансовия отчет съществуват некоригирани грешки, надхвърлящи нивото на същественост (от 20 000 евро), но те не са разкрити от одитора – то тогава може да бъде издадено неподходящо немодифицирано одиторско мнение.

Вижте том 2, глава 21 за насоки как да използвате нивото на същественост при оценяване на получените одиторски доказателства.

Понякога одиторите са изкушени да снижат цялостното ниво на същественост, когато рискът от съществени неправилни отчитания бъде оценен като висок. Това, обаче, не би било целесъобразно, защото цялостното ниво на същественост разглежда нуждите на потребителите на финансови отчети, а не нивото на съответния одиторски риск.

Ако одиторският риск би бил фактор при установяването на цялостното ниво на същественост, високорисковият одит ще доведе до това да бъде установена по-ниска сума на цялостното ниво на същественост, отколкото при предприятия със сходна големина, при които одиторският риск е нисък. Допускайки, че информационните нужди на потребителите на финансовите отчети са едни и същи, установяването на цялостното ниво на същественост на по-ниско равнище би довело до:

- пораждането у потребителите на финансовите отчети на очаквания, че по-малки неправилни отчитания във финансовия отчет (отколкото е необходимо в действителност) ще бъдат идентифицирани от одитора; и
- допълнителна одиторска работа за гарантиране, че одиторският риск е намален до подходящо ниско ниво.

Доколкото цялостното ниво на същественост се установява по отношение на нуждите на потребителите на финансовите отчети, то не би се променило в резултат на констатациите от одита и промените в оценените рискове. Цялостното ниво на същественост е необходимо да бъде актуализирано, когато одиторът узнае информация, която би предизвикала установяването на първоначалното ниво на същественост на различна сума (или суми).

При приключване на одита цялостното ниво на същественост се използва за оценяване на ефекта от идентифицираните неправилни отчитания върху финансовия отчет и издаването на подходящо мнение в одиторския доклад.

Ниво на същественост на изпълнението

Нивото на същественост на изпълнението е одиторски инструмент. То позволява на одитора да адресира рисковете от съществени неправилни отчитания в салда по сметки, класове сделки и операции и оповестявания, без да трябва да променя цялостното ниво на същественост.

Сумите, определени за нивото на същественост на изпълнението винаги са по-малки (на базата на професионална преценка) отколкото сумата на нивото на същественост, определена за финансовия отчет като цяло. Тази по-ниска сума/суми установява/установяват буфер на безопасност между нивото на същественост, използвано за определяне на характера и обхвата на тестването (на базата на нивото на същественост на изпълнението) и нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (цялостно ниво на същественост).

Установяването на подходяща сума за ниво на същественост на изпълнението ще гарантира, че се извършва подходящият обем работа. Колкото по-ниска е тази сума, толкова повече работа ще е необходима. Например, ако цялостното ниво на същественост е 20 000 евро и одиторските процедури са

планирани да разкрият всички грешки, надвишаващи 20 000 евро, твърде вероятно е грешка, да кажем, в размер на 8 000 евро да остане неразкрита. Ако съществуват три такива грешки, възлизащи общо на 24 000 евро, финансовият отчет би съдържал съществени неправилни отчитания. Ако нивото на същественост на изпълнението, обаче, беше установено на 12 000 евро, би било много по-вероятно, поне една от всички грешки от по 8 000 евро да бъде разкрита. Дори само една от трите грешки да бе идентифицирана и коригирана, оставащото неправилно отчитане от 16 000 евро щеше да бъде по-малко от цялостното ниво на същественост и финансовият отчет като цяло нямаше да съдържа съществени неправилни отчитания.

Установяването на подходяща сума за ниво на същественост на изпълнението предполага упражняването на професионална преценка, а не е просто механично изчисляване, като например на процент (например, 75%) от цялостното ниво на същественост. На базата на конкретните обстоятелства на одитираното предприятие, обаче, то би могло да бъде установено като една-единствена сума за финансовия отчет като цяло или като отделни суми за конкретни салда, сделки и операции или оповестявания.

Определянето на ниво на същественост на изпълнението предполага упражняването на професионална преценка на базата на фактори, адресиращи одиторския риск, като например следните:

- разбиране за предприятието и резултатите от изпълнението на процедури за оценка на риска;
- характер и обхват на неправилните отчитания, идентифицирани при предходни одити; и
- очаквания за възможни неправилни отчитания в текущия период.

Нивото на същественост на изпълнението като цяло или по отношение на отделни салда, сделки и операции или оповестявания може да се наложи да бъде променено във всеки един момент по време на одита (без да се засяга цялостното ниво на същественост), за да се отразят преразгледаните оценки на риска, одиторските констатации и получената нова информация.

При приключването на одита цялостното ниво на същественост ще бъде използвано за оценяване на ефекта от идентифицираните неправилни отчитания върху финансовия отчет и определяне на мнението, което ще бъде изразено в одиторския доклад. (Виж том 2, глава 21 за допълнителни насоки.)

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Когато възможно неправилно отчитане бъде идентифицирано, разгледайте обстоятелствата за неговото възникване и ефекта му върху оценката на риска/одиторския план преди да преразгледате нивото на същественост на изпълнението.

Специфично ниво на същественост

Съществуват ситуации, при които може разумно да се очаква, че неправилни отчитания в по-малък размер от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, взимани на базата на финансовия отчет.

Приложение 7.5-3

**Фактори,
оказващи
влияние върху
решенията**

Възможни примери

**Изисквания на закони,
нормативни
разпоредби и
счетоводни рамки**

- Чувствителни оповестявания във финансовия отчет, като например възнагражденията на ръководството и лицата, натоварени с общото управление.
- Сделки със свързани лица.
- Неизпълнение на задължения по кредити, договорни споразумения, регулаторни разпоредби и задължителни/регулаторни отчетни изисквания.
- Определени видове разходи, като незаконни плащания или разходи на ръководния персонал.

Фактори, оказващи влияние върху решенията	Възможни примери
Ключови отраслови оповестявания	<ul style="list-style-type: none"> Резерви и разходи за проучвания на предприятие от миннодобивната индустрия. Разходи за научноизследователска и развойна дейност за фармацевтично предприятие.
Оповестяване относно значителни събития и важни промени в дейността	<ul style="list-style-type: none"> Новопридобити бизнеси или разширяване на дейността. Преустановени дейности. Необичайни събития или извънредни ситуации (например, съдебни дела). Внедряване на нови продукти или услуги.

Одиторът разглежда съществуването на въпроси, подобни на изброените по-горе по отношение на един или повече конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. Одиторът може да счете също така за полезно да получи разбиране за вижданията и очакванията на ръководството и лицата, натоварени с общото управление.

По същия начин, както нивото на същественост на изпълнението се определя като по-нисък праг, отколкото цялостното ниво на същественост, така и сумата за специфичното ниво на същественост на изпълнението ще бъде определена от одитора като по-нисък праг, отколкото специфичното ниво на същественост.

7.6 Документиране на нивото на същественост

Параграф	Уместни извадки от МОС
320.14	<p>Одиторът включва в одиторската документация следните суми и фактори, взети под внимание при тяхното определяне:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) ниво на същественост за финансовия отчет като цяло; (б) ако е приложимо, ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания; (в) ниво на същественост на изпълнението; и (г) всяко преразглеждане на подточки (а) – (в) в хода на одита.

Доколкото сумите на нивата на същественост се базират на професионалната преценка на одитора, важно е факторите и сумите, участващи при определяне на нивото на същественост на различните равнища да бъдат подходящо документирани. Обикновено това става по следния начин:

- По време на фазата на планиране, когато се вземат решения относно изисквания обхват на работа.
- По време на одита, когато, на база на констатациите от одита, могат да бъдат необходими преразглеждания, или на цялостното ниво на същественост, или на нивото на същественост на изпълнението по отношение на конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.

Документацията адресира и обхваща:

1. Потребителите на финансовите отчети;
2. Факторите, използвани при определяне на:
 - нивото на същественост за финансовия отчет като цяло и, ако е приложимо, нивото или нивата на същественост по отношение на конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания;
 - нивото на същественост на изпълнението; и
3. Всяко преразглеждане на сумите на нивото на същественост по точка 2 по-горе в хода на одита.

7.7 Преразглеждане на нивото на същественост

Параграф	Уместни извадки от МОС
320.12	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)
320.13	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.

В началото на ангажимента одиторът определя цялостното ниво на същественост, имайки предвид потребителите на финансовия отчет, и нивото на същественост на изпълнението, за да планира естеството и обхвата на одиторските процедури.

По време на ангажимента може да бъде получена нова информация, която ако беше известна по-рано, би довела до това да бъде използвана различна сума по отношение на цялостното ниво на същественост. Това би могло да произтече от обстоятелства, като например следните:

- решение за освобождаване от основна част от бизнеса на предприятието или придобиване на нова такава;
- съществено различие между фактическите финансови резултати от очакваните в края на периода финансови резултати. Това би могло да включва рентабилност, приходи, разходи, активи и пасиви; и
- промяна в разбирането на одитора за предприятието и неговата дейност в резултат на изпълнението на допълнителни одиторски процедури.

Когато бъде получена нова информация, от одитора се изисква да обмисли преразглеждане на цялостното ниво на същественост. Одиторът следва също така да вземе под внимание необходимостта да преразгледа нивото на същественост на изпълнението и ефекта от промяната върху естеството и обхвата на процедурите, необходими за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

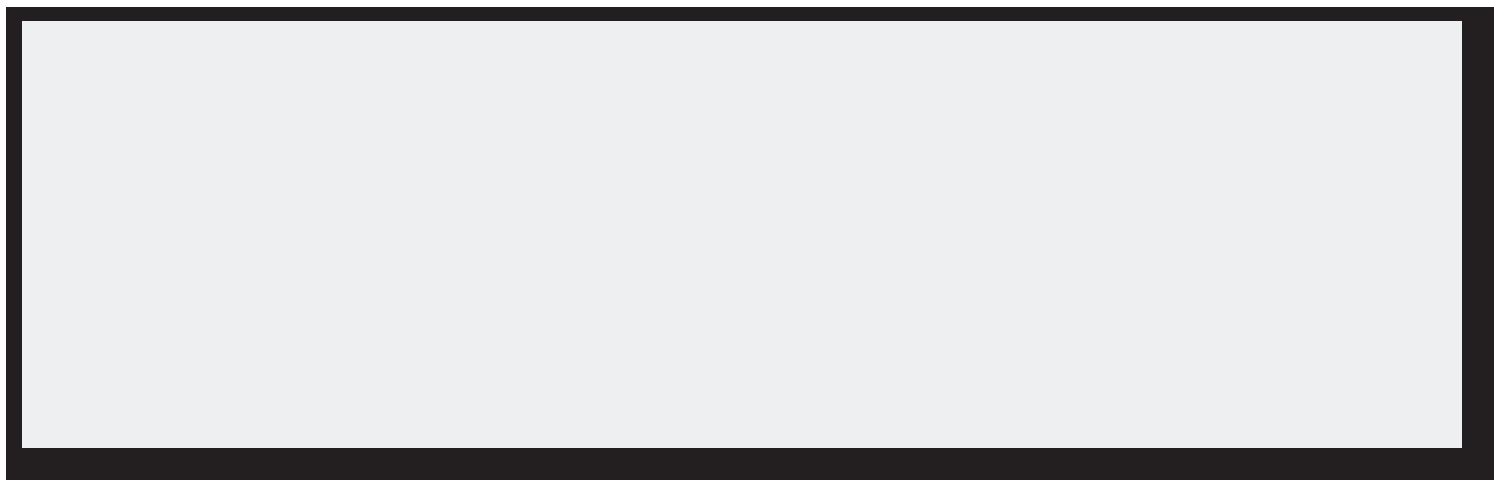
8. Процедури за оценка на риска

Съдържание на главата	Приложими МОС
Същност и използване от одитора на процедурите за оценка на риска за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.	240, 315 (преработен)

Трите видове процедури за оценка на риска, изисквани съгласно МОС 315, са илюстрирани в приложението по-долу
Приложение 8.0-1



Параграф	Уместни извадки от МОС
315.5	Одиторът следва да изпълни процедури за оценка на риска с цел осигуряване на база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. Процедурите за оценка на риска сами по себе си, обаче, не предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да се базира одиторското мнение. (вж. параграфи А1–А5)
315.6	<p>Процесът за оценка на риска следва да включва следното:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) проучващи запитвания към ръководството и други лица в предприятието, които по преценка на одитора биха могли да разполагат с информация, която е вероятно да подпомогне идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка; (вж. параграфи А6–А13) (б) аналитични процедури; (вж. параграфи А14–А17) (в) текущо наблюдение и фактически проверки. (вж. параграф А18)



Параграф	Уместни извадки от МОС
315.11	<p>Одиторът следва да получи разбиране за:</p> <p>(а) съответния отрасъл, регулаторни и други външни фактори, включително приложимата обща рамка за финансово отчитане; (вж. параграфи А25–А30)</p> <p>(б) естеството на предприятието, включително:</p> <p>(i) неговите дейности;</p> <p>(ii) структурата на собствеността му и структурата му на управление;</p> <p>(iii) видовете инвестиции, които предприятието прави или планира да направи, включително инвестиции в предприятия със специално предназначение; и</p> <p>(iv) начина, по който е структурирано предприятието и как се финансира, за да може одиторът да разбере класовете сделки и операции, салдата по сметки и оповестяванията, които се очаква да се отразят във финансовия отчет; (вж. параграфи А31–А35)</p> <p>(в) избора и прилагането от страна на предприятието на счетоводна политика, включително причините за каквито и да било промени в нея. Одиторът следва да оцени дали счетоводната политика на предприятието е целесъобразна за неговата стопанска дейност и е съвместима с приложимата обща рамка за финансово отчитане и счетоводните политики, използвани в съответния отрасъл; (вж. параграф А36)</p> <p>(г) целите и стратегиите на предприятието и онези бизнес рискове, които биха могли да породят риск от съществени неправилни отчитания; (вж. параграфи А37–А43)</p> <p>(д) оценяването и прегледа на финансовите резултати от дейността на предприятието. (вж. параграфи А44–А49)</p>
315.12	<p>Одиторът следва да получи разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита. Макар да е вероятно повечето контроли, имащи отношение към одита, да са свързани с финансовото отчитане, не всички контроли, които са свързани с финансовото отчитане, имат отношение към одита. Въпрос на професионална преценка на одитора е дали даден контрол, индивидуално или в комбинация с други, има отношение към одита. (вж. параграфи А50–А73)</p>

8.1 Общ преглед

Целта на процедурите за оценка на риска е да идентифицират и оценят рисковете от съществени неправилни отчитания. Това се постига чрез разбиране за предприятието и неговата среда, включително вътрешния контрол. Информацията може да бъде получавана от външни източници, като например Интернет и търговски публикации, както и от вътрешни източници, като например обсъждания с ключовия персонал. Разбирането за предприятието се превръща в непрекъснат, динамичен процес на събиране, актуализиране и анализиране на информацията по време на целия одит.

8.2 Одиторски доказателства

Процедурите за оценка на риска осигуряват одиторски доказателства в подкрепа на оценката на риска на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. Тези доказателства, обаче, не съществуват сами за себе си. Доказателствата, получени от процедурите за оценка на риска се допълват от допълнителни одиторски процедури (които са в отговор на идентифицираните рискове), като например тестове на контролите и/или процедури по същество.

Необходими процедури

Одиторът използва професионална преценка, за да определи процедурите за оценка на риска, които ще бъдат изпълнени, както и обхвата и задълбочеността на разбиране на предприятието, които се изискват. През първата година, в която одиторът провежда одит на дадено предприятие, работата необходима за получаване и документиране на тази информация често изисква да бъде отделено значително време. Ако получената информация, обаче, е добре документирана през първата година, времето необходимо за актуализацията на тази информация през следващите години би следвало да е значително по-малко от това, необходимо през първата година.

Необходимо е одиторът да изпълни достатъчни процедури за оценка на риска, за да идентифицира факторите за бизнес риск и риск от измами, които биха могли да доведат до съществени неправилни отчитания. Това включва вземането под внимание на всички събития и условия, които могат да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи дейността си като действащо предприятие.

Необходимият обхват или задълбоченост на разбирането за предприятието са изложени в параграфи 11 и 12 от МОС 315 (преработен) (възпроизведени по-горе). Задълбочеността на цялостното разбиране от страна на одитора ще бъде по-малка от тази, притежавана от ръководството при управлението на предприятието.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Когато планирате и разработвате естеството и обхвата на процедурите за оценка на риска, които трябва да бъдат изпълнени, не забравяйте, че някои МОС излагат конкретни въпроси, които да бъдат взети под внимание. Някои от примерите за това са включени по-долу:

МОС 240.16 Измама при одита на финансови отчети

Когато извършва процедури за оценка на риска и свързани дейности за получаване на разбиране на предприятието и неговата среда, включително вътрешния контрол в предприятието, изисквани от МОС 315 (преработен), одиторът изпълнява процедурите в параграфи 17-24 (от МОС 240) за получаване на информация, която се използва за идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

МОС 540.8 Одит на приблизителните счетоводни оценки

Когато се изпълняват процедури за оценка на риска и свързаните с тях дейности за получаване на разбиране за предприятието и неговата среда, включително за вътрешния контрол в предприятието, съгласно изискванията на МОС 315 (преработен), одиторът получава разбиране за посоченото по-долу, за да бъде в състояние да осигури база за идентифициране и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания в приблизителните счетоводни оценки:

- (а) изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, по отношение на приблизителните счетоводни оценки, включително за свързаните с това оповестявания.
как ръководството идентифицира онези операции, събития и условия, които могат да доведат до необходимостта от признаване или оповестяване на приблизителни счетоводни оценки във финансовия отчет. При получаването на това разбиране одиторът отправя проучващи запитвания до ръководството за промени в обстоятелствата, които могат да доведат до нови, или до необходимостта от коригиране на съществуващи приблизителни счетоводни оценки.
- (б) как ръководството прави приблизителните счетоводни оценки и разбиране за данните, върху които те са базирани, в това число:
 - (i) методът, включително когато е приложимо, моделът, използван при изготвянето на приблизителната счетоводна оценка;
 - (ii) съответните контроли;
 - (iii) дали ръководството е използвало експерт;
 - (iv) предположенията, стоящи в основата на приблизителните счетоводни оценки;
 - (v) дали има или би трябвало да има промяна в метода за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки спрямо предходния период и ако да, на какво се дължи; и
 - (vi) дали и ако да, как, ръководството определя ефекта от несигурността на приблизителното оценяване.

МОС 550.11 Свързани лица

Като част от процедурите за оценка на риска и съответните дейности, които МОС 315 (преработен) и МОС 240 изискват от одитора да изпълни по време на одита, одиторът изпълнява одиторските процедури и съответните дейности, описани в параграфи 12-17 (от МОС 550) за да получи информация, която е от значение за идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица.

МОС 570.10 (преработен) Действащо предприятие

При изпълнението на процедури за оценка на риска съгласно изискванията на МОС 315 (преработен), 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 по-малките предприятия процедурите, необходими за идентифициране на тези рискове може да са минимални, докато при по-големите и по-сложни предприятия процедурите биха могли да са по-мощабни.

8.3 Трите процедури за оценка на риска

Всяка от трите процедури за оценка на риска следва да бъде изпълнена по време на одита, но не задължително спрямо всеки аспект на необходимото разбиране. В много ситуации резултатите от изпълнението на един вид процедура могат да доведат до изпълнението на друг. Например, при разговор с мениджъра по продажбите, може да бъде идентифициран необичаен, но съществен договор за продажба. Това може да бъде последвано от проверка на самия договор за продажба и анализ на въздействието му върху маржа на продажбите. От друга страна, констатациите от изпълнението на аналитични процедури по предварителните оперативни резултати могат да доведат до поставянето на някои въпроси пред ръководството. Отговорите на тези въпроси могат на свой ред да доведат до искане за проверка на определени документи или наблюдение на някакви дейности.

Естеството и използването на трите процедури са представени по-долу.

8.4 Проучващи запитвания до ръководството и други лица (включително проучващи запитвания, отнасящи се до измама)



Проучващи запитвания
към ръководството
и други лица

Параграф	Уместни извадки от МОС
240.18	<p>Одиторът отправя проучващи запитвания към ръководството относно:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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.: параграфи А12–А13) (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. А14) (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.
240.19	<p>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. А15–А17)</p>

Параграф	Уместни извадки от МОС
240.21	Освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието, одиторът получава разбиране за това как лицата, натоварени с общото управление, упражняват надзор върху процесите на ръководството за идентифициране и отговор на рисковете от измама в предприятието и вътрешния контрол, който ръководството е установило за намаляване на тези рискове. (вж.: пар. А19–А21)
240.22	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.

Проучващите запитвания се използват от одитора в съчетание с други процедури за оценка на риска с цел подпомагане идентифицирането на рискове от съществени неправилни отчитания. Фокусът на въпросите е поставен върху получаването на разбиране за всеки от необходимите аспекти, както е изложено в параграфи 11 и 12 на МОС 315 (преработен) (възпроизведени по-горе).

Обикновено, по-голямата част от информацията от проучващите запитвания се получава от ръководството и лицата, отговорни за финансовото отчитане. Проучващите запитвания, обаче, към други лица в рамките на предприятието и служители, притежаващи различни нива на правомощия, могат да предоставят друга гледна точка и допълнителна информация, която може да е полезна при идентифициране на рискове от съществени неправилни отчитания, които в противен случай биха били пропуснати. Така например, обсъждане с мениджъра по продажбите може да разкрие, че е процедурирано прибързано с определени сделки по продажби (към края на периода) и те не са отразени в съответствие с политиката на предприятието за признаване на приходи.

Областите на проучващите запитвания са очертани в приложението по-долу.

Приложение 8.4-1

Разговор с:	Запитвания относно ...
<p>Лицата, натоварени с общото управление (ЛНОУ) <i>(ако не са ангажирани с ръководството на предприятието)</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Средата, в която се изготвя финансовият отчет. • Надзор над процесите на ръководството по идентифициране и отговор на рисковете от измама или грешка в предприятието и вътрешния контрол, който ръководството е установило с цел смекчаване на тези рискове. • Информация за евентуална действителна измама, подозирана измама или твърдение за наличието на измама, засягащи предприятието. • Обмислете присъствие на заседание на лицата, натоварени с общото управление и запознаване с протоколите от техни предходни заседания.
<p>Ръководството и лицата, отговорни за финансовото отчитане</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Оценката от страна на ръководството на рисковете от това финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания поради измама или грешка, включително естеството, обхвата и честотата на подобни оценки. • Комуникацията на ръководството, ако има такава, с наетите лица относно вижданията му за бизнес практиките и етичното поведение. • Културата на предприятието (ценности и етика). • Оперативния стил на ръководството. • Плановете на ръководството за стимули. • Възможностите за пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството. • Информация за измама или подозирана измама. • Как се изготвят приблизителните оценки. • Дали предприятието спазва изискванията на приложимите закони и нормативни разпоредби. • Процеса на изготвяне и преглед на финансовия отчет. • Комуникацията на ръководството, ако има такава, с лицата, натоварени с общото управление.
<p>Ключови наети лица <i>(ангажирани с покупки, ведомости, счетоводство и др.)</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> • Бизнес тенденции и необичайни събития. • Инициирането, обработката и отразяването на сложни или необичайни сделки и операции. • Степента на пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството (т.е. от тези лица искано ли е някога да пренебрегнат и заобикалят вътрешни контроли?). • Целесъобразност/приложение на използваните счетоводни политики.

Персонал, ангажиран с маркетинг и продажби	<ul style="list-style-type: none"> • Маркетингови стратегии и тенденции в продажбите. • Стимули за постигане на резултати в областта на продажбите. • Договорни споразумения с клиенти. • Степента на пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството (т.е. от тези лица искано ли е някога да пренебрегнат и заобиколят вътрешни контроли или счетоводните политики за признаване на приходи?).
Вътрешни одитори	<ul style="list-style-type: none"> • Обхват на работата на вътрешните одитори и техните констатации и препоръки. • Идентифициране и оценяване на възможни рискове от съществено неправилно отчитане. • Други въпроси, които биха могли да засегнат работата на външните одитори. • Потенциал за използване работата на звеното за вътрешен одит при получаване на одиторски доказателства.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Не ограничавайте въпросите си (особено при по-малките одити) до собственика-управител и счетоводителя. Попитайте други служители (ако има такива) от предприятието (като например, мениджъра по продажбите, мениджъра по производството или други наети лица) относно тенденциите, необичайни събития, основни бизнес рискове, функционирането на вътрешния контрол и евентуални случаи на пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството.

Ако бъде открита евентуална измама с участието на висшето ръководство или лицата, натоварени с общото управление, незабавно се консултирайте със съдружника, отговорен за ангажимента и обмислете получаването на правен съвет как да процедирате. Информацията следва винаги да бъде запазвана в конфиденциалност с оглед гарантиране, че изискванията за поверителност и конфиденциалност се спазват по подходящ начин. Направете също справка в етичния кодекс за евентуални допълнителни изисквания и насоки.

8.5 Аналитични процедури



Аналитичните процедури, използвани като процедури за оценка на риска спомагат за идентифицирането на въпроси, имащи последици за финансовото отчитане и одита. Някои от примерите включват необичайни сделки, операции или събития, суми, съотношения и тенденции.

Освен че са процедури за оценка на риска, аналитичните процедури могат да бъдат използвани като допълнителни одиторски процедури при:

- получаване на доказателства относно твърдение за вярност във финансовия отчет. Това е аналитична процедура по същество и тя е разгледана в повече подробности в том 1, глава 10 от настоящото Ръководство; и
- извършване на цялостен преглед на финансовия отчет в или към края на одита.

Повечето аналитични процедури не са много детайлни или сложни. Често те използват данни,

обобщени на по-високо ниво, което означава, че резултатите могат единствено да предоставят широка първоначална индикация относно това дали е възможно да е налице съществено неправилно отчитане.

Стъпките при изпълнението на аналитични процедури са изложени в приложението по-долу.

Приложение 8.5-1

Какво да бъде извършено	Как да бъде извършено
Идентифицирайте взаимоотношения в данните	Разработете очаквания за правдоподобните и приемливи взаимовръзки между различните видове информация, които може разумно да се очаква да съществуват. Когато е възможно, стремете се да използвате независими (т.е., които не са вътрешно генерирани) източници на информация. Финансовата и нефинансова информация би могла да включва: <ul style="list-style-type: none">• финансови отчети за сравними предходни периоди;• бюджети, прогнози и екстраполации, включително екстраполации на междинни или годишни данни; и• информация за отрасъла, в който функционира предприятието и съществуващите икономически условия.
Сравнете	Сравнете очакванията с отчетените суми или съотношенията, извлечени от отчетените суми.
Оценете резултатите	Оценете резултатите. Когато бъдат установени необичайни или неочаквани взаимоотношения, преценете потенциалните рискове от съществени неправилни отчитания.

Резултатите от тези аналитични процедури следва да бъдат разгледани заедно с другата събрана информация с цел:

- идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания, отнасящи се до твърдения за вярност, залегнали в значими позиции от финансовия отчет; и
- подпомагане при проектирането на характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

Забележка: Някои по-малки предприятия може да не са в състояние да предоставят на одитора текуща финансова информация, като например междинна или месечна финансова информация за изпълнение на аналитичните процедури. При такива обстоятелства, част от информацията би могла да бъде набавена чрез проучващи запитвания, но може да е необходимо подробните проучващи запитвания да почакат, докато не бъде налице проект на финансовия отчет на предприятието на ранен етап.

8.6 *Наблюдение и фактическа проверка*

Наблюдение и фактическа проверка

Наблюдението и фактическата проверка:

- са в подкрепа на проучващите запитвания към ръководството и други лица; и
- предоставят допълнителна информация за предприятието и неговата среда.

Процедурите по наблюдение и фактическа проверка обикновено включват процедура и приложение, както са представени в приложението по-долу.

Приложение 8.6-1

Процедура	Възможно приложение
Наблюдение	Обмислете наблюдение върху: <ul style="list-style-type: none">• начина, по който предприятието функционира и е организирано;• помещенията на предприятието и производствените мощности;• оперативния стил на ръководството и отношението му към вътрешния контрол;• функционирането на различните процедури на вътрешен контрол; и• спазване изискванията на ключовите политики.

Фактическа проверка	<p>Обмислете фактическа проверка на документи, като:</p> <ul style="list-style-type: none">• бизнес планове, стратегии и предложения;• отраслови проучвания и репортажи за предприятието в медиите;• основни договори и ангажименти;• нормативна уредба и кореспонденция със съответните лицензиращи или регулаторни органи;• кореспонденция с адвокати, банкери и други заинтересовани страни;• счетоводна политика и документация;• наръчници за вътрешен контрол;• доклади, изготвени от ръководството (като например, данни за резултатите от дейността и междинни финансови отчети); и• други доклади, като например, протоколи от заседанията на лицата, натоварени с общото управление, доклади от консултанти и др.
----------------------------	---

8.7 Проектиране и внедряване на вътрешни контроли

Процедурите за оценка на риска включват също процедурите за оценяване проектирането и внедряването на съответни вътрешни контроли. Тези процедури са разгледани в по-големи подробности в том 2, глава 11.

8.8 Други източници на информация относно рисковете

Други процедури, изпълнявани от одитора, могат да бъдат използвани за целите на оценяване на риска. Някои от типичните примери са представени в следващото приложение.

Приложение 8.8-1

Източник	Описание
Приемане или продължаване на взаимоотношение с клиент	Съответната информация, получена от изпълнението на предварителните процедури.
Предходна работа	Съответният опит, придобит от предходни ангажименти и други видове ангажименти, изпълнявани за предприятието. Това би могло да включва: <ul style="list-style-type: none"> • области, предизвикващи безпокойство при предходни одити; • слабости във вътрешния контрол; • промени в организационната структура, бизнес процесите и системите за вътрешен контрол; и • минали неправилни отчитания и дали те са били коригирани своевременно.
Външна информация	<ul style="list-style-type: none"> • Проучващи запитвания до външния правен съветник на предприятието или външните оценители. • Преглед на доклади, изготвени от банки или рейтингови агенции. • Информация относно отрасъла и състоянието на икономиката, получена от търсене в Интернет, отраслови и икономически списания или регулаторни и финансови публикации.
Обсъждане в одиторския екип	Резултатите от обсъжданията в екипа (включително съдружника) относно податливостта на финансовите отчети на предприятието (включително оповестяванията) на съществени неправилни отчитания, включително измама.

8.9 Специфични процедури за оценка на риска

Таблицата по-долу съдържа списък на МОС със специфични процедури за оценяване на риска, които трябва да бъдат изпълнени при всеки одит, за които са приложими.

Приложение 8.9-1

МОС	Заглавие
240	Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети
250 (преработен)	Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети
315 (преработен)	Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда

320 (преработен)	Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита
540 (преработен)	Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания
550	Свързани лица
560	Последващи събития
600	Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)

9. Одиторски процедури в отговор на оценените рискове

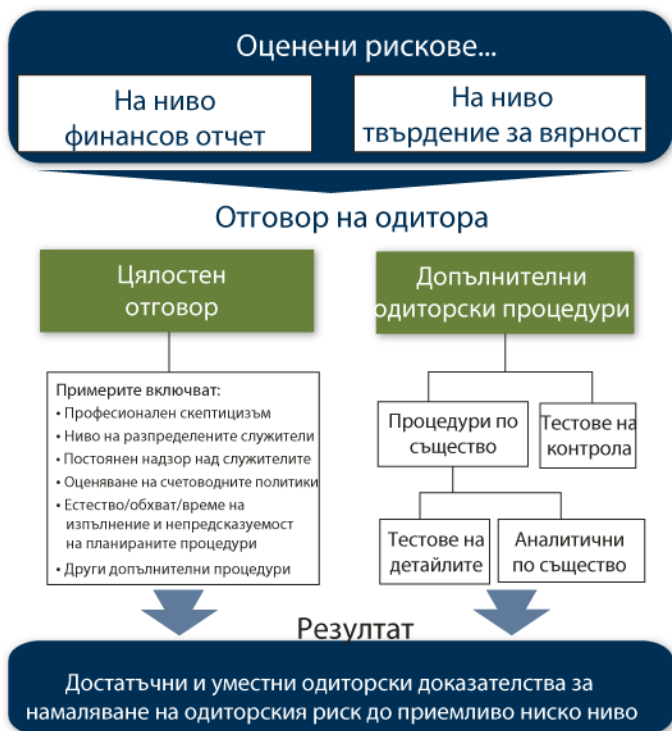
Съдържание на главата

Приложими МОС

Разработване и прилагане на подходящи процедури в отговор на оценените рискове.

240, 300, 330, 500

Приложение 9.0-1



Параграф

Цели на МОС

330.3

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.

Параграф	Уместни извадки от МОС
300.9	Одиторът разработва план на одита , който включва описание на: (а) естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираните процедури за оценка на риска, както това е дефинирано съгласно МОС 315 (преработен). (б) естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури на ниво твърдение за вярност, както това е дефинирано съгласно МОС 330. (в) другите планирани одиторски процедури, които се изисква да бъдат изпълнени, за да отговаря ангажиментът на изискванията на МОС. (вж.: параграфи А12–А14)
330.7	При планирането на допълнителни одиторски процедури, които да бъдат изпълнени, одиторът: (а) разглежда причините за оценката, която е дадена на риска от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, за всеки клас сделки, салда по сметки и оповестявания, включително: (i) вероятността от съществени неправилни отчитания, които се дължат на конкретните характеристики на съответния клас сделки, салда по сметки или оповестявания (т.е. вътрешноприсъщ риск); и (ii) дали оценката на риска взема под внимание съответните контроли (т.е. риск на контрола), като по този начин изисква от одитора да получи одиторски доказателства, за да определи дали контролите функционират ефективно (т.е. одиторът възнамерява да разчита на оперативната ефективност на контролите при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество); и (Вж.: Пар. А9–А18) (б) колкото по-висока е оценката на риска от одитора, толкова по-убедителни одиторски доказателства трябва да получи. (Вж.: Пар. А19)
500.6	Одиторът разработва и изпълнява одиторски процедури, които са подходящи при съществуващите обстоятелства с цел получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства. (вж.: параграфи А1–А25)

9.1 Общ преглед

Процедурите за оценка на риска (виж том 1, глава 8 от настоящото Ръководство) се разработват с цел идентифициране и оценяване на рисковете както на ниво финансов отчет, така и на ниво твърдение за вярност по отношение на съществени класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.

Допълнителните одиторски процедури (виж том 1, глава 10 от настоящото Ръководство) се разработват с цел да отговорят на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Целта им е да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства за намаляване на одиторския риск до приемливо ниско ниво.

Трите основни категории одиторски процедури са илюстрирани по-долу.

Приложение 9.1-1



РСНО= Рискове от съществени неправилни отчитания
 ФО = Финансов отчет

Оценените рискове на ниво финансов отчет са всеобхватни по своя характер и изискват цялостни одиторски отговори, като например определяне опита на лицата, на които е възложено да изпълнят задачите, изискваното ниво на надзор и всяка необходима модификация на естеството и обхвата на планираните одиторски процедури.

Оценените рискове на ниво твърдение за вярност се отнасят до конкретни салда по сметки, класове сделки и операции или оповестявания. Те се адресират посредством допълнителни одиторски процедури, като например тестове на детайлите, тестове на контролите и аналитични процедури по същество.

Върху разработването на допълнителните одиторски процедури оказват влияние:

- резултатите от изпълнение на процедурите за оценка на риска и получените в резултат оценки на риска на ниво твърдение за вярност; и
- цялостните отговори, разработени от одитора във връзка с оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет.

9.2 Цялостни отговори на рисковете на ниво финансов отчет

Параграф	Уместни извадки от МОС
330.5	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)

Рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет се отнасят до рискове, всеобхватно свързани с финансовия отчет като цяло и потенциално засягащи много твърдения за вярност. В резултат, тези рискове (като например, лошо отношение на ръководството към контрола) могат да допринесат непряко за съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Така например, ако счетоводителят на предприятието не е компетентен, могат да възникнат много възможности за грешка или измама в множество салда, класове сделки и операции или оповестявания във финансовия отчет. Следователно, рисковете на ниво финансов отчет често не могат да бъдат адресирани и обхваната посредством изпълнение на специфични одиторски процедури, а изискват цялостен отговор.

МОС 240 и 330 очертават някои възможни цялостни отговори на рисковете, идентифицирани на ниво финансов отчет. По-долу са представени някои примери.

Приложение 9.2-1

Възможни цялостни отговори на оценените рискове на ниво финансов отчет	
Управление на ангажимента	<p>Акцентирайте пред одиторския екип върху необходимостта да се упражнява постоянно професионален скептицизъм.</p> <p>Възложете задачите на по-опитни служители или на такива със специфични умения, като например специалисти в областта на разследванията на измами, оценяването на активи или бизнеси или ИТ специалисти.</p> <p>Осигурете повече текущ надзор върху служителите в хода на изпълнение на задачите.</p> <p>Ако предприятието има звено за вътрешен одит, обмислете дали тяхната работа може да бъде използвана за:</p> <ul style="list-style-type: none"> • получаване на одиторски доказателства; или • предоставяне на пряко съдействие на одитора при получаване на одиторски доказателства.
Включете елемент на непредсказуемост при избор на допълнителни одиторски процедури	<p>Включете елемент на непредсказуемост при избор на характера, времето за изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури, които ще бъдат изпълнени. Това е особено важно, когато адресирате и разглеждате рискове от измама, тъй като лицата в предприятието може да са запознати с обичайно изпълняваните одиторски процедури и следователно да са в състояние да прикрият по-успешно финансово отчитане с цел измама.</p> <p>Непредсказуемостта може да бъде постигната чрез:</p> <ul style="list-style-type: none"> • изпълнение на процедури по същество върху подбрани салда по сметки и твърдения за вярност, които иначе не се тестват поради тяхното ниво на същественост или риск; • промяна на времето на изпълнение на одиторските процедури спрямо обичайно очакваното; • прилагане на различни методи за подбор на извадки; и • изпълнение на одиторски процедури в различни местоположения или в местоположения без това да бъде предварително обявено (например, инвентаризации).

Възможни цялостни отговори на оценените рискове на ниво финансов отчет**Преразгледайте планираните одиторски процедури**

- Направете промени в характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури. Например:
- изпълнете процедурите по същество към края на отчетния период вместо на междинна дата;
 - извършете физическо наблюдение или фактическа проверка на определени активи;
 - направете допълнителен преглед на документацията за материалните запаси с цел идентифициране на необичайни позиции, неочаквани суми и други позиции, спрямо които да бъдат приложени процедури за проследяване;
 - извършете допълнителна одиторска работа за оценяване на разумността на приблизителните оценки на ръководството и стоящите в основата преценки и предположения;
 - увеличете размера на извадките или изпълнете аналитични процедури на по-детайлизирано ниво;
 - използвайте компютърно подпомагани одиторски техники (КПОТ) с цел:
 - събиране на повече доказателства относно данните, съдържащи се в съществени сметки или електронни файлове на сделки и операции,
 - извършване на по-разширено тестване на електронни файлове на сделки и сметки,
 - подбор на извадки от сделки и операции от ключови електронни файлове,
 - сортиране на сделки и операции със специфични характеристики, и
 - тестване на цялостна популация вместо на извадка;
 - поискайте допълнителна информация при външните потвърждения. Например, при потвърждаване на вземанията, одиторът би могъл да поиска потвърждение относно подробностите на договорите за продажба, включително датата, евентуално право на връщане, както и условията на доставка; и
 - модифицирайте естеството и обхвата на одиторските процедури с цел получаване на одиторски доказателства по същество.

<p>Промени в одиторския подход</p>	<p>Преценете полученото разбиране за контролната среда.</p> <p>Ако контролната среда е ефективна, одиторът може да има по-голямо доверие във вътрешния контрол и надеждността на одиторските доказателства, генерирани вътрешно в рамките на предприятието. Това би могло да означава:</p> <ul style="list-style-type: none"> • повече одиторска работа, изпълнявана към междинна дата, а не в края на периода; и • подход, използващ тестове на контролите, както и процедури по същество (комбиниран подход). <p>Ако контролната среда е неефективна, това би могло да доведе до:</p> <ul style="list-style-type: none"> • извършване на повече одиторски процедури към края на периода, а не към междинна дата; • получаване на по-разширени одиторски доказателства от процедури по същество; и • увеличаване броя на местоположенията, които да бъдат включени в обхвата на одита.
<p>Преглед на използваните счетоводни политики</p>	<p>Оценете дали изборът и прилагането на счетоводни политики от страна на предприятието, особено на тези, отнасящи се до субективни оценки и сложни сделки и операции, може да са показателни за финансово отчитане с цел измама в резултат на усилията на ръководството да управлява печалбите.</p>

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Време на изпълнение

Цялостните отговори могат да бъдат разработени на етапа на планиране, след което да бъдат включени в цялостната стратегия на одита. При нови ангажменти, цялостните отговори могат да бъдат разработени предварително по време на планирането, след което по-късно да бъдат потвърдени или променени на базата на резултатите от оценката на риска.

Документация

Не е необходимо установяването на цялостните одиторски отговори и стратегията на одита в малкото предприятие да бъдат сложни или времеемки. В някои случаи, и двете стъпки могат да бъдат изпълнени, посредством изготвяне на кратък меморандум при приключване на предходния одит (приемайки, че той обхваща всички необходими въпроси), който може да бъде актуализиран по-късно на база на обсъжданията с ръководството.

Пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството

Параграф	Уместни извадки от МОС
240.26	<p>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 пораждаат тези рискове. Параграф 47 упоменава документацията, която се изисква, когато одиторът заключи, че предположението не е приложимо в обстоятелствата на ангажимента и, съответно, не е идентифицирал признаването на приходи като риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. (вж.: параграфи А28–А30)</p>
240.32	<p>Независимо от оценката на одитора за рисковете от заобикаляне на контролите от страна на ръководството, той разработва и изпълнява одиторски процедури:</p> <p>(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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) отправя проучващи запитвания към лицата, участващи в процеса на финансова отчетност, относно нецелесъобразна или необичайна дейност, свързана с обработката на записванията във счетоводните регистри и други корекции; (ii) избира записвания в счетоводните регистри и направени корекции в края на отчетния период; и (iii) преценява необходимостта от тестване на записванията в счетоводните регистри и други корекции през периода. (вж.: параграфи А41–А44) <p>(б) за преглед на приблизителните счетоводни оценки за предубеденост и за оценка дали обстоятелства, пораждащи предубеденост, ако съществува такава, представляват риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. При извършването на този преглед одиторът:</p> <ul style="list-style-type: none"> 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 (i) извършва ретроспективен преглед на преценките и предположенията на ръководството, свързани със съществените приблизителни счетоводни оценки, отразени във финансовия отчет за предходната година. (вж.: параграфи А45–А47) <p>(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.: параграф А48)</p>
240.33	<p>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 конкретното посочените по-горе (например, когато съществуват специфични допълнителни рискове за заобикаляне на контролите от страна на ръководството, които не са обхванати като част от процедурите, изпълнени с цел адресиране на изискванията в параграф 32).</p>

Приема се, че пренебрегването и заобикалянето на контролите от страна на ръководството и измамното признаване на приходи са съществени рискове (виж том 2, глава 10 от настоящото Ръководство) и те се адресират и разглеждат като такива. В резултат, съществуват определени одиторски процедури, които се изпълняват при всеки одит. Те са изложени в извадките от МОС, цитирани по-горе. Някои допълнителни коментари са включени в следващото приложение.

Приложение 9.2-2

Процедури за адресиране пренебрегването и заобикалянето на контролите от страна на ръководството	
Записи в счетоводните регистри	<p>Идентифицирайте, подберете и тествайте записите в счетоводните регистри и други корекции на базата на:</p> <ul style="list-style-type: none"> • разбиране на финансово-отчетния процес на предприятието и проектирането/внедряването на вътрешен контрол; и • съобразяване с: <ul style="list-style-type: none"> — характеристиките на подправени записи в счетоводните регистри и други корекции, — наличие на фактори за риск от измама, отнасящи се до конкретни класове от записи в счетоводните регистри и други корекции и — проучващи запитвания към лица, участвали във финансово-отчетния процес относно нередни или необичайни дейности.
Приблизителни оценки	<p>Направете преглед на приблизителните оценки, свързани с конкретни сделки, операции и салда с цел идентифициране на възможна предубеденост от страна на ръководството. Допълнителните процедури биха могли да включват:</p> <ul style="list-style-type: none"> • преразглеждане като цяло на направените приблизителни оценки; • извършване на ретроспективен преглед на преценките и предположенията на ръководството, отнасящи се до съществените приблизителни счетоводни оценки, направени през предходния период; и • определяне дали кумулативният ефект представлява съществено неправилно отчитане във финансовия отчет.

Значими сделки и операции

Получете разбиране за стопанската обосновка по отношение на съществени сделки и операции, които са необичайни или извън обичайния ход на стопанска дейност. Тук се включва оценка относно това дали:

- ръководството поставя по-голям акцент върху необходимостта от конкретно счетоводно третиране, отколкото върху стоящата в основата икономическа обосновка на сделката или операцията;
- споразуменията, съпътстващи подобни сделки и операции са прекалено сложни;
- ръководството е обсъдило естеството и счетоводното отчитане на подобни сделки и операции с лицата, натоварени с общото управление;
- сделките и операциите предполагат участието на преди това неидентифицирани свързани лица, или страни, на които липсват условията или финансовата възможност за изпълнение на сделката или операцията без съдействие от одитираното предприятие;
- сделките и операциите с участието на неконсолидирани свързани лица, включително предприятия със специално предназначение, са били подложени на подходящ преглед и одобрение от лицата, натоварени с общото управление; и
- е налице адекватна документация.

Процедури за адресиране пренебрегването и заобикалянето на контролите от страна на ръководството

Признаване на приходи	<p>Изпълнете аналитични процедури по същество. Обмислете използването на компютърно подпомагани одиторски техники с цел идентифициране на необичайни или неочаквани взаимовръзки по отношение на приходите или сделките.</p> <p>Осигурете потвърждение от клиентите на условията на съответните договори (критерии за приемане, условия на доставка и плащане) и отсъствието на странични споразумения (право на връщане на продукта, гарантирани суми при препродажба и т.н.).</p>
Оповестявания във финансовия отчет	<p>Изпълнете процедури за оценяване дали цялостното представяне на финансовия отчет е в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.</p> <p>При извършването на тази оценка, разгледайте въпроса дали финансовия отчет е представен по начин, който отразява подходящата:</p> <ul style="list-style-type: none"> • класификация и описание на финансовата информация и стоящите в основата сделки и операции, събития и условия; и • представяне, структура и съдържание на финансовия отчет. Това включва разглеждане на въпроса за: <ul style="list-style-type: none"> ▪ използваната терминология съгласно изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане; ▪ предоставеното ниво на детайлизация; ▪ обединяване и детайлизирани на суми; и ▪ базите на представените суми.

9.3 Отговор на оценените рискове на ниво твърдение за вярност

Параграф	Уместни извадки от МОС
330.6	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)

Оценката на одитора на идентифицираните рискове на ниво твърдение за вярност осигурява отправна точка за:

- обмисляне на подходящия одиторски подход; и
- планиране и изпълнение на допълнителни одиторски процедури. Обърнете се към том 1, глава 10 за подробно описание на допълнителните одиторски процедури.

Подходящ одиторски подход

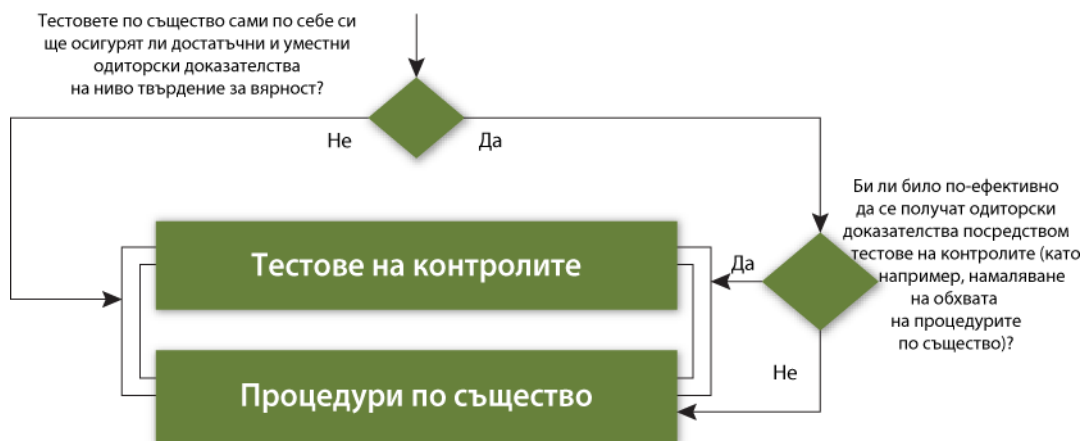
Одиторският подход при планиране и изпълнение на допълнителните одиторски процедури се

базира на оценката на идентифицираните рискове както на ниво финансов отчет, така и на ниво твърдение за вярност.

Доколкото оценените рискове се различават между съществените класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, най-ефективният одиторски подход ще бъде различен. Така например, би могло да бъде целесъобразно да се тестват контролите относно пълнота на продажбите и да се използват процедури по същество по отношение на останалите твърдения за вярност. По отношение на задълженията, подход по същество би могъл да бъде приложим спрямо всички твърдения за вярност. Ключът е в разработването на одиторски процедури, които представляват адекватен отговор на идентифицираните рискове.

Следващото приложение излага в общи линии някои от съображенията при разработване на подходящ одиторски подход по отношение на салда по сметки или класове от сделки или операции.

Приложение 9.3-1



Забележка: При по-малките предприятия, надеждните контролни дейности може да не съществуват или да са много ограничени. В тези случаи, единствената алтернатива може да е подход, фокусиран предимно върху процедурите по същество.

Планиране и изпълнение на допълнителни одиторски процедури

Характерът, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури се базират и са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Това осигурява ясна връзка между допълнителните процедури на одитора и оценката на риска.

Първата стъпка е да се направи преглед на информацията, получена към настоящия момент, която ще формира базата за планиране на допълнителни одиторски процедури. Това включва:

- естеството и обосновката на оценените рискове (като например, бизнес рискове и рискове от измама) както на ниво финансов отчет, така и на ниво твърдение за вярност;
- салдата по сметки, класовете сделки и операции или оповестяванията, които са съществени за финансовия отчет;
- необходимостта (ако съществува такава) да се извършат тестове на контролите. Тази необходимост възниква, когато процедурите по същество сами по себе си не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност;
- разбирането на одитора за контролната среда и контролните дейности. В частност, идентифицирани ли са някакви подходящи вътрешни контроли, които, ако бъдат тествани, биха осигурили ефективен отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания по отношение на конкретно твърдение за вярност; и
- характера и обхвата на специфичните одиторски процедури, които може да се изискват от определени МОС или от местните правила и нормативни разпоредби.

На базата на горната информация, одиторът може да планира характера и обхвата на процедурите, които да бъдат изпълнени. Някои от съображенията относно планирането на процедурите са разгледани по-долу.

Приложение 9.3-2

Разгледайте	Въздействие върху проектирането на одиторските процедури
Характера на твърдението за вярност, което се разглежда	<p>Каква е най-подходящата одиторска процедура за адресиране и разглеждане на конкретното твърдение за вярност? Вземете под внимание:</p> <ul style="list-style-type: none"> • ефективността Доказателства за пълнота на продажбите може най-добре да бъдат получени посредством тест на контролите, докато доказателствата в подкрепа на оценката на материалните запаси вероятно ще бъдат получени с помощта на процедури по същество; и • надеждността на получените доказателства Осигурете по-надеждни доказателства относно даденото твърдение за вярност. Потвърждение на вземанията с цел определяне на съществуването им може да осигури по-добри доказателства, отколкото простата проверка на фактурите или изпълнението на някакви аналитични процедури.
Причините за оценения риск	<p>Какви са стоящите в основата причини за оценка на риска?</p> <p>Това включва разглеждане на характеристиките на областта от финансовия отчет, идентифицираните и оценени вътрешноприсъщи рискове, както и съответните вътрешни контроли. Ако оцененият риск изглежда малък в резултат на съответните проектирани и внедрени вътрешни контроли, може да бъде обмислен тест на контролите с оглед потвърждение на оценения риск и евентуално намаляване на обхвата на процедурите по същество, които иначе биха били необходими.</p>
Оцененото ниво на риск	<p>По отношение на някои от оценените рискове, необходими ли са по-надеждни и уместни одиторски доказателства?</p> <p>Може да е необходимо обхватът на съществуващите процедури да бъде разширен или да бъдат комбинирани няколко различни видове одиторски процедури с оглед осигуряване на необходимата сигурност. Например, с цел гарантиране на съществуването на обект от материални запаси с висока стойност, в допълнение към проверката на разходооправдателните документи може да бъде извършена физическа проверка.</p>
Използваните източници на информация	<p>Планираните одиторски процедури разчитат ли на нефинансова информация, изготвена от информационната система на предприятието? Това би могла да е информация, получена от данни във или извън главната и спомагателните счетоводни книги.</p> <p>Ако случаят е такъв, следва да бъдат получени доказателства за нейната точност и пълнота. Така например, в многоетажна сграда, броят на отделните жилища, отдавани под наем, умножен по месечния наем може да бъде използван за сравнение с общите приходи. Ако това е така, ще бъде от важно значение да се гарантира, че броят на отдаваните под наем жилища е действителен и месечните наеми отговарят на подписаните наемни договори.</p>

Възможност за тестове с двойно предназначение

Би ли било ефективно да се изпълни тест на контролите едновременно с тест на детайлите по една и съща сделка или операция?

Например, ако дадена фактура се проверява за доказателства за получено одобрение (тест на контролите), същевременно тя би могла да бъде проверена за потвърждение на други аспекти на сделката (тест на детайлите).

Използване на твърденията за вярност при подбора на популацията, която ще бъде тествана

Когато разработва дадена процедура, одиторът внимателно обмисля характера на твърдението за вярност, по отношение на което се получават доказателства. Това ще определи вида на доказателствата, които ще бъдат проверявани, естеството на процедурата и популацията, от която да се избере извадката.

Например, доказателства в подкрепа на твърдение за вярност за съществуване се получават чрез подбор на позиции, които вече се съдържат в съответната сума във финансовия отчет. Изборът на салдото на вземанията за потвърждение ще предостави доказателства, че салдото на вземанията съществува. Изборът на позиции, които вече се съдържат в съответната сума във финансовия отчет, обаче, не би осигурило никакви доказателства по отношение на твърдение за вярност за пълнота.

По отношение на пълнотата, позициите следва да бъдат избирани от доказателства, сочещи, че позицията би следвало да бъде включена в съответната сума във финансовия отчет. За да се определи дали продажбите са пълни (т.е. няма неотразени продажби), подборът на нареждания за експедиция и съпоставянето им с продажните фактури би осигурило (при условие пълнота на нарежданията за експедиция) доказателства за пропуснати продажби.

Време на изпълнение на процедурите

Времето на изпълнение се отнася до момента, в който одиторските процедури се изпълняват, или периода или датата, за които са приложими одиторските доказателства.

Преди или към края на периода?

В повечето случаи (особено при по-малките предприятия), одиторските процедури се изпълняват към края на периода или по-късно. Освен това, колкото по-висок е рискът от съществени неправилни отчитания, толкова по-вероятно ще бъде, че процедурите по същество ще бъдат изпълнявани по-близо, или след, края на периода.

В някои ситуации, може да са налице определени преимущества от изпълнението на одиторските процедури преди края на периода. Така например:

- спомагане за идентифициране на съществени въпроси на ранен етап. Това осигурява време въпросите да бъдат адресирани и разгледани и да бъдат изпълнени допълнителни одиторски процедури;
- балансиране работното натоварване на одиторската фирма чрез преместване на някои процедури от натоварения сезон в период, когато има на разположение повече време;
- балансиране работното натоварване на клиента чрез намаляване на времето, необходимо след края на периода за отговор на проучващите одиторски запитвания и осигуряване на изискваните доказателства или справки; и
- изпълнение на необявени процедури или изпълнение на процедури в непредсказуемо време.

Следващото приложение излага в общи линии факторите, които трябва да бъдат взети под внимание, когато се определя дали да бъдат изпълнени процедури към междинна дата.

Приложение 9.3-3

Фактори, които да бъдат взети под внимание	
Одиторски процедури, изпълнявани преди края на периода	Доколко добра е цялостната контролна среда? Ако контролната среда е слаба, малко вероятно е инвентаризацията към междинна дата и последващата актуализация на резултатите от изброяването за отразяване на движенията (входящи и изходящи) да бъде достатъчна?
	Доколко добри са специфичните контроли върху салдата по сметки или класовете сделки и операции, които са предмет на разглеждане?
	Налице ли са необходимите доказателства за изпълнение на теста? Електронните файлове може впоследствие да са били преработени или процедурите, които трябва да бъдат наблюдавани може да се извършват само в определено време.
	Дали процедура преди края на периода би адресирала и обхванала естеството и същността на съответния риск?
	Дали междинната процедура би адресирала периода или датата, за които се отнасят одиторските доказателства?
Какво количество допълнителни доказателства ще бъдат необходими по отношение на оставащия период между датата на процедурата и края на периода?	

Том 1, глава 10.5 предоставя допълнителна информация относно времето на изпълнение на тестовете на контролите.

След края на периода

Определени одиторски процедури могат да бъдат изпълнявани единствено към, или след, края на периода. Тук влизат процедурите по отграничаване (когато минимално се разчита на вътрешния контрол), корекции в края на периода, както и последващи събития.

10. Допълнителни одиторски процедури

Съдържание на главата

Характеристики и използване на допълнителни одиторски процедури.

Приложими МОС

330, 505, 520

Приложение 10.0-1



Параграф

Уместни извадки от МОС

330.4

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

- (а) Процедура по същество - одиторска процедура, изпълнявана с цел установяване на съществени неправилни отчитания на ниво твърдения за вярност. Процедурите по същество включват:
 - (i) тестове на детайлите (на групи сделки, салда по сметки и оповестявания); и
 - (ii) аналитични процедури по същество.
- (б) 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.

10.1 Общ преглед

Настоящата глава излага в общи линии характеристиките и използването на допълнителни одиторски процедури, разработени в отговор на оценените рискове на ниво твърдение за вярност.

Процедури по същество

Процедурите по същество се изпълняват от одитора с цел:

- да събере доказателства относно основните твърдения за вярност (П, С, ТО, Пр.), залегнали в салдата по сметки и основните класове сделки и операции; и
- да разкрие съществени неправилни отчитания.

Типичните процедури по същество включват избор на салдо по сметка или на представителна извадка от сделки или операции с цел:

- да се преизчислят отчетените суми за точност;
- да се потвърди съществуването на салдата (вземания, банкови сметки, инвестиции и т.н.);
- да се гарантира, че сделките и операцията са отразени в правилния период (тестове за отграничаване);
- да се сравнят сумите между различните периоди или с очакванията (аналитични процедури);
- да се провери първичната счетоводна документация (като например фактури или договори за продажба);
- да се наблюдава физическото наличие на отчетените активи (инвентаризации); и
- да се направи преглед на уместността на отчисленията за загуба от обезценка (съмнителни вземания или морално остарели материални запаси).

Тестове на контролите

Тестовите на контролите се изпълняват от одитора с цел събиране на доказателства за оперативната ефективност на процедурите на вътрешния контрол, които:

- адресират конкретни твърдения за вярност, за които е планирано да се разчита на контролите; и
- предотвратяват възникването или разкриват/коригират съществени грешки или измама.

Типичните тестове на контролите включват избор на репрезентативна извадка от сделки и операции или съпътстващата ги документация с цел:

- да се наблюдава функционирането на извършваната процедура на вътрешния контрол;
- да се проверят доказателствата, че контролната процедура е изпълнена;
- да се отправят проучващи запитвания относно това как и кога е изпълнена процедурата; и
- да се изпълни отново контролната процедура (като например в случаите, когато информационната система е компютъризирана).

Доказателства за функционирането на контрола могат също да бъдат събрани, като се използват компютърно подпомагани одиторски техники (КПОТ).

10.2 Процедури по същество

Параграф	Уместни извадки от МОС
330.18	Независимо от оценените рискове от съществени неправилни отчитания, одиторът планира и изпълнява процедури по същество за всеки съществен клас сделки, салда по сметки и оповестявания. (Вж.: Пар. А42–А47)
330.19	Одиторът обмисля дали процедурите за потвърждения от външни източници трябва да бъдат изпълнени като одиторски процедури по същество. (вж.: Пар. А48–А51)
330.20	Процедурите по същество на одитора включат следните одиторски процедури, свързани с процеса на приключване на финансовия отчет: (а) съгласуване или равняване на информация във финансовия отчет с първичните счетоводни документи, включително съгласуване или равняване на информация в оповестяванията, независимо дали тази информация е получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги; и (б) проверка на съществени записвания в дневниците и други корекции, направени в хода на изготвяне на финансовия отчет. (Вж.: Пар. А52)
330.21	Ако одиторът е определил, че оцененият 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. А53)
330.22	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 междинния период; 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. А54–А57)
330.23	Ако на междинната дата бъдат установени неправилни отчитания, които одиторът не очаква, когато оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, одиторът оценява дали свързаната с това оценка на риска и планирания характер, време на изпълнение или обхват на процедурите по същество, обхващащи оставащия период, трябва да бъдат модифицирани. (Вж.: Пар. А58)

Процедурите по същество се разработват от одитора с цел разкриване на съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Съществуват два вида процедури по същество, изложени по-долу.

Приложение 10.2-1

Процедура

Описание

Тестове на детайлите	Процедури, проектирани с цел събиране на доказателства, които да потвърдят дадена сума във финансовия отчет. Те се използват за получаване на одиторски доказателства относно твърдения за вярност, като съществуване, точност и оценка.
Аналитични процедури по същество	Процедури, проектирани с цел потвърждаване на дадена сума във финансовия отчет, чрез използване на предсказуеми взаимовръзки между финансова и нефинансова информация. Те са приложими преди всичко спрямо големи обеми сделки и операции, които проявяват тенденция да могат да бъдат предвидени с времето.

Тестове на детайлите

При разработването на процедури по същество в отговор на оценените рискове, одиторът разглежда редица въпроси, като изложените по-долу.

Приложение 10.2-2

Разглеждане	Описание
Всяко съществено салдо по сметка, клас сделки и операции или оповестяване	Това се изисква независимо от оценените рискове от съществени неправилни отчитания.
Необходими одиторски процедури	<p>Това включва всички специфични процедури, необходими за изпълнение на изискванията на Международните одиторски стандарти, както и на всички местни изисквания. Обобщение на някои такива процедури се съдържа в том 1, глави 11 до 15. Необходимите процедури включват:</p> <ul style="list-style-type: none"> • проверка на съществените записи в счетоводните регистри и други корекции, извършени в хода на изготвяне на финансовия отчет; • адресиране и обхващане на случаите на пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството (виж том 1, глава 9.2); и • равняване на информацията във финансовия отчет със съответните счетоводни регистри. Това включва съгласуване или равняване на информацията в оповестяванията с информацията, получена от данни във или извън главната и спомагателните счетоводни книги.
Необходимост от процедури за външно потвърждаване	<p>Обмислете необходимостта да осигурите получаването на външни потвърждения с цел адресиране и разглеждане на твърденията за вярност, свързани със салда по сметки и техните елементи (банкови салда, инвестиции, вземания и т.н.) или други въпроси, като например:</p> <ul style="list-style-type: none"> • условия на споразумения и договори; • сделки и операции между предприятието и други лица; и • доказателства за отсъствието на определени условия (като например, че при договорите за продажба не съществуват „странични споразумения“). <p>Вижте също така текста за разглеждането на външните потвърждения по-долу.</p>
Съществени рискове	Разработете и изпълнете процедури по същество (тестове на детайлите), които представляват конкретен отговор на идентифицираните рискове и осигуряват необходимото високо ниво на одиторска сигурност.
Ключови одиторски въпроси (когато е приложимо)	Когато се прилага МОС 701 и са идентифицирани ключови одиторски въпроси, трябва да има ясно описание на всеки такъв въпрос заедно с отговора на одитора. Информацията относно ключовите одиторски въпроси, необходима по отношение на оповестяванията във финансовия отчет, също трябва да бъде идентифицирана и разгледана.

Време на изпълнение	Ако процедурите се изпълняват преди края на периода, оставащата част от периода трябва да бъде адресирана и обхваната чрез изпълнение на процедури по същество, комбинирани с тестове на контролите или допълнителни процедури по същество, осигуряващи разумна база за проектиране на одиторските заключения от междинната дата до края на периода. Ако към междинната дата бъдат идентифицирани неочаквани неправилни отчитания, необходимо е да бъдат обмислени модификации на планираните оставащи процедури.
----------------------------	---

При определяне какви процедури по същество са най-подходящи с оглед отговор на оценените рискове, одиторът може да изпълни:

- само тестове на детайлите; или
- когато не е налице риск от съществени неправилни отчитания, само аналитични процедури по същество; или
- комбинация от тестове на детайлите и аналитични процедури по същество.

Когато се изпълняват аналитични процедури по същество, от одитора се изисква да установи надеждността на данните, въз основа на които се разработват одиторските очаквания за отчетените суми или съотношения (като например, нефинансова информация).

Изпълнение на процедури по същество към междинна дата

Когато процедурите по същество се изпълняват към междинна дата, одиторът следва да изпълни допълнителни процедури по същество или процедури по същество комбинирани с тестове на контролите, за да обхване оставащия период. Това осигурява разумна база за проектиране на одиторските заключения от междинната дата до края на периода и намалява риска неправилни отчитания, съществуващи към края на периода да не бъдат разкрити. Ако процедурите по същество, обаче, не са достатъчни сами по себе си, би следвало да бъдат изпълнени също и тестове на съответните контроли.

Процедури за адресиране и обхващане на периода от междинната дата до края на периода

При разработване на процедури по същество, или процедури по същество, съчетани с тестове на контрола, за адресиране на периода между междинната дата и края на периода, обмислете следното:

- сравнете информацията към края на периода със сравнимата информация към междинната дата;
- идентифицирайте суми, които изглеждат необичайни. Тези суми следва да бъдат разследвани, като се изпълнят допълнителни процедури по същество или тестове на детайлите за междинния период;
- когато се планират аналитичните процедури по същество, обмислете дали салдата в края на периода по конкретни класове сделки и операции или салдата по сметки са разумно предвидими по отношение на размер, относителна значимост и състав; и
- разгледайте процедурите на предприятието за анализиране и коригиране на класовете сделки и операции или салда по сметки към междинни дати и за установяване на подходящи счетоводни отграничения.

Използване на процедури по същество, изпълнявани в предходни периоди

Използването на одиторски доказателства, получени от процедури по същество, изпълнени в предходни периоди може да е от полза при планирането на одита, но (с изключение на случаите, когато е налице продължаваща връзка с текущата година, като например, цената на придобиване

на нетекущи активи или подробности по договорите) обикновено осигурява малко или не осигурява никакви одиторски доказателства по отношение на текущия период.

Вътрешен одит

Когато одиторът планира да използва работата на звеното за вътрешен одит, би било от полза да се обсъдят следните въпроси:

1. Времето на изпълнение на необходимата работа;
2. Естеството на изпълнената работа и степен на одиторско покритие;
3. Ниво на същественост за финансовия отчет като цяло и ниво на същественост на изпълнението;
4. Предложени методи за избор на позиции и размер на извадката;
5. Документиране на извършената работа; и
6. Процедури за преглед и докладване.

10.3 Външни потвърждения

Параграф	Цел/цели на МОС
505.5	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.

Параграф	Уместни извадки от МОС
505.7	<p>Когато се използват процедури за потвърждение от външни източници одиторът поддържа контрол върху исканията за потвърждения от външни източници, включително:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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)
505.8	<p>Ако ръководството откаже да позволи на одитора да изпрати искане за потвърждение, одиторът:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) отправя запитване относно причините за отказа от страна на ръководството и търси одиторски доказателства за тяхната валидност и обосновааност; (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)
505.9	<p>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). Също така, одиторът определя ефектите за одита и одиторското мнение в съответствие с МОС 705 (преработен).</p>
505.10	<p>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)</p>
505.11	<p>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)</p>
505.12	<p>При всяка липса на отговор одиторът изпълнява алтернативни одиторски процедури, за да получи съответстващи и надеждни одиторски доказателства. (вж. параграфи А18–А19)</p>
505.13	<p>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)</p>
505.14	<p>Одиторът проучва изключенията, за да определи дали те са индикатор за неправилни отчитания или не. (вж. параграфи А21–А22)</p>

Параграф	Уместни извадки от МОС
505.15	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 A23) (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.
505.16	Одиторът оценява дали резултатите от процедурите за получаване на потвърждения от външни източници осигуряват съответстващи и надеждни одиторски доказателства, или дали са необходими допълнителни одиторски доказателства. (вж. параграфи A24–A25)

Външните потвърждения често се използват за осигуряване на одиторски доказателства относно пълнота на пасиви и съществуването на активи. Външните потвърждения може също да предоставят доказателства относно това дали дадена сума е отразена точно в счетоводните регистри (точност) и в правилния период (отграничаване). Потвържденията са по-малко уместни при адресиране и разглеждане на оценки, като например възстановимост на разчетите за вземания или моралното остаряване на държаните материални запаси.

Типичните ситуации, при които процедурите за външно потвърждаване осигуряват уместни одиторски доказателства, включват:

- банкови салда и друга информация, отнасяща се до взаимоотношенията с банките;
- салда и условия по разчетите за вземания;
- материални запаси, държани от трети страни в складове под митнически контрол за преработка или на консигнация;
- нотариални актове за собственост върху имоти, държани от адвокати или финансови институции за съхранение или като обезпечение;
- инвестиции, държани за съхранение у трети лица, или закупени от брокери на ценни книжа, но не доставени към датата на баланса;
- суми, дължими на кредитодатели, включително съответните условия за погасяване и ограничителни клаузи; и
- салда и условия по разчети за задължения.

Въпросите, които одиторът взема под внимание са изложени в таблицата по-долу.

Приложение 10.3-1

Разглеждане	Описание
Тестове с двойно предназначение	Съществува ли възможност да се получат паралелно одиторски доказателства относно други важни въпроси (като условия по договор и др.)?
Познанията по въпроса на потвърждаващата страна	Отговорите ще бъдат по-надеждни, ако бъдат предоставени от лице с познания по дадения въпрос.
Способност/готовност на потвърждаващата страна да отговори	Преценете надеждността на получените доказателства, ако съществува възможност потвърждаващата страна: <ul style="list-style-type: none"> • да не поеме отговорност; • да счете отговора за твърде скъп или времеемък; • да проявява загриженост относно евентуалната правна отговорност; • да отчита счетоводно сделките и операциите в друга валута; или • да не третира исканията за потвърждение като значими.
Обективност на потвърждаващата страна	Преценете надеждността на получените доказателства, ако потвърждаващата страна е свързано лице. При такива обстоятелства, обмислете: <ul style="list-style-type: none"> • потвърждаване на допълнителни подробности относно предмета, като например, условия на споразуменията за продажба, включително срокове, евентуално право на връщане и условия на доставка; и • допълване на потвърждението с проучващи запитвания към нефинансовия персонал относно предмета, като например, промени в споразумения за продажба и условията на доставка.

Макар да може да съществуват изключения (виж МОС 500.A31), обикновено одиторските доказателства се считат за по-надеждни, когато са получени от независими източници извън предприятието. Поради тази причина, писмените отговори на искания за потвърждение, получени директно от несвързани трети страни могат да спомогнат за намаляване на риска от съществени неправилни отчитания по отношение на свързаните с тях твърдения за вярност до приемливо ниско ниво.

Изискванията по отношение на потвържденията могат да бъдат обобщени по начина, изложен по-долу.

Приложение 10.3-2

Разглеждане	Описание
-------------	----------

Поддържане на контрол над процеса на потвърждение

Това включва:

- разглеждане на информацията, която ще бъде необходима или потвърждавана;
- избор на подходяща потвърждаваща страна;
- оценяване на причините за евентуални откази на ръководството да разреши изпращане на потвържденията. Това включва разглеждане на последиците по отношение на оценените рискове, възможността за измама и какви допълнителни одиторски процедури ще бъдат необходими в такъв случай;
- разработване на исканията за потвърждение;
- установяване, че исканията са адресирани до подходящия адресат и съдържат информация, изискваща отговорите да бъдат изпращани директно до одитора; и
- изпращане на исканията, включително последващи искания, когато е уместно, до потвърждаващата страна.

Разглеждане	Описание
Надеждни ли са отговорите?	Ако определени фактори пораждат съмнения в надеждността на отговорите: <ul style="list-style-type: none"> • осигурете получаването на допълнителни одиторски доказателства с цел разсейване или потвърждаване на съмненията; • обмислете евентуална измама и други последици за оценените рискове; и • проучете изключенията, за да определите дали те са индикатор за неправилни отчитания.
Когато не бъде получен отговор	Изпълнете алтернативни одиторски процедури (ако е възможно) с цел получаване на уместни и надеждни одиторски доказателства.
Оценете общите резултати	Резултатите от процедурите за външно потвърждение осигуряват ли необходимите уместни и надеждни одиторски доказателства?

10.4 Аналитични процедури по същество

Параграф	Уместни извадки от МОС
520.5	<p>Когато разработва и изпълнява аналитични процедури по същество като процедури по същество в съответствие с МОС 330, независимо дали самостоятелно или в комбинация с тестове на детайли, одиторът : (вж.: параграф А4–А5)</p> <p>(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)</p> <p>(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)</p> <p>(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)</p> <p>(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)</p>

Аналитичните процедури по същество предполагат сравнение на суми или взаимовръзки във финансовия отчет с очакванията, разработени на базата на информация, получена от разбирането за предприятието, както и от други одиторски доказателства.

Ако по отношение на даден клас сделки и операции вътрешноприсъщите рискове са ниски, аналитичните процедури по същество могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства. Ако оцененият риск, обаче, е нисък поради свързаните с него вътрешни контроли, одиторът изпълнява също така и тестове на тези контроли. Съответно по отношение на идентифицираните съществени рискове, аналитичните процедури винаги се използват в комбинация с други тестове по същество или тестове на контрола.

За да се използва дадена аналитична процедура като процедура по същество, одиторът следва да разработи процедурата така, че тя да намалява риска от това в съответното твърдение за вярност да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, до приемливо ниско ниво. Това означава, че очакването каква следва да бъде отчетената сума е достатъчно прецизно, за да служи като индикатор за евентуално съществено неправилно отчитане, индивидуално или в съвкупност с други неправилни отчитания.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

За целите на планирането на одита аналитичните процедури по същество могат да бъдат групирани в три обособени нива на базата на получаваната степен на сигурност. Тези нива са описани по-долу.

Приложение 10.4-1

Ефект върху намаляването на одиторския риск	Описание
Високо ефективни <i>(ниско ниво на риск, че отразената сума съдържа неправилни отчитания)</i>	Процедурата има за цел да служи като основен източник на доказателства относно твърдение за вярност във финансовия отчет. Тя „ефективно“ потвърждава отчетената сума. Ако съответният риск, обаче, е съществен, тази процедура би била допълнена от други уместни процедури.
Умерено ефективни	Процедурата има за цел единствено да потвърди доказателства, получени от други процедури. Получава се умерено ниво на сигурност.
Ограничено ефективни	Простите базови процедури, като например сравняване на сума от текущия период с предходен период, са полезни, но осигуряват само ограничено ниво на сигурност.

Техники

Съществуват редица възможни техники, които могат да бъдат използвани за изпълнение на аналитичните процедури. Целта е да се избере най-подходящата техника с оглед осигуряване на целевите нива на сигурност и прецизност. Техниките включват:

- анализ на съотношения;
- анализ на тенденции;
- анализ на равновесни точки;
- анализ на модели; и
- регресивен анализ.

Всяка техника притежава определени силни и слаби страни, които одиторът е необходимо да вземе под внимание, когато разработва аналитичните процедури. Сложна техника, като например регресивният анализ може да осигури статистически надеждни заключения относно отразената сума. Проста техника, обаче, като например умножаване на броя на апартаментите по одобрените наемни нива (съгласно договорите за наем) и коригиране на резултата за реално незаетите помещения може да осигури надеждна и прецизна приблизителна оценка на приходите от наеми.

Приложение 10.4-2

Фактори, които да бъдат взети под внимание	
Разработване на аналитични процедури по същество	Уместност, като се има пред вид естеството на твърденията за вярност.
	Надеждност на информацията (вътрешна и външна), на базата на която са разработени очакванията за отразените суми или съотношения. Това ще изисква тестове относно точност, съществуване и пълнота на стоящата в основата информация, като например тестове на контролите или изпълнение на други специфични одиторски процедури, евентуално включващи използването на компютърно подпомагани одиторски техники (КПОТ).
	Дали разработеното очакване е достатъчно прецизно, така че да идентифицира съществено неправилно отчитане с желаното ниво на сигурност.
	Сумата на евентуалната разлика между отчетените суми и очакванията, която ще бъде счетена за приемлива.

Въпроси, които да бъдат разгледани	
Установяване на съдържателни взаимовръзки между отделните данни	Дали взаимовръзките са изведени от стабилна среда? <ul style="list-style-type: none"> надеждните и прецизни очаквания може да не са възможни при динамична или нестабилна среда.
	Взаимовръзките разгледани ли са на детайлизирано ниво? <ul style="list-style-type: none"> разбивката на сумите може да осигури по-надеждни и прецизни очаквания, отколкото на ниво съвкупността като цяло.
	Съществуват ли компенсирани фактори или сложни елементи в рамките на силно обобщените компоненти, които биха могли да прикрият съществено
	Взаимовръзките включват ли обекти или позиции, подвластни на субективните преценки на ръководството? <ul style="list-style-type: none"> Ако случаят е такъв, те може да осигуряват по-малко надеждни и по-непрецизни очаквания.

Необходимо е степента на надеждност на информацията, използвана за разработване на очакванията да бъде в съответствие с целевите нива на сигурност и прецизност, извлечени от аналитичната процедура. Може да са необходими и други процедури по същество, за да се определи дали стоящата в основата информация е достатъчно надеждна.

Тестове на контролите може също да бъдат обмислени с оглед адресиране и обхващане на други твърдения за вярност, като например пълнота, съществуване и точност на информацията.

Вътрешният контрол върху нефинансовата информация често може да бъде тестван заедно с другите тестове на контролите.

Приложение 10.4-3

Въпроси, които да бъдат разгледани	
Информацията достатъчно надеждна ли е за постигане на целта на одита?	Дали информацията е получена от източници в рамките на предприятието или от независими източници извън предприятието? • Надеждността на одиторските доказателства се повишава (с някои изключения), когато те са получени от независими източници извън предприятието.
	Дали информацията от източници в рамките на предприятието е разработена от лица, които не са пряко отговорни за нейната точност? • Ако случаят е такъв, обмислете допълнителни процедури за проверка на точността.
	Дали информацията е разработена в условията на надеждна система с подходящ вътрешен контрол?
	Налична ли е по-широка информация от отрасъла за сравнение с информацията на предприятието?
	Информацията подложена ли е била на одиторски тестове през текущия или предходни периоди?
	Дали одиторските очаквания относно отразените суми са разработени от широк кръг разнообразни източници?

С оглед избягване на необосновано разчитане на използван източник на информация, одиторът изпълнява тестове по същество на стоящата в основата информация с цел да определи дали тя е достатъчно надеждна или за да тества дали вътрешните контроли върху пълнотата, съществуването и точността на информацията оперират ефективно.

В някои случаи, при изпълнението на аналитичните процедури ще бъде използвана нефинансова информация (например, количества и видове произведени изделия). Следователно, одиторът се нуждае от подходяща база за определяне на това дали нефинансовата информация е достатъчно надеждна за целите на изпълнение на аналитични процедури.

Различия от очакванията

Когато бъдат идентифицирани различия между отразените суми и очакванията на одитора, одиторът разглежда нивото на сигурност, което процедурите имат за цел да осигурят и нивото на същественост на изпълнението на одитора. Във всеки случай, е необходимо сумата на разликата, която ще бъде приемлива без изследване, да бъде по-ниска от нивото на същественост на изпълнението.

Процедурите, използвани за изследване на разликите биха могли да включват:

- повторно разглеждане на методите и факторите, използвани при формирането на очакванията;
- отправяне на проучващи запитвания към ръководството относно причините за различията с очакванията на одитора и оценяване на отговорите на ръководството, взимайки под внимание разбирането на одитора за стопанската

дейност, получено в хода на одита; и

- изпълнение на други одиторски процедури, които да потвърдят обясненията на ръководството.

В резултат на това изследване, одиторът може да стигне до заключение, че:

- различията между очакванията на одитора и отчетените суми не представляват неправилни отчитания; или
- различията могат да представляват неправилни отчитания и е необходимо да бъдат изпълнени допълнителни одиторски процедури с цел получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали съществува или не съществува съществено неправилно отчитане.

Примери за ефективни аналитични процедури по същество

Приложение 10.4-4

Сума във финансовия отчет	Взаимоотношение и процедура
Продажби	Продажната цена, приложена към експедираните количества.
Разходи за амортизации	Амортизационната норма, приложена към салдата на дълготрайните материални активи, отчитайки ефекта от новите придобивания и освобождаването от активи.
Елемент на общопроизводствените разходи в материалните запаси	Съответните действителни режийни разноси към действителния пряк труд или обем на производство.
Разходи за трудови	Ставките на възнагражденията, приложени към броя на наетите лица.
Разходи за комисионни	Процентът на комисионните, приложен към продажбите.
Начисления за трудови възнаграждения	Дневните надници, приложени към броя начислени дни.

Други аналитични процедури

Анализът може да приеме вида на:

- **Детайлни сравнения на текуща финансова информация или текуща информация от финансовия отчет с информация от предходни периоди или с текущи оперативни бюджети.**
Увеличение на вземанията без съответстващо увеличение на продажбите би могло да е индикатор за наличието на проблем със събираемостта на вземанията. Увеличението на броя на наетите лица в професионална организация ще накара одитора да очаква увеличение на разходите за заплати и съответстващо увеличение на приходите от професионални услуги.
- **Сравнителни данни относно различните видове продавани продукти или различните видове клиенти.**
Това би могло да помогне да бъдат обяснени колебанията в продажбите по месеци или по периоди.
- **Анализ на съотношения.**
Съотношенията могат да осигурят доказателства в подкрепа на текущия финансов отчет (например, съпоставим с обичайното за отрасъла или с резултатите от минали периоди) или да повдигнат въпроси за обсъждане. Някои институции, като банки или отраслови асоциации, изготвят финансова статистика по отрасли. Подобни статистически данни могат да са полезни, когато бъдат сравнени с резултатите от дейността на предприятието, като в случаите, където има отклонения от тенденциите в отрасъла, бъдат отправени проучващи запитвания.
- **Графики.**
И накрая, обмислете използването на графики за нагледно изобразяване на резултатите от процедурите. Графиките открояват визуално съществените различия от месец до месец или от период до период.

Използване на аналитични процедури при формиране на мнение

Параграф	Уместни извадки от МОС
520.6	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 A17–A19)

След приключване на одита по същество от одитора се изисква да използва аналитични процедури, които да му помогнат да оцени цялостното представяне на финансовия отчет.

Целта на използването на аналитични процедури в края или близо до края на одита е да се определи дали финансовият отчет като цяло е в съответствие с разбирането на одитора за предприятието.

Тези процедури разглеждат въпроси като:

- **Направените в резултат на тези процедури заключения потвърждават ли заключенията, до които е достигнато по време на одита по отношение на отделни компоненти или елементи на финансовия отчет?**
Аналитичните процедури може да разкрият, че определени позиции от финансовия отчет се различават от очакванията, формирани у одитора на базата на познанията за бизнеса на предприятието и друга информация, натрупана по време на одита. Необходимо е подобни различия да бъдат проучени, като се използват процедури като описаните по-горе. Това проучване може да е индикатор за необходимостта от промяна в представянето или оповестяванията във финансовия отчет.
- **Съществува ли риск от съществени неправилни отчитания, който преди това не е бил отчетен?**
Ако бъдат идентифицирани допълнителни рискове, може да е необходимо одиторът, за да отговори адекватно, да преразгледа планираните одиторски процедури.

10.5 Тестове на контролите

Параграф	Уместни извадки от МОС
330.8	<p>Одиторът планира и изпълнява тестове на контролите с цел да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на съответните контроли, ако:</p> <p>оценката на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност включва очакване, че контролите работят ефективно (т.е. одиторът възнамерява да разчита на оперативната ефективност на контролите при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество); или</p> <p>(а) сами по себе си процедурите по същество не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност. (Вж.: Пар. А20–А24)</p>
330.9	<p>При планирането и изпълнението на тестове на контролите, одиторът получава толкова по-убедителни одиторски доказателства, колкото по-голяма е степента, в която одиторът разчита на ефективността на контрола. (Вж.: Пар. А25)</p>
330.10	<p>При планирането и изпълнението на тестове на контролите, одиторът:</p> <p>(а) изпълнява други одиторски процедури в комбинация с проучващи запитвания, за да получи одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите, включително:</p> <p>(i) как са били приложени контролите в съответните моменти от периода, обект на одит.</p> <p>(ii) последователността, с която са били прилагани.</p> <p>(iii) от кого или с какви средства са били приложени. (Вж.: Пар. А26–А29)</p> <p>(б) определя дали контролите, които ще бъдат тествани, зависят от други контроли (непреки контроли) и ако да, дали е необходимо да се получат одиторски доказателства в подкрепа на ефективната работа на тези непреки контроли. (Вж.: Пар. А30–А31)</p>
330.11	<p>Одиторът тества контролите за конкретен период от време, или през целия период, през който одиторът възнамерява да разчита на тези контроли, предмет на параграфи 12 и 15 по-долу, за да осигури подходяща база за целевото ниво на упование на одитора. (Вж.: Пар. А32)</p>

Цел

Тестовите на контролите представляват тестове, разработени с цел получаване на одиторски доказателства относно оперативната ефективност на контролите. Контролите могат да предотвратят като цяло възникването на съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност или да разкрият и впоследствие коригират тези неправилни отчитания след като те са възникнали. Контролите, избрани да бъдат тествани, ще бъдат тези, които осигуряват необходимите одиторски доказателства за съответното твърдение за вярност.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Проследяващ тест, която да определи дали е внедрен даден контрол не представлява тест на контролите. Това е процедура за оценка на риска, резултатите от която може да определят дали ще бъдат от полза тестове на контролите и, ако случаят е такъв, как те да бъдат проектирани.

Тестове на контролите се обмислят от одитора, когато:

- оценката на риска се базира на очакването, че вътрешният контрол функционира ефективно; или
- сами по себе си процедурите по същество няма да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност. Такъв може да е случаят, когато продажбите се извършват по Интернет, като за сделките не се предоставя или съхранява никаква информация с изключение на тази от ИТ системата.

Изборът на големината на извадките за тестове на контролите се разглежда в том 2, глава 17 относно обхвата на тестването. Тестовите на контролите се разработват, така че да се получат одиторски доказателства относно това:

- как процедурите на вътрешния контрол са прилагани в течение, или в подходящите моменти, по време на одитирания период. Ако в различни моменти по време на периода са използвани различни по същество контроли, всяка контролна система следва да бъде разгледана поотделно;
- последователността, с която са прилагани процедурите на вътрешен контрол; и
- от кого и с какви средства са приложени контролите.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

При одита на по-малки предприятия, одиторите често планират да изпълнят процедури по същество, предполагайки че тестовите на съществуващите контролни дейности не биха били практически приложими, поради ограниченото разделяне на задълженията и др. Преди да направите това заключение, вземете пред вид:

- силата на контролната среда и другите елементи на вътрешния контрол;
- наличието на дейности по контрол върху твърдения за вярност, при които ще бъде по-ефикасно да се получат доказателства посредством тестове на контролите; и
- твърдения за вярност, при които процедурите по същество сами по себе си няма да намалят рисковете от съществени неправилни отчитания до приемливо ниско ниво. Такъв може да е случаят, например, по отношение пълнотата на приходите.

Разработване на тестовете на контролите

Тестовете на контролите се използват за получаване на доказателства относно оперативната ефективност на контролите, включени във всеки от петте елемента на вътрешния контрол. Вижте илюстративния пример по-долу и том 1, глава 5 от настоящото Ръководство за допълнителна информация относно всеки от петте елемента на вътрешния контрол.

Приложение 10.5-1



Контролите на ниво твърдение за вярност (например, контролните дейности) пряко адресират предотвратяването или разкриването и коригирането на неправилни отчитания, докато контролите на ниво финансов отчет (всеобхватни контроли, като например, контролната среда) осигуряват фундамента за контролите на ниво твърдение за вярност и оказват влияние върху тяхното функциониране.

При по-малките предприятия някои контроли на ниво финансов отчет (всеобхватни контроли) може да служат и за адресиране на рисковете от неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, като например, когато висшето ръководство пряко участва в надзора и одобрението на ежедневните сделки и операции. В такъв случай, ако всеобхватните контроли са тествани и е установено, че функционират ефикасно, няма да е необходимо да бъдат тествани други контроли (като например, контролни дейности), отнасящи се до конкретните рискове.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Доминиращата роля в ръководството на едно единствено лице не означава, че вътрешният контрол е слаб или не съществува. В действителност, участието на компетентен собственик-управител в ежедневните детайлизирани дейности би представлявало важна, силна страна на контролната среда. От друга страна остава възможността за пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството. Този риск от пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството може да бъде снижен до известна степен (в предприятията от практически всеки размер) посредством внедряване на някои прости контроли за противодействие на измамите. (Виж том 1, глава 5.)

В други случаи, връзката между контролите на ниво финансов отчет (всеобхватните контроли) и контролите на ниво твърдение за вярност (по отношение на сделки и операции) може да е по-пряка. Например, някои мониторингови контроли може да идентифицират срыв на контролите при специфични (свързани с бизнес процеси) контроли. Тестването на тези мониторингови контроли за ефективност би могло да намали (но не и да елиминира) необходимостта да се тестват по-специфични контроли.

Тестовите на контролите на ниво финансов отчет (всеобхватните контроли) често може да е субективно, като например, оценяване на ангажираността с почтеност или компетентност. Поради тази причина, те проявяват тенденция да са по-трудни за документиране, отколкото функционирането на вътрешните контроли по отношение на сделките и операциите на ниво твърдение за вярност, като например, проверка да се установи дали дадено плащане е било одобрено.

В резултат, тестването на всеобхватните контроли често се документира с меморандуми в досието, обясняващи възприетия подход и стъпките на действие. Примерите включват интервюта със служителите, оценки, преглед на досиетата на наетите лица заедно с подкрепящите ги доказателства.

Този подход е илюстриран със следния пример.

*Приложение 10.5-2**Тестване на контролите на ниво финансов отчет (всеобхватни контроли)*

Компонент на контрола = Контролна среда	
Адресиран риск	Не се поставя акцент върху необходимостта от почтеност и етични ценности.
Идентифицирани контроли	Ръководството изисква всички нови служители да подпишат формуляр, заявяващ тяхното съгласие с фундаменталните ценности на фирмата и разбиране на последствията от неспазване на изискванията.
Разработване на контрола	Запознайте се с формуляра, подписван от служителите и се уверете, че той действително адресира и разглежда почтеността и етичните ценности.

Въвеждане на контрола	Направете преглед на досието на един служител, за да се уверите, че е налице подписан формуляр и преценете какви доказателства съществуват (като например, дисциплинарни мерки), че служителите действително прилагат на практика тези ценности. Това може да се основава и на кратко интервю със служителя.
Тест на ефективността на контрола	Подберете извадка от досиета на служители и се уверете в съществуването на формулярите за съгласие в досието и че те са подписани от служителя. Това ще бъде допълнено и от задаване на извадка от служители на някои въпроси относно заявените политики на предприятието.
Документация	Изгответе меморандум, който предоставя подробности за избраните досиета на служители, бележките от интервютата (включително името на лицето и датата) наред със заключенията, до които е достигнато.

По-долу са изброени някои ключови фактори, които да бъдат взети под внимание от одитора, когато проектира и разработва тест на контролите.

Приложение 10.5-3

Разглеждане	Описание
Какъв риск от съществено неправилно отчитане или твърдение за вярност се адресира?	Идентифицирайте риска от съществени неправилни отчитания и съответното твърдение за вярност, които ще бъдат адресирани и разгледани, като се изпълнят тестове на контролите. След това обмислете дали одиторските доказателства относно съответното твърдение за вярност могат най-добре да бъдат получени чрез изпълнение на тестове на контролите или посредством процедури по същество.
Надеждност на контролите	<p>Като общо правило, не си заслужава да бъдат тествани контроли, които може да се окаже, че са ненадеждни, поради това, че малките размери на извадките, обикновено използвани за тестване на контролите, се базират на това, че не са установени неправилни отчитания. Ако някои от следните фактори са съществени, може да е по-ефективно да се изпълнят процедури по същество (ако е възможно):</p> <ul style="list-style-type: none"> • История на грешки. • Промени в обема или естеството на сделките и операциите. • Стоящите в основата всеобхватни контроли и общи ИТ контроли са слаби. • Контролите могат да бъдат (или са били) заобикаляни от ръководството. • Рядко функциониране на контрола. • Промени в персонала или компетентността на лицата, осъществяващи контрола. • Налице е съществен неавтоматизиран елемент на контрола, който е податлив на грешки. • Сложно функциониране и значителни преценки, участващи при функционирането.
Съществуване на непреки контроли	Зависи ли контролът от ефективното функциониране на други контроли? Това би могло да включва нефинансова информация, предоставяна от отделен процес, третиране на изключенията и периодични прегледи на докладите от ръководството.

Естество на теста за постигане на целите

Тестовете на контролите обикновено предполагат комбинация от следното:

- **проучващи запитвания** към съответния персонал;
- **фактическа проверка** на съответната документация;
- **наблюдение** върху дейността на дружеството; и
- **повторно изпълнение** на приложението на контрола.

Отбележете, че проучващите запитвания сами по себе си не представляват достатъчни доказателства, които да подкрепят заключение относно ефективността на контрола. Така например, за да тества оперативната ефективност на вътрешния контрол върху паричните постъпления, одиторът би могъл да осъществи наблюдение над процедурите по отваряне на пощата и обработка на паричните постъпления¹. Доколкото наблюдението е уместно единствено по отношение на момента от време, в който се извършва, одиторът допълва наблюдението с проучващи запитвания към персонала на предприятието и фактическа проверка на документацията относно функционирането на този вътрешен контрол по друго време.

¹ Бел. пр. – имат се предвид случаи, при които плащанията се извършват с чекове, които могат да бъдат пращани по пощата.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ***Определете какво представлява отклонение в контрола.***

Когато проектирате и разработвате тест на контролите, отделете време да дефинирате какво точно представлява грешка или изключение от теста. Това ще спести време на одиторския екип при определяне дали привидно незначително изключение (като например неправилен телефонен номер) представлява в действителност отклонение в контрола.

Автоматизирани контроли

Може да съществуват случаи, при които контролните дейности се извършват от компютър и потвърждаващата документация не е налична. В тези ситуации одиторът може да се наложи да изпълни повторно някои контроли, за да се увери, че софтуерните контроли на приложенията функционират така, както са проектирани. Друг подход е да се използват компютърно подпомагани одиторски техники (КПОТ). Един от примерите за КПОТ е софтуерен пакет, който може да импортира файловете с информация на предприятието (като например, продажбите или задълженията), които след това да бъдат тествани. Подобни програми могат да анализират информацията за клиентите с оглед осигуряване на необходимите одиторски доказателства. Освен това, те предоставят потенциал за изпълнение на много по-обширно тестване на електронните сделки и операции и файловете на сметките. Някои от възможните употреби на КПОТ са изложени в общи линии по-долу.

*Приложение 10.5-4***Използване на КПОТ****Типични видове процедури**

Извличане на специфични записвания, като например плащания над определена сума или сделки и операции преди конкретна дата.

Извличане на най-горните или най-долни записвания в базата данни.

Идентифициране на липсващи и дублирани записвания.

Идентифициране на възможна измама (с помощта на закона на Бенфорд).

Селектиране на примерни сделки и операции от електронни файлове, които отговарят на предварително зададени параметри или критерии.

Сортиране на сделки и операции с конкретни характеристики.

Тестване на цялостната популация вместо на извадка.

Повторно изчисление (сборуване) на общата парична сума на записванията в даден файл (като например материални запаси) и проверка на разширенията, като

Стратифициране, обобщаване и възрастов анализ на информацията.

Съпоставка на данни от различни файлове.

Малките предприятия често използват стандартни счетоводни пакети и друг подходящ софтуер без модификации. Много софтуерни пакети все пак съдържат в действителност доказани контроли на приложенията, които биха могли да бъдат използвани от предприятието за намаляване мащаба на грешките и евентуално възпиране извършването на измами. Одиторите може да поискат да зададат въпрос на клиентите си дали се използват тези контроли и ако не се използват дали тяхната употреба не би била полезна.

Време на изпълнение на тестовете на контролите

Параграф	Уместни извадки от МОС
330.11	Одиторът тества контролите за конкретен период от време, или през целия период, през който одиторът възнамерява да разчита на тези контроли, предмет на подпараграфи 12 и 15 по-долу, за да осигури подходяща база за целевото ниво на упование на одитора. (Вж.: Пар. А32)
330.12	Ако одиторът получи одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите по време на междинен период, одиторът: (а) получава одиторски доказателства за съществените промени в тези контроли, настъпили след междинния период; и (б) определя допълнителните одиторски доказателства, които трябва да бъдат получени за оставащия период. (Вж.: Пар. А33–А34)
330.15	Ако одиторът планира да разчита на контроли върху риск, който одиторът е определил за съществен риск, одиторът тества тези контроли в текущия период.

Тестовете на контролите могат да осигурят доказателства за ефективното функциониране:

- в конкретен момент от времето (например, физическо изброяване при инвентаризация); или
- в течение на определен период от време, като например, одитирания период.

Когато тестовете на контролите са изпълнени преди края на периода, одиторът обмисля какви допълнителни доказателства може да са необходими за обхващане на оставащия период. Тези доказателства могат да бъдат получени чрез продължаване на тестовете, така че да обхванат оставащия период или тестване на текущото наблюдение на предприятието върху вътрешния контрол.

Приложение 10.5-5

Фактори, които да бъдат взети под внимание	
Интервал между тестовете на контролите и края на периода	<p>Значимостта на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво Специфични контроли, тествани по време на междинния период.</p> <p>Степен, в която са получени одиторски доказателства относно оперативната ефективност на тези контроли.</p> <p>Продължителност на оставащия период.</p> <p>Степента, в която одиторът възнамерява да намали допълнителните процедури по същество на базата на разчитането на вътрешния контрол.</p> <p>Контролната среда.</p> <p>Всяка съществена промяна във вътрешния контрол, включително промяна в информационната система, процеси и персонал, настъпила след края на междинния период.</p>

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Когато е ефективно, обмислете изпълнение на тестове на оперативната ефективност на вътрешните контроли едновременно с оценяването на проектирането и внедряването на контролите.

Използване на одиторски доказателства, получени при предходни одити

Параграф	Уместни извадки от МОС
330.13	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) ефективността на други елементи на вътрешния контрол, включително на контролната среда, наблюдението върху контролите от страна на предприятието и процеса за оценка на риска, прилаган от предприятието; (б) рисковете, произтичащи от характеристиките на контрола, включително дали е ръчен или автоматизиран; (в) ефективността на общите ИТ контроли; (г) ефективността на контрола и неговото прилагане от предприятието, включително характера и обхвата на отклоненията при прилагането на контрола, отбелязани в предходни одити, и дали са направени някакви промени в персонала, които оказват съществен ефект върху прилагането на контрола; (д) дали липсата на промяна в конкретен контрол води до риск, поради променящите се обстоятелства; и (е) рисковете от съществени неправилни отчитания и степента на упование върху контрола. (Вж.: Пар. А35)
330.14	<p>Ако одиторът планира да използва одиторски доказателства от предходен одит относно оперативната ефективност на конкретни контроли, одиторът определя степента на продължаващата уместност на тези доказателства, като получи одиторски доказателства за това, дали след предходния одит са настъпили съществени промени в тези контроли. Одиторът получава тези доказателства чрез провеждането на проучващи запитвания, в комбинация с наблюдение или фактическа проверка, за да потвърди разбирането за тези конкретни контроли, и:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) ако са настъпили промени, които касаят продължаващата уместност на одиторските доказателства от предходния одит, одиторът следва да тества контролите в хода на текущия одит. (Вж.: Пар. А36) (б) ако не са настъпили такива промени, одиторът тества контролите минимум веднъж на всеки трети одит, а някои контроли и по време на всеки одит, за да избегне необходимостта да тества всички контроли, на които одиторът възнамерява да разчита в един единствен одиторски период, без тестване на контроли в следващите два одиторски периода. (Вж.: Пар. А37-А39)
330.29	<p>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.</p>

Ротационни тествания на контролите

Преди одиторските доказателства, получени при предходни одити да могат да бъдат използвани, продължаващата уместност на подобни доказателства трябва да бъде установявана във всеки период. Това включва потвърждение на разбирането за тези специфични контроли посредством:

- проучващи запитвания към ръководството и други лица за промени; и
- наблюдение или фактическа проверка на вътрешния контрол с цел определяне на неговото продължаващо прилагане.

Разчитането на резултатите от тестването на контролите, изпълнено през предходни години НЕ Е разрешено, когато:

- на контрола се разчита за смекчаване на „съществен риск“;
- функционирането на вътрешния контрол се е променило през периода; и/или
- рискът, който се смекчава от контрола се е променил.

В зависимост от професионалната преценка на одитора, други фактори може също така да изключат използването на ротационното тестване (или поне да съкратят периода от време между тестовите на контролите), като например:

- е налице слаба контролна среда;
- продължаващото текущо наблюдение на функционирането на вътрешния контрол е слабо;
- съществува значителен неавтоматизиран елемент във функционирането на съответните контроли;
- са настъпили промени в персонала, които значително променят прилагането на контрола;
- променящите се обстоятелства сочат за необходимост от промени във функционирането на контрола; и/или
- общите ИТ контроли са слаби или неефективни.

Когато съществуват редица контроли, при които могат да бъдат използвани доказателствата от предходни одити, разчитането на това трябва да бъде ограничено, така че известно тестване на вътрешния контрол да бъде извършвано при всеки одит. Тестването на поне няколко контрола във всеки период осигурява също така допълнителни доказателства относно продължаващата ефективност на контролната среда.

По принцип, колкото по-големи са рисковете от съществени неправилни отчитания и в колкото по-голяма степен се разчита на вътрешния контрол, толкова по-кратък би следвало да бъде интервалът между тестовите на контролите.

11. Приблизителни счетоводни оценки

Съдържание на главата

Приложими МОС

Одиторски процедури, отнасящи се до одита на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания при одита на финансови отчети.

540

Прил. 11.0-1

Оценка на риска

Какви приблизителни оценки са необходими?
Как са изготвени приблизителните оценки?
Доколко значими са приблизителните оценки?
Необходим ли е експерт на одитора?
Доколко точни са приблизителните оценки от предходната година?
Някакви доказателства за предубеденост на ръководството?
Степен на съответната несигурност на приблизителното оценяване?

Адресиране на риска

Приблизителните оценки изготвени ли са правилно и при използване на последователна методология?
Подкрепящите доказателства надеждни ли са?
Някакви доказателства за измама?

Докладване

Оповестяванията на приблизителните счетоводни оценки във финансовия отчет в съответствие ли са с общата рамка за финансово отчитане?
Ако рискът е съществен, направено ли е оповестяване на несигурността на приблизителното оценяване?
Осигурете получаване на изявления от ръководството.

Параграф	Цел/цели на МОС
540.6	Целта на одитора е да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за това, дали: (а) приблизителните счетоводни оценки, включително приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, във финансовия отчет, независимо дали са признати или оповестени, са разумни; и (б) свързаните с тях оповестявания във финансовия отчет са адекватни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.

Параграф	Уместни извадки от МОС
540.7	За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу: (а) Приблизителна счетоводна оценка - установяване с известно приближение на парична стойност при липсата на по-прецизни средства за оценяване. Този термин се използва за сума, оценена по справедлива стойност, когато съществува несигурност на приблизителното оценяване, както и за други суми, които налагат приблизително оценяване. Когато настоящият МОС обхваща само приблизителни счетоводни оценки, включващи оценяване по справедлива стойност, се използва терминът „приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност“. (б) Точкова или интервална приблизителна оценка на одитора — сумата или респективно границите на вариране на сумите, извлечени от одиторските доказателства, с цел използване при оценяване на точковата приблизителна оценка на ръководството. (в) Несигурност на приблизителното оценяване — податливостта на дадена приблизителна счетоводна оценка и на свързаните с нея оповестявания към вътрешноприсъщата липса на точност при нейното оценяване. (г) Предубеденост на ръководството – липса на неутралност у ръководството при изготвянето и представянето на информацията. (д) Точкова приблизителна оценка на ръководството— сумата, избрана от ръководството за признаване или оповестяване във финансовия отчет като приблизителна счетоводна оценка. (е) Резултат на приблизителна счетоводна оценка—реалната парична сума, която е резултат от осъществяването на сделката(ите), събитието(ята) или условието(ята), разгледани в приблизителната счетоводна оценка.

11.1 Общ преглед

При одита на приблизителните оценки целта е да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали:

- приблизителните счетоводни оценки, включително приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, във финансовия отчет, независимо дали са признати или оповестени, са разумни; и
- свързаните с тях оповестявания във финансовия отчет са адекватни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.

Някои позиции във финансовия отчет не могат да бъдат измерени точно и поради това трябва да

бъдат приблизително оценени. Такива приблизителни счетоводни оценки варират от прости (като например, нетните реализуеми стойности на материалните запаси и разчетите за вземанията) до по-сложни (като например, изчисляването на приходи, които да бъдат отразени по дългосрочни договори или бъдещи задължения по продуктови гаранции). Приблизителните оценки може често да включват съществен анализ на историческа и текуща информация и прогнозирането на бъдещи събития, като например сделки по продажби.

Оценяването на приблизителните счетоводни оценки може да варира на базата на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане и финансовата позиция, за която става въпрос. Така например, целта при оценяването на дадена приблизителна оценка може да бъде:

- да предвиди резултата от една или повече сделки, събития или условия, които пораждаат приблизителната счетоводна оценка; или
- да определи стойността на текуща сделка или позиция във финансовия отчет на базата на условията, преобладаващи към датата на оценяване, като например приблизително оценената пазарна цена на конкретен вид актив или пасив. Това включва и оценяването по справедлива стойност.

Рискът от съществени неправилни отчитания, произтичащ от приблизителна оценка често се базира на съответната степен на несигурност на приблизителното оценяване. Някои от факторите, които да бъдат взети под внимание, са изложени в общи линии в следващото приложение.

Приложение 11.1-1

Ниво на несигурност на приблизителното оценяване	
Ниско ниво на несигурност (по-нисък РСНО)	Високо ниво на несигурност (по-висок РСНО)
Бизнес дейности, които не са сложни.	Силна зависимост от преценки, като например изхода от съдебни производства или сумата и времето на бъдещи парични потоци, зависещи от несигурни събития, отдалечени на много години в бъдещето.
Отнасят се до рутинни сделки и операции.	НЕ СА изчислени, като се използват признати техники за оценяване.
Извлечени са от данни (наричани „наблюдаеми“ в контекста на счетоводното отчитане по справедлива стойност), които са лесно достъпни, като например публикувана информация за лихвени проценти или цени на борсово търгувани ценни книжа.	Резултатите от извършения от одитора преглед на сходни приблизителни счетоводни оценки, направени във финансовите отчети от предходни периоди, показват съществена разлика между първоначалната приблизителна счетоводна оценка и действителния резултат.
Методът на оценяване, предписан от приложимата рамка за финансово отчитане е прост и лесен за приложение.	Приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност на деривативни финансови инструменти, които не се търгуват публично.
Приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, когато моделът, използван за оценяване на приблизителната счетоводна оценка е добре известен или общоприет, при условие че предположенията или входящите данни за модела са наблюдаеми.	Приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, по отношение на които се използва силно специализиран, разработен от предприятието модел или по отношение на които има предположения или входящи данни, които не могат да бъдат наблюдавани в пазарни условия.

Забележка: Необходимо е одиторът (използвайки професионална преценка) да определи дали някои от идентифицираните приблизителни счетоводни оценки (тези, характеризиращи се

със силна несигурност на приблизителното оценяване) пораждат съществени рискове. Ако бъде идентифициран съществен риск, от одитора се изисква също да получи разбиране за контролите на предприятието, включително контролните дейности.

Когато бъдат получени одиторските доказателства, разумността на приблизителните оценки ще бъде оценена и степента на всяко неправилно отчитане идентифицирана:

- Когато доказателствата подкрепят точкова приблизителна оценка, разликата между точковата приблизителна оценка на одитора и точковата приблизителна оценка на ръководството представлява неправилно отчитане.
- Когато одиторът е достигнал до заключение, че използването на интервална приблизителна оценка осигурява достатъчни и уместни одиторски доказателства, точкова приблизителна оценка на ръководството, която лежи извън одиторския интервал не би била подкрепена от одиторски доказателства. В такива случаи, неправилното отчитане е не по-малко от разликата между точковата приблизителна оценка на ръководството и най-близката точка от интервалната приблизителна оценка на одитора.

Разликата между резултата от приблизителна счетоводна оценка и първоначално признатата или оповестена във финансовия отчет сума не представлява задължително неправилно отчитане във финансовия отчет. Това важи с особена сила при приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност, тъй като всеки наблюдаван резултат неминуемо е засегнат от събития или условия след датата, към която приблизителната оценка е оценена за целите на финансовия отчет.

11.2 Оценка на риска

Параграф	Уместни извадки от МОС
540.8	<p>Когато се изпълняват процедури за оценка на риска и свързаните с тях дейности за получаване на разбиране за предприятието и неговата среда, включително за вътрешния контрол на предприятието, съгласно изискванията на МОС 315 (преработен), одиторът получава разбиране за посоченото по-долу, за да бъде в състояние да осигури база за идентифициране и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания за приблизителните счетоводни оценки: (Вж.: Пар. А12)</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, по отношение на приблизителните счетоводни оценки, включително за свързаните с това оповестявания. (Вж.: Пар. А13–А15) (б) как ръководството идентифицира тези операции, събития и условия, които могат да доведат до необходимостта от признаване или оповестяване на приблизителни счетоводни оценки във финансовия отчет. При получаването на това разбиране одиторът отправя проучващи запитвания до ръководството за промени в обстоятелствата, които могат да доведат до нови, или до необходимостта от коригиране на съществуващи приблизителни счетоводни оценки. (Вж.: Пар. А16–А21) (в) как ръководството прави приблизителни счетоводни оценки и има разбирането за данните, върху които те са базирани, в това число: (Вж.: Пар. А22–А23) <ul style="list-style-type: none"> (i) методът, включително когато е приложимо, моделът, използван при изготвянето на приблизителна счетоводна оценка; (Вж.: Пар. А24–А26) (ii) съответни контроли; (Вж.: Пар. А27–А28) (iii) дали ръководството е използвало експерт; (Вж.: Пар. А29–А30) (iv) предположенията, стоящи в основата на приблизителните счетоводни оценки; (Вж.: Пар. А31–А36) (v) дали има или би трябвало да има промяна в метода за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки спрямо предходния период и ако да, на какво се дължи, и (Вж.: Пар. А37) (vi) дали и ако да, как, ръководството определя ефекта от несигурността на приблизителното оценяване. (Вж.: Пар. А38)
540.9	<p>Одиторът извършва преглед на резултата от приблизителните счетоводни оценки, включени във финансовия отчет за предходния период, или, където е приложимо, на тяхното последващо преизчисляване за целите на текущия период. Естеството и обхватът на прегледа на одитора отчитат естеството на приблизителните счетоводни оценки и дали получената от прегледа информация би била уместна за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, направени във финансовия отчет за текущия период. Прегледът обаче не цели да постави под въпрос направените в предходни периоди преценки, които са били основани върху информация, налична към тогавашния момент. (Вж.: Пар. А39–А44)</p>
540.10	<p>При идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, съгласно изискванията на МОС 315 (преработен), одиторът оценява степента на несигурност на приблизителното оценяване, свързано със приблизителна счетоводна оценка. (Вж.: Пар. А45–А46)</p>
540.11	<p>Одиторът определя дали, по негова преценка, някои от тези приблизителни счетоводни оценки, които са били идентифицирани като отличаващи се с висока несигурност на приблизителното оценяване, водят до съществени рискове. (Вж.: Пар. А47–А51)</p>

При по-малките предприятия, работата по изготвяне на приблизителните оценки ще бъде по-малко сложна, тъй като тяхната стопанска дейност често е ограничена и сделките и операциите са по-малко сложни. Често едно лице, като собственикът-управител, идентифицира необходимостта от приблизителни счетоводни оценки и одиторът може да фокусира съответно проучващите запитвания.

От друга страна, при малките предприятия, е по-малко вероятно да има на разположение експерт на ръководството, който да използва своя опит и компетентност, за да направи необходимите точни приблизителни оценки. В такива случаи, рискът от съществени неправилни отчитания може в действителност да се увеличи, освен ако, разбира се, такъв експерт не бъде нает.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Когато използването на експерт на ръководството би подпомогнало в голяма степен процеса на приблизително оценяване, обсъдете тази потребност с ръководството на предприятието на колкото е възможно по-ранен етап от одиторския процес, така че да могат да бъдат предприети подходящите действия.

Ключовите области, които одиторът трябва да адресира и обхване са изложени в общи линии в приложението по-долу.

Приложение 11.2-1

Разглеждане	Описание
Как е идентифицирана необходимостта от приблизителна оценка?	Това може да е резултат от използването на рамката за счетоводно отчитане или от сделки, събития и условия, които могат да породят необходимост приблизителни счетоводни оценки да бъдат признати или оповестени във финансовия отчет. В допълнение, одиторът отправя проучващи запитвания към ръководството относно промени в обстоятелствата, които водят до нови или до необходимостта от преразглеждане на съществуващи приблизителни счетоводни оценки.
Процес на ръководството за изготвяне на приблизителните оценки	<p>Прегледайте и оценете процеса на ръководството за изготвяне на приблизителните оценки, включително разработването на стоящите в основата предположения, надеждността на използваната информация, както и всеки процес на вътрешно одобрение или преглед. Когато е приложимо, това би могло да включва и използването на експерт на ръководството.</p> <p>Необходимостта от експерт на ръководството може да възникне например, поради:</p> <ul style="list-style-type: none"> • специализирания характер на обекта, изискващ приблизително оценяване; • техническото естество на моделите, необходими за удовлетворяване на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане (като например, някои оценки по справедлива стойност); и • необичайния или рядко срещан характер на условието, сделката или събитието, изискващи приблизителна счетоводна оценка.

Резултати от приблизителните оценки, изготвени в предходни периоди

Направете преглед на резултата от приблизителните оценки от предходни периоди и разберете причините за различията между приблизителните оценки от предходни периоди и действителните суми. Това ще помогне да се разбере:

- ефективността (или нейното отсъствие) на процеса на приблизително оценяване, осъществяван от ръководството;
- наличието на възможна предубеденост на ръководството (МОС 240 изисква също преглед на приблизителните оценки за възможна измама);
- наличие на уместни одиторски доказателства; и
- степен на съответната несигурност на приблизителното оценяване, която може да е необходимо да бъде оповестена във финансовия отчет.

Разглеждане	Описание
Степен на несигурност на приблизителното оценяване	<p>Вземете под внимание следното:</p> <ul style="list-style-type: none"> • степента, в която се прилагат преценки от страна на ръководството; • чувствителност на промени в предположенията; • наличие на признати техники на оценяване, които смекчават несигурността; • продължителност на прогнозния период и уместност на използваните данни; • наличието на надеждна информация от външни източници • степента, в която приблизителната оценка се базира на наблюдаеми или ненаблюдаеми входящи данни; и • податливост на предубеденост. <p>Забележка: Определете дали приблизителните счетоводни оценки с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване представляват също така „съществени рискове“, които да бъдат адресирани и обхванати от одитора.</p>
Значение на приблизителните оценки	<p>При оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, вземете под внимание:</p> <ul style="list-style-type: none"> • въпросите, адресирани и разгледани по-горе в настоящата таблица; • действителния или очаквания размер на приблизителната оценка; и • дали приблизителната оценка представлява съществен риск. Вижте „Степен на несигурност на приблизителното оценяване“ по-горе.
Комуникиране на приблизителни оценки с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване	<p>Когато дадена приблизителна счетоводна оценка е била идентифицирана като отличаваща се с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване, това може:</p> <ul style="list-style-type: none"> • да изисква комуникиране с лицата, натоварени с общо управление; • съставлява ключов одиторски въпрос, който да бъде комуникиран в одиторския доклад, когато се прилага МОС 701; или • да изисква включване на параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад (виж МОС 706 (преработен)).⁶ <p>Ако бъде определено, че въпросът представлява ключов одиторски въпрос, МОС 706 (преработен) забранява на одитора да включва параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад.⁷ Закон или нормативна разпоредба обаче, може да изисква на даден въпрос да бъде обърнато внимание в одиторския доклад в допълнение към комуникирането на този въпрос като ключов одиторски въпрос.</p>

⁶ МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор.*

⁷ МОС 706 (преработен), параграф 8(б).

11.3 Адресиране на оценените рискове

Параграф	Уместни извадки от МОС
540.12	<p>Въз основа на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, одиторът определя: (Вж.: Пар. А52)</p> <ul style="list-style-type: none">(а) дали ръководството е приложило по подходящ начин изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, съответстващи за дадената приблизителна счетоводна оценка; и ((Вж.: Пар. А53–А56)(б) дали методите за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки са подходящи и са прилагани последователно, и дали промените, ако има такива, в приблизителните счетоводни оценки или в метода за тяхното изготвяне от предходния период, са подходящи при конкретните обстоятелства. (Вж.: Пар. А57–А58)

Параграф	Уместни извадки от МОС
540.13	<p>При отговора на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, съгласно изискванията на МОС 330, одиторът предприема една или повече от стъпките, посочени по-долу, като отчита естеството на приблизителната счетоводна оценка: (Вж.: Пар. А59–А61)</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) определя дали събитията, настъпили до датата на одиторския доклад предоставят одиторски доказателства за приблизителната счетоводна оценка. (Вж.: Пар. А62–А67) (б) тества как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка и данните, върху които тя е базирана. Докато прави това, одиторът оценява дали: (Вж.: Пар. А68–А70) <ul style="list-style-type: none"> (i) използваният метод за оценяване е подходящ при конкретните обстоятелства и ((Вж.: Пар. А71–А76) (ii) предположенията, използвани от ръководството, са разумни в светлината на целите на оценяването на приложимата обща рамка за финансово отчитане. (Вж.: Пар. А77–А83) (в) тества оперативната ефективност на контролите върху процеса, при който ръководството е направило приблизителната счетоводна оценка, заедно с подходящи процедури по същество. (Вж.: Пар. А84–А86) (г) разработва точкова или интервална приблизителна оценка за оценяване на точковата приблизителна оценка на ръководството. За тази цел: (Вж.: Пар. А87–А91) <ul style="list-style-type: none"> (i) ако одиторът използва предположения или методи, които се различават от тези на ръководството, той получава разбиране за предположенията или методите на ръководството, което да е достатъчно, за да установи дали точковата или интервална приблизителна оценка отчитат съответните променливи, както и за да оцени всякакви съществени различия спрямо точковата приблизителна оценка на ръководството. (Вж.: Пар. А92) (ii) ако одиторът заключи, че е подходящо да използва диапазон, одиторът стеснява диапазона въз основа на наличните одиторски доказателства до момента, в който всички резултати в рамките на диапазона се считат за разумни. (Вж.: Пар. А93–А95)
540.14	<p>При определянето на въпросите, посочени в параграф 12, или в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, съгласно параграф 13, одиторът взема под внимание дали са необходими специализирани умения или познания във връзка с един или повече аспекти на приблизителните счетоводни оценки, за да може да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства. (Вж.: Пар. А96–А101)</p>
540.15	<p>За приблизителни счетоводни оценки, които водят до съществени рискове, в допълнение към другите процедури по същество, изпълнени в отговор на изискванията на МОС 330, одиторът оценява следното: (Вж.: Пар. А102)</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) как ръководството взема под внимание алтернативните предположения или резултати, и защо ги отхвърля, или как ръководството по друг начин обхваща несигурността на приблизителното оценяване при изготвянето на приблизителни счетоводни оценки. (Вж.: Пар. А103–А106) (б) дали съществените предположения, използвани от ръководството, са разумни. (Вж.: Пар. А107–А109) (в) когато това е уместно, разумността на съществените предположения, използвани от ръководството, или подходящото приложение на приложимата обща рамка за финансово отчитане, намерението на ръководството да предприеме конкретен курс на действие и способността му да направи това. (Вж.: Пар. А110)

540.16

Ако, по преценка на одитора, ръководството не е обхванало адекватно ефектите от несигурността на приблизителното оценяване върху приблизителната счетоводна оценка, одиторът ако счита за необходимо, разработва диапазон, с който да оцени разумността на приблизителната счетоводна оценка. (Вж.: Пар. А111–А112)

При по-малките предприятия, вероятно ще е налице активно участие на ръководството в процеса на финансово отчитане, включващ изготвянето на приблизителните счетоводни оценки. В резултат, може да не съществуват контроли върху процеса на приблизително оценяване или, ако съществуват, може да функционират неформално. Поради тази причина, отговорът на одитора на оценените рискове вероятно ще бъде по същество, като одиторът ще приложи един или повече от останалите начини на адресиране, изложени в общи линии по-долу.

Приложение 11.3-1

Разглеждане	Описание
<p>Приблизителните оценки изготвени ли са по подходящ начин?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Тествайте начина, по който ръководството е направило приблизителната счетоводна оценка и информацията, върху която тя се базира. Оценете дали: <ul style="list-style-type: none"> – използваният метод за оценяване е подходящ при конкретните обстоятелства, и – използваните от ръководството предположения са разумни в светлината на целите на оценяването на приложимата рамка за финансово отчитане. • тествайте оперативната ефективност на контролите, ако има такива, върху това как ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка, заедно с подходящите процедури по същество. • разработете точкова или интервална приблизителна оценка с цел оценяване на точковата приблизителна оценка на ръководството. Ако предположенията или методите, използвани от одитора се различават от тези на ръководството, получите разбиране за предположенията и методите на ръководството, които са достатъчни за установяване, че точковата или интервална приблизителна оценка на ръководството взема под внимание съответните променливи величини. Оценете също така всички значителни разлики от приблизителната оценка на ръководството. Ако е целесъобразно да се използва диапазон, стеснете този диапазон на базата на наличните одиторски доказателства, докато всички резултати в границите на интервала бъдат сметени за разумни.

Доколко надеждни са подкрепящите ги доказателства?

Предприемете една или повече от следните процедури, вземайки под внимание естеството на приблизителната счетоводна оценка, характера на доказателствата, които ще бъдат получени и оценения риск от съществени неправилни отчитания, включително дали оцененият риск е съществен риск:

Направете преглед на събитията след края на периода, за да се уверите, че те подкрепят приблизителните оценки на ръководството. Това може да бъде особено уместно при някои по-малки, ръководени от собственика предприятия, при които ръководството не разполага с формализирани контролни процедури по отношение на приблизителните счетоводни оценки.

- Тествайте използваната информация, контроли (ако има такива), методи и предположения.
- Въз основа на наличните доказателства и обсъждането с ръководството, разработете независима точкова или интервална приблизителна оценка за сравнение с приблизителните оценки на предприятието. Сумата, с която приблизителната оценка на ръководството се различа от точковата приблизителна оценка или попада извън границите на интервала от разумни оценки ще бъде сметена за неправилно отчитане.
- Когато между датата на баланса и датата на одиторския доклад има по-дълъг период, извършеният от одитора преглед на събитията в този период може да представлява ефективен отговор по отношение на приблизителните счетоводни оценки, различни от приблизителни счетоводни оценки на справедлива стойност.

Разглеждане	Описание
Възможна предубеденост на ръководството	<ul style="list-style-type: none"> Идентифицирайте дали са налице признаци за възможна предубеденост на ръководството. Това би могло да включва промени в начина, по който се изчисляват приблизителните оценки или избор на точкова приблизителна оценка, който е индикация за модел на оптимизъм или песимизъм. Това би могло да се случи, когато приблизителните оценки са разположени системно по едната граница на одиторския диапазон от разумни оценки или когато предубедеността се мести от едната граница на диапазона до другата в последователни периоди. Например, когато ръководството изважда бизнеса за продажба и целта при печалбите се променя от минимизиране на данъците към максимизиране на печалбата. Вземете под внимание кумулативния ефект от предубедеността при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки от ръководството.

Когато приблизителната оценка е сложна или предполага специализирани техники, одиторът може да определи, че е необходимо да се използва работата на експерт на одитора (виж том 1, глава 15.8 (МОС 620) за насоки относно използване работата на експерт на одитора).

114 Докладване

Параграф	Уместни извадки от МОС
540.19	Одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства за това дали оповестяванията във финансовия отчет, свързани с приблизителните счетоводни оценки, съответстват на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане. (Вж.: Пар. А120–А121)
540.20	За приблизителни счетоводни оценки, които водят до съществени рискове, одиторът оценява и адекватността на оповестяването на несигурността на приблизителното оценяване във финансовия отчет в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане. (Вж.: Пар. А122–А123)

Последната стъпка е да се оцени дали:

- са били получени достатъчни и уместни одиторски доказателства. Когато не са налице достатъчни и уместни одиторски доказателства или когато доказателствата оборват приблизителните оценки на ръководството, одиторът обсъжда констатациите с ръководството и обмисля дали е необходимо да се промени оценката на риска и да се изпълнят допълнителни одиторски процедури;
- приблизителните счетоводни оценки са разумни в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане или съдържат неправилни отчитания; и
- оповестяванията във финансовия отчет относно приблизителните счетоводни оценки:
 - са в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, и
 - адекватно оповестяват свързаната с тях несигурност на приблизителното оценяване, ако водят до съществени рискове.

Писмени изявления

Одиторът получава писмени изявления от ръководството относно разумността на съществените предположения.

Обмислете получаването също така и на писмени изявления относно това дали предположенията правилно отразяват намеренията и способността на ръководството да осъществява определен курс на действие, уместен по отношение на всички оценки или оповестявания по справедлива стойност.

12. Свързани лица

Съдържание на главата	Приложими МОС
Одиторски процедури относно свързани лица и сделки и операции с такива лица.	550

Приложение 12.0-1

Оценка на риска

Идентифицирайте свързаните лица, включително промените от предходни периоди.
Разберете естеството, обхвата и целта на сделките и операциите.
Вземете под внимание потенциала за измама.
Останете бдителни за сделки и операции със свързани лица в течение на одита.
Вземете под внимание съществените рискове.

Адресиране на риска

Дали някакви обстоятелства, идентифицирани от одитора подсказват участие на свързани лица?
Осигурете получаване на доказателства в подкрепа на твърденията на ръководството относно естеството, обхвата и целта на сделките и операциите
Ако са извън обичайния ход на стопанска дейност, разгледайте значимостта на сделките и операциите.
Вземете под внимание оценката и признаването на сделките и салдата
Вземете под внимание евентуална измама.

Докладване

Получени ли са достатъчни и уместни одиторски доказателства?
Налице ли е съществено неправилно отчитане?
Оповестяването във финансовия отчет адекватно ли е?
Осигурете получаването на изявленията на ръководството.
Докладвайте за констатациите.

Параграф	Цел/цели на МОС
550.9	<p>Целите на одитора са:</p> <p>(а) независимо от това, дали приложимата обща рамка за финансово отчитане установява изисквания по отношение на свързаните лица, да получи такова разбиране за взаимоотношенията и сделките със свързани лица, което е достатъчно, за да може:</p> <p>(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</p> <p>(ii) да заключи, на базата на получените одиторски доказателства дали финансовият отчет, доколкото тези взаимоотношения и сделки го засягат:</p> <p>a. постига достоверно представяне (за общите рамки за достоверно представяне); или</p> <p>b. не е подвеждащ (за общите рамки за съответствие); и</p> <p>(б) в допълнение, когато приложимата обща рамка за финансово отчитане установява изисквания по отношение на свързаните лица, да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства дали взаимоотношенията и сделките със свързани лица са били идентифицирани, отчетени и оповестени по подходящ начин във финансовия отчет, в съответствие с общата рамка.</p>

Параграф	Уместни извадки от МОС
550.10	<p>За целите на МОС, посочените по-долу термини имат придадените им по-долу значения:</p> <p>(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.</p> <p>(б) „Свързано лице” – лице, което е или: (вж. параграфи А4–А7)</p> <p>(i) свързано лице, така както е дефинирано в приложимата обща рамка за финансово отчитане; или</p> <p>(ii) когато приложимата обща рамка за финансово отчитане установява минимални или не установява никакви изисквания по отношение на свързаните лица:</p> <p>a. лице или друго предприятие, което притежава контрола или упражнява значително влияние, пряко или косвено чрез един или повече посредника, върху отчетното предприятие;</p> <p>b. друго предприятие, върху което отчетното предприятие упражнява контрол или значително влияние, пряко или косвено чрез един или повече посредника; или</p> <p>c. друго предприятие, което е под общ контрол с отчетното предприятие, тъй като:</p> <p>i. обща собственост с контролно участие;</p> <p>ii. има собственици, които са близки членове на семейството; или</p> <p>iii. има общо ключово ръководство.</p> <p>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.</p>

12.1 *Общ преглед*

Доколкото свързаните лица не са независими едно от друго, често съществуват по-големи рискове от съществени неправилни отчитания при сделки и операции между свързани лица, отколкото при такива между лица, които не са свързани. Ето защо, общите рамки за финансово отчитане често съдържат изисквания за счетоводно отчитане и за оповестяване относно сделки и салда между свързани лица. Тези изисквания имат за цел да осигурят на потребителите на финансови отчети разбиране за естеството същността на тези сделки и операции/салда, както и за техните действителни или потенциални последствия.

По-долу са изложени някои от потенциалните рискови фактори по отношение на сделките и операциите между свързани лица.

Приложение 12.1-1

Описание	
Извънредно сложни сделки и операции	Свързаните лица могат да оперират чрез широка и сложна гама от взаимоотношения и структури.
Взаимоотношения и сделки, които не са идентифицирани	<ul style="list-style-type: none"> • Взаимоотношенията на свързани лица може да са скрити, тъй като те предоставят големи възможности за тайни споразумения, прикриване или манипулация от страна на ръководството. • Информационните системи на предприятието може да не са ефективни при идентифициране и обобщаване на сделки и незакрити салда между предприятието и свързаните с него лица. • Ръководството може да не знае за съществуването на всички взаимоотношения и сделки между свързани лица.
Които не са осъществени в обичайния ход на стопанска дейност	Сделките и операциите между свързани лица може да не се осъществяват при обичайни пазарни условия, като описаните по-горе; по цени под справедливата стойност; или изобщо без насрещна престация.

Ръководството носи отговорност за идентифициране и оповестяване на свързаните лица и за счетоводното отчитане на сделките и операциите с тях. Тази отговорност изисква ръководството да внедри адекватен вътрешен контрол с оглед гарантиране, че сделките и операциите със свързани лица подходящо са идентифицирани и отразени в информационната система, както и оповестени във финансовия отчет.

Когато извършва преглед на регистри или документи по време на одита, одиторът носи отговорност за поддържане на бдителност по отношение на информацията за свързани лица. Това включва фактическата проверка на определени ключови документи, но не изисква разширено проучване на записванията и документите с цел конкретно идентифициране на свързани лица.

При по-малките предприятия, тези процедури вероятно ще бъдат по-прости и неформални. Ръководството може да не разполага с готова информация относно свързаните лица (малко вероятно е, счетоводните системи да са били така проектирани, че да идентифицират свързаните лица), така че може да е необходимо одиторът да отправи проучващи запитвания или да направи преглед на разчетите с конкретни лица и т.н., извън счетоводните записвания и оповестявания във финансовия отчет.

Рамки за финансово отчитане

Доколкото свързаните лица не са независими едно от друго, много рамки за финансово отчитане установяват конкретни изисквания за осчетоводяване и оповестяване на взаимоотношенията, сделките и салдата между свързани лица. Това дава възможност на потребителите на финансови отчети да разберат тяхното естество, както и действителните или потенциални ефекти върху финансовия отчет.

Когато приложимата рамка за финансово отчитане установява изисквания за осчетоводяване и оповестяване относно свързани лица, одиторът носи отговорност да изпълни одиторски процедури с цел идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания, произтичащи от това, че предприятието не е отчетло счетоводно или оповестило по подходящ начин взаимоотношения, сделки или салда със свързани лица в съответствие с изискванията на рамката.

Когато приложимата рамка за финансово отчитане установява минимални или не установява никакви изисквания по отношение на свързаните лица, одиторът независимо от това трябва да получи достатъчно разбиране за взаимоотношенията и сделките със свързани лица на предприятието, за да е в състояние да заключи дали финансовият отчет, доколкото е засегнат от тези взаимоотношения или сделки:

- постига достоверно представяне (при рамки за достоверно представяне); или
- не е подвеждащ (при рамки за съответствие).

Когато бъде идентифицирана информация, подсказваща наличието на взаимоотношения или сделки със свързани лица, които преди това не са били идентифицирани или оповестени от ръководството, от одитора се изисква да определи дали стоящите в основата обстоятелства потвърждават съществуването на такива взаимоотношения или сделки.

МОС 550 предоставя насоки относно отговорността на одитора и одиторските процедури във връзка със свързаните лица и сделките и операциите с тях.

Приложение 12.1-2

Отговорност на одитора, когато	Описание
<p>приложимата рамка за финансово отчитане установява минимални или не установява никакви изисквания</p>	<p>Осигурете получаването на разбиране за взаимоотношенията и сделките на предприятието със свързани лица, което е достатъчно за:</p> <ul style="list-style-type: none"> • отчитане на рисковите фактори за измама, ако има такива, възникващи от взаимоотношенията и сделките със свързани лица, които са свързани с идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама; и • достигане до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, дали финансовият отчет, доколкото е засегнат от тези взаимоотношения или сделки, постига достоверно представяне (при рамки за достоверно представяне); или не е подвеждащ (при рамки за съответствие).
<p>приложимата обща рамка за финансово отчитане излага изискванията</p>	<p>В допълнение към стъпките, описани по-горе, осигурете получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства с оглед съответствие с конкретните изисквания за счетоводно отчитане и оповестяване относно взаимоотношения, сделки и салда със свързани лица.</p>

12.2 Оценка на риска

Параграф	Уместни извадки от МОС
550.11	Като част от процедурите за оценка на риска и съответните дейности, които МОС 315 (преработен) и МОС 240 изискват от одитора да изпълни по време на одита, 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)
550.12	Дискусията в екипа по ангажимента, която се изисква съгласно МОС 315 (преработен) и МОС 240 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)
550.13	Одиторът отправя запитване към ръководството относно: <ul style="list-style-type: none"> (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.

Параграф	Уместни извадки от МОС
550.14	<p>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)</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) идентифицира, осчетоводи и оповести взаимоотношенията и сделките със свързани лица, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; (б) упълномощи и одобри съществени сделки и договорености със свързани лица; и (вж. параграф А21) (в) упълномощи и одобри съществени сделки и договорености извън обичайния ход на дейността.
550.15	<p>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)</p> <p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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.
550.16	<p>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)</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) характера на тези сделки; и (вж. параграф А26) (б) дали биха могли да участват свързани лица. (вж. параграф А27)
550.17	<p>Одиторът споделя съответната информация, получена във връзка със свързаните лица на предприятието, с останалите членове на екипа по ангажимента. (вж. параграф А28)</p>
550.18	<p>В отговор на изискванията на МОС 315 (преработен) 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. Докато определя това, одиторът разглежда идентифицираните съществени сделки със свързани лица извън обичайния ход на дейността на предприятието като водещи до съществени рискове.</p>
550.19	<p>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)</p>

С цел идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношения и сделки със свързани лица, одиторът взема под внимание въпросите, изложени по-долу.

Приложение 12.2-1

Идентифициране на рискове	Описание
<p>Адресиране на съществуването/естеството/въздействието на свързани лица и сделките и операциите с тях</p>	<p>Отправете проучващи запитвания относно:</p> <ul style="list-style-type: none"> • самоличността на свързаните лица, включително промени спрямо предходния период. • естество на взаимоотношенията между предприятието и свързаните лица. • вид и цел на сделките със свързани лица. • контролите, ако има такива, които ръководството е установило с цел: • идентифициране, счетоводно отчитане и оповестяване на взаимоотношенията и сделките със свързани лица в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане; • разрешаване и одобряване на съществените сделки и споразумения със свързани лица; и • разрешаване и одобряване на съществените сделки и споразумения, излизащи извън обичайния ход на стопанска дейност.

<p>Взимане под внимание на евентуална измама</p>	<p>Обсъдете в екипа по ангажимента податливостта на финансовия отчет на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка, произтичащи от взаимоотношения и сделки или операции със свързани лица.</p> <p>Вземете също под внимание дали е налице доминиране на ръководството от едно лице или малка група лица без компенсиращи контроли. Признаците за доминиращо влияние включват:</p> <ul style="list-style-type: none"> • свързаното лице е наложило вето на съществени бизнес решения, взети от ръководството или лицата, натоварени с общото управление; • съществени сделки и операции се отнасят до свързаното лице за окончателно одобрение; • налице е ограничен дебат или отсъствие на дебат сред ръководството и лицата, натоварени с общо управление по повод бизнес предложения, инициирани от свързаното лице; и • сделки и операции с участието на свързаното лице (или на близък член на семейството на свързаното лице) рядко се подлагат на независим преглед или одобрение. <p>Доминиращо влияние може да съществува също и в някои случаи, когато свързаното лице е играло водеща роля при учредяването на предприятието и продължава да играе водеща роля при неговото управление.</p> <p>Ако бъдат идентифицирани фактори за риск от измама, направете оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания. Ако би могъл да възникне риск от съществени неправилни отчитания, разработете подходящ одиторски отговор.</p>
<p>Запазване на бдителност при фактическата проверка на записвания и документи</p>	<p>При фактическа проверка на записвания и документи, винаги бъдете бдителни за неоповестени взаимоотношения или сделки и операции със свързани лица. В частност, проверете следните записвания и документи за свързани лица, които преди това не са били идентифицирани или оповестени:</p> <ul style="list-style-type: none"> • получените банкови потвърждения и потвърждения от юристи; • протоколи от събрания на акционерите и на лицата, натоварени с общото управление; и • други записвания и документи, съобразно прецененото за необходимо при конкретните обстоятелства. <p>Винаги споделяйте получената информацията за възможни свързани лица с останалите членове на екипа.</p>

Идентифициране на рискове	Описание
Идентифицира не на съществените рискове	Съществени сделки или операции със свързани лица извън обичайния ход на стопанска дейност биха породили съществени рискове.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

При по-малките предприятия идентифицирането на сделките и операциите със свързани лица често може да е затруднено. Ако клиентът използва стандартен софтуерен пакет за отразяване на сделките и операциите, обмислете възможността да получите електронно копие на сделките и операциите и да ги импортирате в електронна таблица. Посредством използване на функциите за сортиране и конфигуриране на критериите за подбор, може да е възможно да получите информация за клиенти/доставчици с малко, но големи по размер сделки или операции или за такива със съществени сделки и операции, чийто размер или естество са необичайни.

12.3 Адресиране на рисковете

Параграф	Уместни извадки от МОС
550.20	Като част от изискването на МОС 330 одиторът да отговори на оценените рискове, 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)
550.21	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.

550.22	<p>Ако одиторът установи свързани лица или съществени сделки със свързани лица, които ръководството не е идентифицирало преди това, нито е оповестило пред одитора, одиторът:</p> <ul style="list-style-type: none">(а) своевременно съобщава съответната информация на другите членове на екипа по ангажимента; (вж. параграф А35)(б) когато съответната обща рамка за финансово отчитане установява изисквания към свързаните лица:<ul style="list-style-type: none">(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 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)
--------	--

Параграф	Уместни извадки от МОС
550.23	<p>Във връзка с идентифицирани съществени сделки със свързани лица извън обичайния ход на дейността, одиторът:</p> <p>(а) проверява основните договори или споразумения, ако има такива, и оценява дали:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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; (Вж: параграфи А38–А39) (ii) условията на сделките съответстват на обясненията на ръководството; и (iii) сделките са правилно отчетени и оповестени в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; и <p>(б) получава одиторски доказателства, че сделките са били надлежно разрешени и одобрени. (вж. параграфи А40–А41)</p>
550.24	<p>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)</p>

При адресирането на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношения и сделки със свързани лица, одиторът взема под внимание изложените по-долу въпроси.

Приложение 12.3-1

Разглеждане	Описание
<p>Когато одиторът идентифицира договорености или информация, които подсказват за наличието на взаимоотношения или сделки и операции със свързани лица</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Определете дали стоящите в основата обстоятелства потвърждават тяхното съществуване; • Съобщете своевременно тази информация на екипа по ангажимента; • Поискайте от ръководството да идентифицира всички сделки и операции със свързаното лице; • Ако свързаното лице не е било идентифицирано преди това, попитайте защо. Обмислете: <ul style="list-style-type: none"> – неуспешно функциониране на контролите за идентифициране на свързани лица, и – измама (неоповестяването от страна на ръководството изглежда умишлено); • Преразгледайте риска от съществуването на други неоповестени свързани лица или съществени сделки и операции със свързани лица и когато е необходимо изпълнете допълнителни одиторски процедури; и • Изпълнете подходящи одиторски процедури по същество.

<p>Съществени сделки и операции със свързани лица извън обичайния ход на стопанска дейност</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Проверете стоящите в основата договори и споразумения, ако има такива, и оценете дали: <ul style="list-style-type: none"> – икономическата логика подсказва евентуално финансово отчитане с цел измама или прикриване на неправомерно присвояване на активи, – условията съответстват на обясненията на ръководството, и – сделките и операциите са отчетени счетоводно и оповестени в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; и • Уверете се, че сделките и операциите са били подходящо разрешени и одобрени.
<p>Твърдения за вярност на ръководството</p>	<p>Получете достатъчни и уместни одиторски доказателства във връзка с твърденията за вярност на ръководството относно естеството и обхвата на сделките и операциите със свързани лица.</p> <p>Обмислете дали външно потвърждение на салдата би осигурило надеждни доказателства. Вземете под внимание събираемостта и оценката на салдата в края на периода.</p>

12.4 Докладване

Параграф	Уместни извадки от МОС
550.25	<p>При формирането на мнение върху финансовия отчет в съответствие с МОС 700 (преработен), одиторът оценява: (вж. параграф А46)</p> <p>(а) дали идентифицираните взаимоотношения и сделки със свързани лица са били отчетени по подходящ начин и оповестени в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; и (вж. параграф А47)</p> <p>(б) дали ефектите на взаимоотношенията и сделките със свързани лица:</p> <p>(i) са възпрепятствали постигнето на достоверно представяне (за общите рамки за достоверно представяне) във финансовия отчет или</p> <p>(ii) правят финансовия отчет подвеждащ (за общите рамки за съответствие).</p>
550.26	<p>Когато приложимата обща рамка за финансово отчитане установява изисквания към свързаните лица, одиторът получава писмени изявления от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, че: (вж. параграфи А48–А49)</p> <p>(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</p> <p>(б) те са отчетели по подходящ начин и оповестили тези взаимоотношения и сделки със свързани лица в съответствие с изискванията на общата рамка.</p>
550.27	<p>Освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието, 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)</p>
550.28	<p>Одиторът включва в одиторската документация имената на идентифицираните свързани лица и характера на взаимоотношенията със свързаните лица.</p>

Одиторът взема под внимание следните въпроси:

Приложение 12.4-1

Разглеждане	Описание
Документиране и докладване	<ul style="list-style-type: none"> Документирайте имената на идентифицираните свързани лица и естеството на взаимоотношенията с тях; и Съобщете на лицата, натоварени с общото управление всички съществени въпроси, възникнали по време на одита във връзка със свързаните лица.
Получаване на изявления от ръководството	<p>Получете писмени изявления от ръководството (и лицата, натоварени с общото управление), че:</p> <ul style="list-style-type: none"> всички свързани лица, както и сделки и операции с тях са оповестени; и тези взаимоотношения и сделки или операции са отчетени счетоводно и оповестени във финансовия отчет.

Определяне дали е необходимо одиторското мнение да бъде модифицирано

Модифицирайте одиторския доклад, ако:

- не е възможно да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства относно свързаните лица и сделките с тях; или
- оповестяванията, направени от ръководството във финансовия отчет (както се изисква от общата рамка за финансова отчетитане) не бъдат счетени за адекватни.

13. Последващи събития

Съдържание на главата

Приложими МОС

Отговорността на одитора по отношение на последващи събития.

560

Параграф

Цел/цели на МОС

560.4

Целите на одитора са:

- (а) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за това дали събития, настъпващи между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад, които изискват корекция или оповестяване в него, са адекватно отразени в този финансов отчет съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане; и
- (б) да реагира по подходящ начин на факти, които му стават известни след датата на одиторския доклад, и които биха довели до промяна в одиторския доклад, ако са били сведени до знанието на одитора преди датата на одиторския доклад.

Параграф

Уместни извадки от МОС

560.5

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

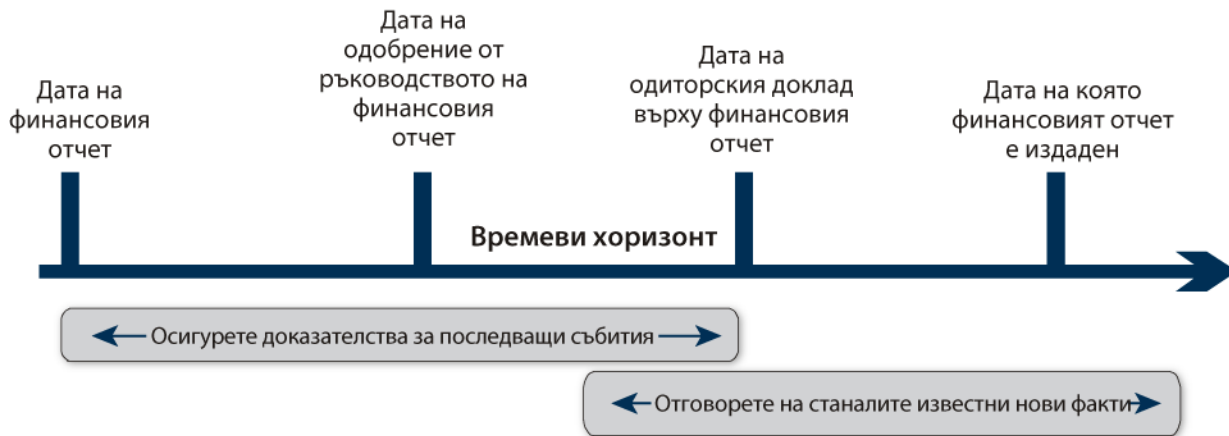
- (а) „Дата на финансовия отчет“ – датата на края на последния период, обхванат във финансовия отчет;
- (б) „Дата на одобряване на финансовия отчет“ – датата, на която всички отчети, които са включени във финансовия отчет, включително съпътстващите пояснителни приложения, са били изготвени, и лицата, 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.

13.1 Общ преглед

Този стандарт предоставя насоки относно отговорността на одитора по отношение на последващи събития.

Последващите събития настъпват след датата на финансовия отчет (датата в края на отчетния период). Други ключови дати при изготвяне, одит и публикуване на финансовия отчет са изложени в общи линии в приложението по-долу.

Приложение 13.1-1



„Последващите събития” се отнасят до:

- събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад; и
- факти, станали известни на одитора след датата на одиторския доклад.

Забележка: МОС 560 (преработен) не разглежда въпроси, отнасящи се до друга информация, получена след датата на одиторския доклад. Това е обект на разглеждане в МОС 720 (преработен). Такава друга информация обаче, може да осветли последващо събитие, което попада в обхвата на МОС 560 (преработен).

Параграф	Уместни извадки от МОС
560.6	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)
560.7	<p>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.: параграфи А7–А8)</p> <p>(а) постигане на разбиране за процедури установени от ръководството, за да гарантира, че последващите събития са установени ;</p> <p>(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);</p> <p>(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);</p> <p>(г) запознаване с най-новия последващ текущ финансов отчет на предприятието, ако има такъв.</p>
560.8	Ако в резултат от процедурите, извършени в съответствие с параграфи 6 и 7, одиторът установи събития, изискващи корекция на, или оповестяване във финансовия отчет, одиторът определя дали всяко такова събитие е подходящо отразено във финансовия отчет съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане.
560.9	Одиторът изисква от ръководството и, където е целесъобразно, от лицата, натоварени с общото управление, да предоставят писмени изявления в съответствие с МОС 580 че за всички събития, настъпили след датата на финансовия отчет, за които приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква корекция или оповестяване, са направени съответните корекции или оповестявания.
560.10	<p>Одиторът няма задължението да извършва каквито и да е одиторски процедури по отношение на финансовия отчет след датата на одиторския доклад. Ако, обаче, след датата на одиторския доклад, но преди датата на издаване на финансовия отчет, на одитора стане известен факт, който би довел до изменение на одиторския доклад, ако е бил известен на одитора преди датата на одиторския доклад, одиторът: (вж.: параграфи А11–А12)</p> <p>(а) обсъжда въпроса с ръководството и, където е уместно, с лицата, натоварени с общото управление.</p> <p>(б) определя дали е необходима промяна във финансовия отчет и, в случай, че това е така,</p> <p>(в) отправя запитвания към ръководството относно това как ръководството смята да адресира този въпрос във финансовия отчет.</p>

Параграф	Уместни извадки от МОС
560.11	<p>В случаите, когато ръководството промени финансовия отчет, одиторът:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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: <ul style="list-style-type: none"> (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.
560.12	<p>Когато законодателството, нормативните актове или общата рамка за финансово отчитане не забраняват на ръководството да ограничи промяна на финансовия отчет до ефекта на последващи събития или събития, пораждащи промяната, и когато не се забранява на лицата, отговорни за одобрението на финансовия отчет, да се ограничат до одобрението само на направената промяна, на одитора е позволено да ограничи одиторските процедури върху последващи събития в съответствие с параграф 11 (б) (i) до направената промяна. В такива случаи одиторът или:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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 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.
560.13	<p>В някои юрисдикции, ръководството не е задължено по закон, нормативни актове или от общата рамка за финансово отчитане да издаде изменен финансов отчет, следователно одиторът не е задължен да издаде изменен или нов одиторски доклад. Обаче, ако ръководството не измени финансовия отчет в обстоятелства, при които одиторът счита, че той трябва да бъде променен, тогава (вж.: параграфи А14–А15)</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) ако одиторският доклад все още не е бил предоставен на предприятието, одиторът модифицира мнението съгласно изискванията на МОС 705 (преработен) 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)
560.14	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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)

Параграф	Уместни извадки от МОС
560.15	<p>Ако ръководството измени финансовия отчет, одиторът (вж.: параграф А19)</p> <p>(а) извършва одиторските процедури, необходими при дадените обстоятелства по отношение на изменението;</p> <p>(б) извършва преглед на предприятиите 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;</p> <p>(в) освен в случаите, когато са налице обстоятелствата, описани в параграф 12, одиторът:</p> <p>(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</p> <p>(ii) предоставя нов одиторски доклад върху изменения финансов отчет..</p> <p>(г) когато са приложими обстоятелствата, описани в параграф 12, променя одиторския доклад или предоставя нов одиторски доклад съгласно изискванията на параграф 12.</p>
560.16	<p>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.</p>
560.17	<p>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, 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)</p>

Дата на одобрение на финансовия отчет

Тя може да бъде определена както е показано в приложението по-долу.

Приложение 13.1-2

Дата на доклада	<p>По-ранната дата, на която лицата със съответните пълномощия:</p> <ul style="list-style-type: none"> определят, че всички отчети, съставляващи финансовия отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени; и са потвърдили, че поемат отговорност за този финансов отчет.
Лица със съответните пълномощия	<ul style="list-style-type: none"> лица съгласно разпоредбите на закон или нормативни актове, които следват необходимите процедури за одобрение на финансовия отчет; и лица, посочени от самото предприятие, които следват собствени процедури за одобрение на финансовия отчет.

**Необходимост
от одобрение
от
акционерите**

Окончателното одобрение от акционерите не е необходимо на одитора, за да заключи, че са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското си мнение върху финансовия отчет.

При определяне наличието на последващи събития и оценяване на тяхното въздействие, одиторът изпълнява стъпките, изложени по-долу.

Приложение 13.1-3

Процедура	Описание
Идентифициране на последващи събития	<p>Изпълнете одиторски процедури за идентифициране на последващи събития, които изискват корекция или оповестяване във финансовия отчет. Това включва:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Разбиране за процедурите на ръководството (ако има такива) за идентифициране на последващи събития; • Отправяне на проучващи запитвания към ръководството (и лицата, натоварени с общото управление) относно: <ul style="list-style-type: none"> – нови ангажименти, привлечени заемни средства или гаранции, – продажби или придобивания на активи, които са настъпили или са планирани, – увеличения на капитала или емитиране на дългови инструменти, – споразумения за сливане или ликвидация, – активи, които са отнети от правителството или са унищожени (например, в резултат на пожар или наводнение), – съдебни производства, искове или условни активи и пасиви, – необичайни счетоводни корекции – извършени или обмисляни, – събития, които са настъпили или настъпват и които ще поставят под съмнение целесъобразността на използването на счетоводно отчитане на базата на предположението за действащо предприятие; – събития, имащи отношение към приблизителните оценки или към оценката на провизии във финансовия отчет, и – събития, имащи отношение към възстановимостта на активите; • Запознаване с протоколи, ако има такива, от заседанията (на ръководството и на лицата, натоварени с общото управление), проведени след датата на финансовия отчет и отправяне на проучващи запитвания относно въпросите, обсъдени на заседания, за които протоколите все още не са на разположение; и • Запознаване с финансови доклади, изготвени след края на периода, ако има такива.
Получаване на писмени изявления	<p>Обмислете дали могат да бъдат необходими писмени изявления, разглеждащи конкретни последващи събития, които да подкрепят другите одиторски доказателства и така да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства.</p>

Процедура	Описание
<p>На одитора стават известни факти (след датата на одиторския доклад, но преди да бъде издаден финансовият отчет)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Обсъдете въпроса с ръководството (и лицата, натоварени с общото управление); • Определете дали финансовият отчет трябва да бъде изменен и ако случаят е такъв: <ul style="list-style-type: none"> – отправете запитване как ръководството възнамерява да адресира и разгледа този въпрос във финансовия отчет, – изпълнете необходимите допълнителни одиторски процедури, и – издайте нов одиторски доклад върху изменения финансов отчет. Това би могло да включва също двойно датиране на доклада, ограничено до изменението (виж том 1, глава 13.2) или включване на параграф за обръщане на внимание. • когато ръководството не измени финансовия отчет, одиторът издава модифицирано одиторско мнение. • Ако одиторският доклад вече е издаден, уведомете ръководството (и лицата, натоварени с общото управление) да не издават финансовия отчет до трети страни преди да бъдат извършени необходимите изменения. • Ако финансовият отчет бъде публикуван въпреки уведомлението, предприемете съответните подходящи действия (след консултация с юрист) да се предотврати уповаването на одиторския доклад от страна на потребителите.

На одитора стават известни факти (след като финансовият отчет е издаден)

- Обсъдете въпроса с ръководството (и лицата, натоварени с общото управление);
- Определете дали финансовият отчет трябва да бъде изменен и ако случаят е такъв отправете запитване как ръководството възнамерява да адресира и разгледа този въпрос във финансовия отчет;
- Ако ръководството измени финансовия отчет:
 - разширете одиторските процедури по отношение последващите събития до датата на новия одиторски доклад, освен в случаите, когато одиторският доклад е изменен, за да включи допълнителна дата, ограничена до конкретното изменение (виж том 1, глава 13.2),
 - изпълнете необходимите допълнителни одиторски процедури,
 - направете преглед на действията на ръководството, за да се уверите, че всеки, който е получил преди това издадения финансов отчет и одиторския доклад върху него, е информиран за ситуацията, и
 - предоставете нов одиторски доклад върху изменения финансов отчет, и
- Издайте нов или изменен одиторски доклад, който съдържа параграф за обръщане на внимание (виж том 1, глава 13.2). Ако ръководството не предприеме стъпки да гарантира, че всеки, който е получил преди това издадения финансов отчет е информиран за ситуацията:
 - уведомете ръководството (и лицата, натоварени с общото управление), че одиторът ще предприеме необходимите действия да се опита да предотврати уповаването на одиторския доклад от страна на потребителите; и
- Ако, въпреки такова уведомление, ръководството (или лицата, натоварени с общото управление) не предприеме необходимите стъпки, предприемете необходимите действия (като например, консултиране с юрист) да предотвратите уповаването на одиторския доклад от страна на потребителите.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

В интерес както на одитора, така и на клиента е работата, необходима за издаването на одиторския доклад да бъде приключена своевременно. Това ще минимизира обхвата на работата по идентифициране, оценяване и евентуално оповестяване на последващи събития във финансовия отчет.

13.2 Двойно датиране

Последващите събития, които стават известни след датата на одиторския доклад често водят до необходимостта от допълнителна одиторска работа, засягаща салда по сметки, приблизителни счетоводни оценки, провизии и други оповестявания във финансовия отчет. В такива ситуации се издава нов одиторски доклад, чиято дата не може да предхожда датата на одобрение на изменения финансов отчет.

По отношение на определени последващи събития, обаче, изискваната допълнителна работа може да бъде ограничена единствено до изменението на финансовия отчет така, както е описано в съответното пояснително приложение към финансовия отчет. В такива ситуации (приемайки, че местните закони и нормативни разпоредби позволяват това) първоначалната дата на одиторския доклад се запазва, като се добавя нова дата (двойно датиране), за да се информират читателите, че одиторските процедури след първоначалната дата са ограничени до последващото изменение.

Пример за ситуация на двойно датиране:

- Първоначалният одиторски доклад е с дата 15 септември 20XX г;
- На 22 октомври 20XX г предприятието обявява продажбата на основна част от бизнеса си. Ново пояснително приложение (Y), описващо събитието, е изготвено от ръководството за включване във финансовия отчет; и
- Изпълнената по детайлите на пояснителното приложение Y одиторска работа е приключена на 3 ноември 20XX г.

Преработеният текст за двойното датиране на одиторския доклад ще има следния вид:

„15 септември 20XX г, с изключение на Пояснително приложение Y, което е към дата 3 ноември 20XX г.“

14. Действащо предприятие

Съдържание на главата

Отговорността на одитора по отношение на предположението за действащо предприятие и последствията за одиторския доклад.

Приложими МОС

570 (преработен)

Прил. 14.0-1

Оценка на риска

Разгледайте и запитайте ръководството относно съществуването на събития/условия, които биха могли да породят съмнения в способността на предприятието да продължи като действащо.

Направете преглед на оценката на ръководството на възможните събития/условия и отговорите/планове.

Останете бдителни за евентуални условия или събития в течение на целия одит.

Адресиране на риска

Ако са били идентифицирани събития/условия:

- Попитайте ръководството за плана му за действие;
- Оценете плана за действие на ръководството;
- Направете преглед на надеждността на използваните данни в подкрепа на предположенията, приложени при прогнозните парични потоци.

Попитайте ръководството за събития/условия след периода на оценка на ръководството.

Вземете под внимание всички допълнителни факти или информация, които са станали известни.

Докладване

Определете дали:

- е налице съществена несигурност във връзка с идентифицираните събития/условия;
- използването на предположението за действащо предприятие е целесъобразно.

Финансовият отчет описва ли напълно събития/условия, свързани с предположението за действащо предприятие и оповестява ли съществената несигурност?

Осигурете получаването на изявления от ръководството.

Параграф	Цел/цели на МОС
570.9	<p>Целите на одитора са:</p> <p>(a) 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;</p> <p>(b) 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</p> <p>(c) да докладва в съответствие с настоящия МОС.</p>

14.1 Общ преглед

Предположението, че предприятието ще продължи да функционира като действащо предприятие е фундаментално за изготвянето на финансовия отчет.

МОС 570 (преработен) предоставя насоки относно отговорността на одитора при одита на финансови отчети по отношение предположението за действащо предприятие и оценката на ръководството за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

По отношение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия и други предприятия, които докладват относно ключови одиторски въпроси, идентифицирането на съществена несигурност във връзка с предположението за действащо предприятие със сигурност ще отговаря на критериите за ключов одиторски въпрос. Несигурността във връзка с предположението за действащо предприятие, обаче, не се докладва като ключов одиторски въпрос в одиторския доклад. Тя се докладва в отделен раздел в одиторския доклад, озаглавен „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие”. Вижте МОС 570 (преработен) за примерни одиторски доклади, съдържащи несигурност във връзка с предположението за действащо предприятие.

Параграф	Уместни извадки от МОС

570.2	<p>Съгласно счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, финансовият отчет се изготвя при предположението, че предприятието функционира като действащо предприятие и ще продължи дейността си в обозримо бъдеще. Финансовите отчети с общо предназначение се изготвят, като се използва счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира предприятието или да прекрати дейността му или когато ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин. Финансовите отчети със специално предназначение може да са изготвени в съответствие с обща рамка за финансово отчитане, по отношение на която счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместна, а може и да не са изготвени в съответствие с такава обща рамка (например, счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие не е уместна за някои финансови отчети, изготвени на данъчна основа (за целите на данъчното облагане) в определени юрисдикции). Когато използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е подходящо, активите и пасивите се отчитат на база на предположението, че предприятието ще е в състояние да реализира активите си и да уреди пасивите си в обичайния ход на стопанската си дейност. (Вж. параграф А2)</p>
-------	--

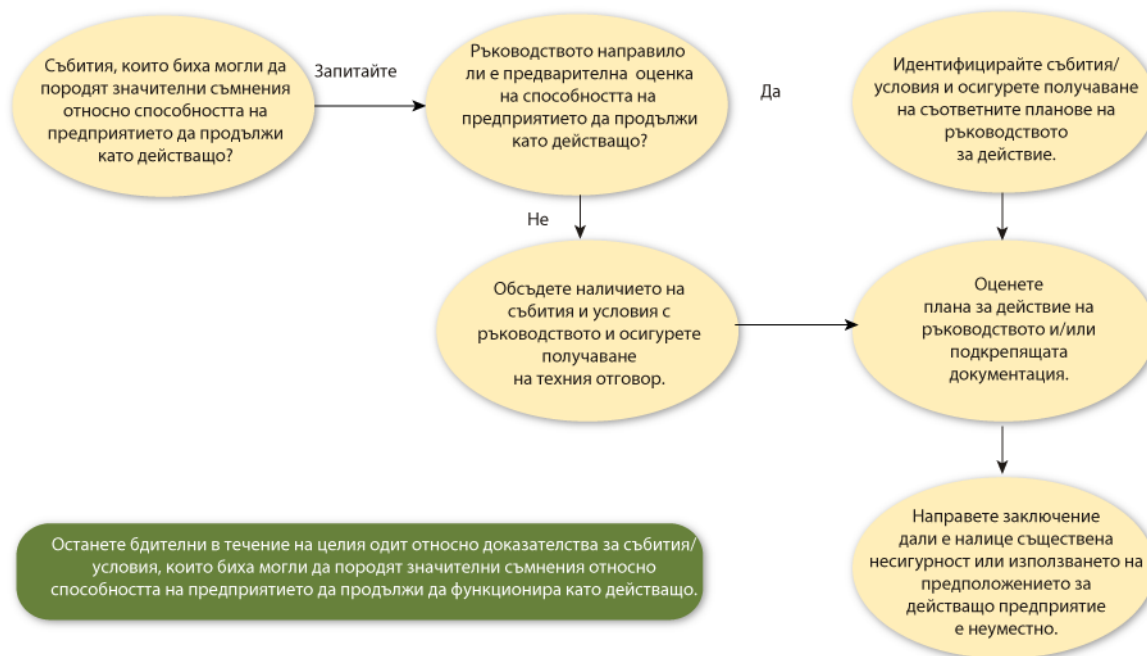
При използване на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, дадено предприятие обикновено се разглежда като такова, което продължава дейността си в обозримо бъдеще, като няма нито необходимост, нито намерение да бъде ликвидирано, да преустанови дейност или да търси защита от кредиторите по силата на законодателството или нормативните разпоредби. Поради тази причина, активите и пасивите се отчитат въз основа на това, че предприятието ще бъде в състояние да реализира активите си и уреди пасивите си в обичайния ход на стопанска дейност.

14.2 Процедури за оценка на риска

Параграф	Уместни извадки от МОС
570.10	<p>При изпълнението на процедури за оценка на риска съгласно изискванията на МОС 315 (преработен), 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)</p> <p>(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</p> <p>(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.</p>
570.11	<p>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)</p>

Изискванията могат да бъдат обобщени както е показано в приложението по-долу:

Приложение 14.2-1



Примери за някои събития и условия, които самостоятелно или взети заедно, могат да породят значителни съмнения относно използването на счетоводно отчитане на основата на предположението за действащо предприятие, са изложени по-долу.

Приложение 14.2-2

Признаци	Описание
Финансови	<ul style="list-style-type: none"> • Превишение на пасивите над активите или превишение на текущите пасиви над текущите активи. • Кредити с фиксиран срок за погасяване, чийто падеж приближава 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 намаляване на стойността на активите, използвани за генериране на парични потоци. • Наличие на просрочени задължения по или преустановяване изплащането на дивиденди. • Невъзможност за своевременно плащане на кредиторите. • Невъзможност за спазване на условия по договори за заем. • Промяна на условия по сделки с доставчици - от доставка на кредит към плащане веднага при получаване на доставката. • Невъзможност за получаване на финансиране за разработка на ключов нов продукт или за други ключови инвестиции.
Оперативни	<ul style="list-style-type: none"> • Намерение на ръководството да ликвидира предприятието или да прекрати дейността. • Загуба на основни ръководни кадри без да бъдат намерени заместници. • Загуба на основни пазари, ключов(и) клиент(и), франчайзи, лицензи или основен(ни) доставчик(ци). • Затруднения с работната ръка. • Недостиг на важни доставки. • Поява на изключително успешни конкуренти.
Други	<ul style="list-style-type: none"> • Неспазване на капиталови или други законови изисквания. • Неприклучени съдебни или регулаторни производства срещу предприятието, които, ако са успешни, могат да доведат до искове, които е малко вероятно да бъдат удовлетворени. • Промени в законодателството или правителствената политика, за които се очаква да имат негативен ефект върху предприятието. • Липса на застраховка или недостатъчно ниво на застраховка срещу катастрофични събития.

Значимостта на подобни събития или условия често може да бъде смекчена от други фактори.

Например, ефектът от това, че предприятието не е в състояние да изплаща нормално задълженията си, може да бъде компенсиран от 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.

14.3 Оценяване на преценката на ръководството

Параграф	Уместни извадки от МОС
570.12	Одиторът следва да оцени преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. (Вж. параграфи А8–А10; А12–А13)
570.13	При оценяване преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът следва да разгледа същия период, който е използван от ръководството при неговата преценка съгласно изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане или съгласно изискванията на закон или нормативна уредба, в случай че те изискват по-дълъг период. Ако преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие покрива по-малко от дванадесет месеца от датата на финансовия отчет, както това е дефинирано в МОС 560, одиторът следва да изиска ръководството да разшири периода на преценката до минимум дванадесет месеца от тази дата. (Вж. параграфи А11–А13)
570.14	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.
570.15	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 да функционира като действащо предприятие. (Вж. параграфи А14–А15)

Оценяване на плановете на ръководството при по-малките предприятия

Ръководството на по-малките предприятия може да не е изготвило подробна оценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. То може вместо това да разчита на задълбочените си познания за бизнеса и очакваните бъдещи перспективи.

Типичните одиторски процедури за оценяване включват:

- Обсъждане на средно и дългосрочното финансиране с ръководството;
- Потвърждаване на намеренията на ръководството с полученото разбиране за предприятието и документалните доказателства;
- Удовлетворяване на изискването ръководството да разшири периода на оценка на минимум 12 месеца. Това може да бъде постигнато посредством обсъждане, проучващо запитване и проверка на съпътстващата документация, като резултатите бъдат оценени от одитора от гледна точка на тяхната осъществимост. Така например, прогноза за бъдещите приходи от продажби би могла да бъде подкрепена от потенциални поръчки или договори за продажба; и
- Отпращане на проучващи запитвания относно това дали на ръководството са известни събития/условия отвъд периода на оценка на ръководството, които биха породили значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

Конкретните фактори, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие включват:

- **Способността на предприятието да устои на неблагоприятни условия.**
Малките предприятия може да са в състояние да реагират бързо, за да се възползват от възможностите, но може да им липсват резерви, за да поддържат дейността.
- **Наличие на финансиране**
Това би могло да включва случаи, при които банки и други кредитодатели преустановяват подкрепата си за предприятието. То би могло да включва и оттеглянето или съществена промяна в условията по кредит или кредитни гаранции от страна на собственика-управител (или други свързани лица, като членове на семейството).

- **Други съществени промени**

Това би могло да включва евентуалната загуба на основен доставчик, важен клиент, ключов служител или правото да се осъществява дейност съгласно лиценз, франчайз или друго правно споразумение.

Следващото приложение излага одиторските процедури в тези ситуации.

Приложение 14.3-1

Разглеждане	Описание
Документални доказателства са налични	<p>Документирайте:</p> <ul style="list-style-type: none"> • условията на всички кредити и финансирането, предоставено на предприятието; • подробности за подчинен дълг към трета страна, например банка; • подробности за финансиране от трета страна на базата на гаранции или залог на лични активи като обезпечение; и • подробности за други промени, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.
Налице е допълнителна подкрепа	<p>Оценете способността на собственика-управител и други свързани лица::</p> <ul style="list-style-type: none"> • да осигурят необходимата допълнителна подкрепа, като заеми или гаранции; и • да изпълнят задълженията си съгласно договореностите за подкрепа.
Други значителни промени	<p>Разгледайте въздействието върху дейността на значителна промяна, като загуба на ключов клиент, доставчик, ключов служител или загуба на приходи от продажби вследствие на техническо морално остаряване, нова конкуренция и т.н.</p>
Изискване на писмени потвърждения	<p>Изискайте писмено потвърждение на:</p> <ul style="list-style-type: none"> • условията на предоставената финансова подкрепа; и • намеренията и разбирането на собственика-управител относно предоставената подкрепа.

14.4 Адресиране на рисковете — когато събитията бъдат идентифицирани

Параграф	Уместни извадки от МОС
570.16	<p>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)</p> <p>(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.</p> <p>(б) оценяване на 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)</p> <p>(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 на плановете на ръководството за бъдещи действия: (вж. параграфи А18–А19)</p> <p>(i) оценяване на надеждността на данните, използвани при изготвяне на прогнозата; и</p> <p>(ii) определяне дали съществуват достатъчно доказателства, подкрепящи предположенията, залегнали в основата на прогнозата.</p> <p>(г) вземане под внимание дали допълнителни факти или информация са станали известни след датата, на която ръководството е направило преценката.</p> <p>(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)</p>

Когато одиторът идентифицира събития/условия, отнасящи се до предположението за действащо предприятие, следващата стъпка е да изпълни допълнителни процедури (включително преценка на смекчаващите фактори), за да определи дали съществува съществена несигурност.

Съществена несигурност

Могат да бъдат идентифицирани събития или условия, които пораждат съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Съществена несигурност съществува, когато мащабът на потенциалните последствия и вероятността от възникване са такива, че, съгласно преценката на одитора, подходящо оповестяване на естеството и последствията от тази несигурност е необходимо за достоверното представяне на финансовия отчет или, при рамка за съответствие, за да не бъде финансовият отчет подвеждащ.

Планове за действие на ръководството за адресиране на въпросите, свързани с предположението за действащо предприятие, обичайно включват една или повече от следните стратегии:

- ликвидация на активи;

- привличане на заемни средства или реструктуриране на дълг;
- намаляване или отлагане на разходи;
- реструктуриране на дейности, включително продукти и услуги;
- опит за сливане или придобиване; или
- увеличение на капитала.

Следващото приложение излага стъпките, които одиторът предприема с оглед адресиране на въпросите, отнасящи се до предположението за действащо предприятие.

Приложение 14.4-1

Разглеждане	Описание
<p>Получаване на преценката и плана на ръководството</p>	<p>Ако все още не е предоставена, изискайте ръководството да направи преценка относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.</p>
<p>Оценяване на плановете за действие на ръководството</p>	<p>Оценете бъдещите действия на ръководството за адресиране и разглеждане на преценката за действащо предприятие. Разгледайте:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Дали резултатът от плановете ще подобри ситуацията? • Дали плановете са практически осъществими при конкретните обстоятелства? • Доколко надеждни са прогнозите за печалбата/паричните потоци и какви са доказателствата в подкрепа на използваните предположения? • Идентифициране, обсъждане и получаване на доказателства за други фактори, които могат да засегнат способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, като например: <ul style="list-style-type: none"> – лоши последни резултати от оперативна дейност, – нарушаване на условията по облигационни заеми и кредитни споразумения, – споменаване в протоколите от заседанията на финансови затруднения, – наличие на съдебни производства/искове и приблизителни оценки на финансовите последствия, – наличие, правни основания и възможност за налагане на принудително изпълнение на договорености за предоставяне или продължаване на финансова подкрепа от свързани лица или трети страни, – финансова способност на свързаните лица и третите страни да предоставят допълнителни средства или гаранции по кредити, – други последващи събития, и – признаци за измама, като например пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството, фиктивни сделки или прикриване на съществени факти. • Продължаващо съществуване, условия и адекватност на кредитни споразумения. • Доклади за регулаторни действия. • Адекватност на подкрепата за планирано освобождаване от активи. <p>Вземете също под внимание последствията от всички допълнителни факти и информация след датата, на която ръководството е направило преценката и е изработило плановете си.</p>

Получаване на писмени потвърждения

Изискайте писмени потвърждения от ръководството (и лицата, натоварени с общото управление) относно техните планове за бъдещи действия, както и че тези планове са практически осъществими.

14.5 Докладване

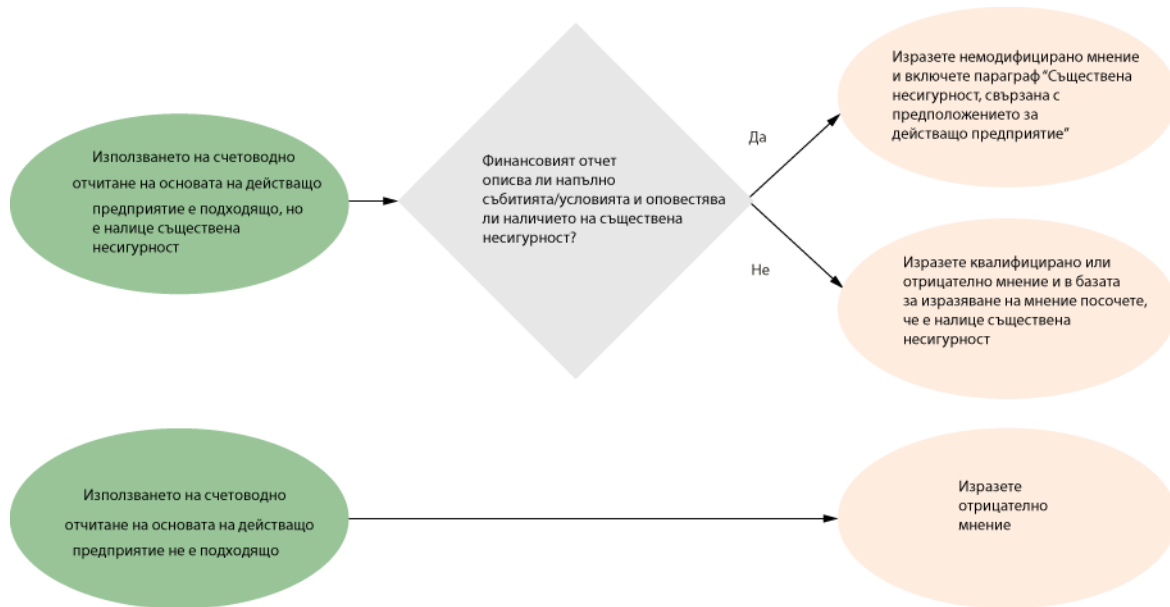
Параграф	Уместни извадки от МОС
570.17	Одиторът следва да оцени дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства и да достигне до заключение относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет.
570.18	<p>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)</p> <p>(а) в случай на обща рамка за финансово отчитане, изискваща достоверното представяне на финансовия отчет, за постигане на достоверно представяне на финансовия отчет, или</p> <p>(б) в случай на обща рамка за съответствие, за избягване на финансов отчет, който да е подвеждащ.</p>
570.19	<p>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)</p> <p>(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 плановите на ръководството за справяне с тези събития или условия; и</p> <p>(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.</p>
570.20	Ако са идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, но на базата на получените одиторски доказателства одиторът достига до заключение, че не е налице съществена несигурност, одиторът следва да оцени дали, с оглед изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, финансовият отчет предоставя адекватни оповестявания относно тези събития или условия. (Вж. параграфи А24–А25)
570.21	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)

570.22	<p>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)</p> <ul style="list-style-type: none"> (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.
--------	--

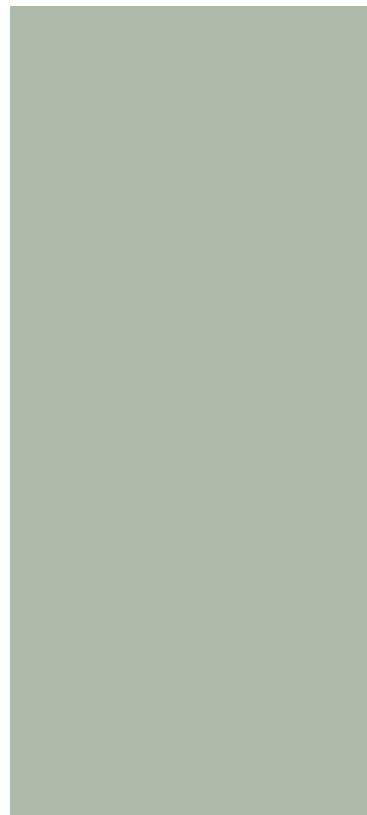
Параграф	Уместни извадки от МОС
570.23	<p>Ако във финансовия отчет не е направено адекватно оповестяване относно съществената несигурност, одиторът следва: (вж. параграфи А32–А34)</p> <p>(а) да изрази квалифицирано или съобразно случая отрицателно мнение в съответствие с МОС 705 (преработен); и</p> <p>(б) да посочи, в раздела от одиторския доклад „База за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение“, че е налице съществена несигурност, която би могла да породява значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и че финансовият отчет не оповестява адекватно този въпрос.</p>
570.24	<p>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)</p>
570.25	<p>С изключение на случаите, когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в изпълнителното ръководство на предприятието, одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо 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:</p> <p>(а) дали тези събития или условия представляват съществена несигурност;</p> <p>(б) дали използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно при изготвянето на финансовия отчет;</p> <p>(в) адекватността на свързаните с въпроса оповестявания във финансовия; и</p> <p>(г) когато е приложимо, последствията за одиторския доклад.</p>
570.26	<p>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.</p>

Окончателната стъпка е да се определи въздействието на идентифицираните събития/условия върху одиторския доклад и да се съобщи решението на ръководството и лицата, натоварени с общото управление, когато това е приложимо. Следващото приложение обобщава изискванията.

Приложение 14.5-1



15. Обобщение на изискванията в други МОС



Съдържание на главата	Приложими МОС
Обобщение на изисквания към одита в конкретни МОС, които не са адресирани и разгледани на друго място в настоящото Ръководство.	250 (преработен), 402, 501, 510, 600, 610 (преработен 2013 г.), 620, 720 (преработен)

15.1 Общ преглед

Настоящата глава съдържа обобщение на изискванията към одита, съдържащи се в МОС, които не са конкретно разгледани на друго място в настоящото Ръководство, както е изложено в приложението по-долу.

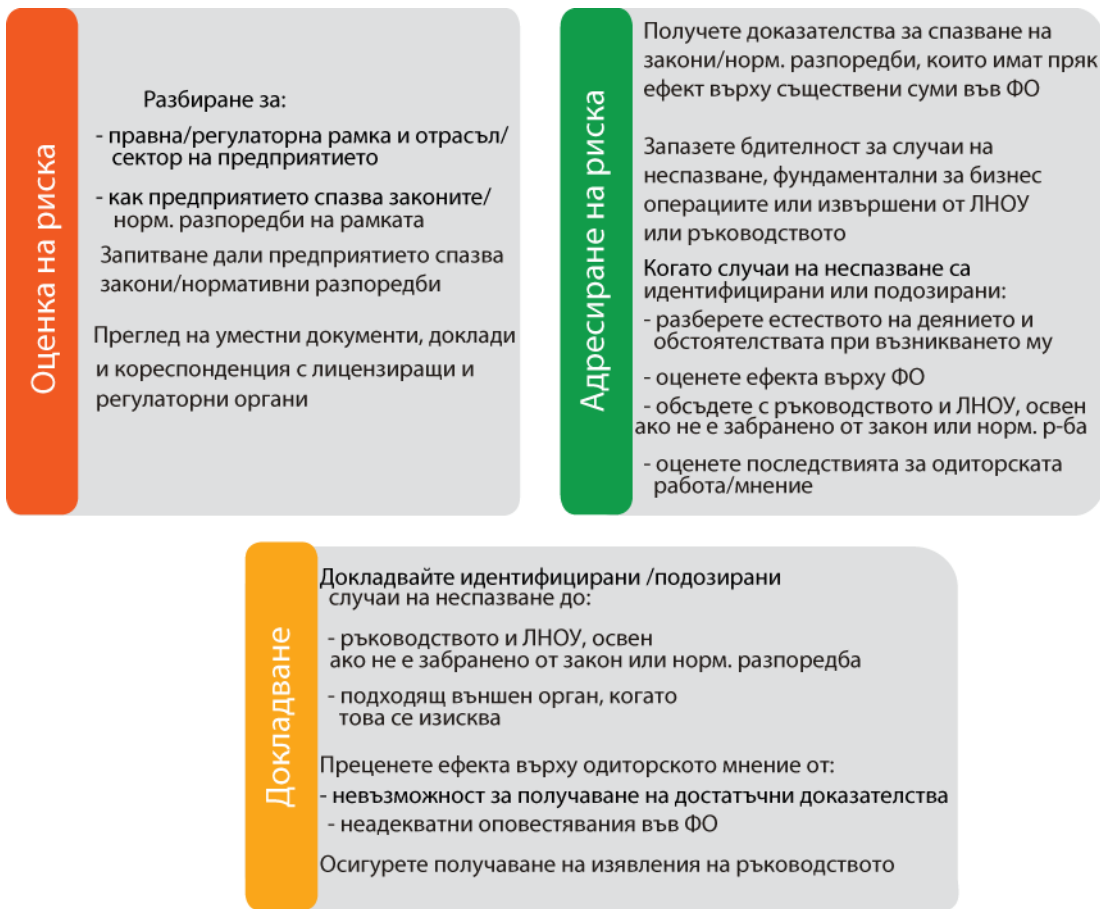
Приложение 15.1-1

МОС	Заглавие	Препратка към глава
250 (преработен)	Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети	T1 – 15.2
402	Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация	T1 – 15.3
501	Одиторски доказателства – конкретни съображения по подбрани обекти	T1 – 15.4
510	Първоначални ангажименти за одит – начални салда	T1 – 15.5

600	Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)	T1 – 15.6
610 (преработен 2013 г.)	Ползване работата на вътрешните одитори	T1 – 15.7
620	Ползване работата на експерт на одитора	T1 – 15.8
720 (преработен)	Отговорности на одитора относно друга информация	T1 – 15.9

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

Приложение 15.2-1



ФО = Финансов отчет

ЛНОУ = Лица, натоварени с общо управление

Параграф	Цел/цели на МОС
250.11	<p>Целите на одитора са:</p> <p>(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;</p> <p>(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</p> <p>(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.</p>

Параграф	Уместни извадки от МОС
250.12	<p>За целите на настоящия МОС, следният термин има посоченото по-долу значение:</p> <p>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)</p>

Категории закони и нормативни разпоредби

МОС 250 (преработен) разграничава отговорностите на одитора във връзка със спазване на изискванията на две различни категории закони и нормативни разпоредби, както следва:

- (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; 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; и
 - 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.

Действията по неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби включват:

- (а) 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.
- (б) 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.

Някои от категориите закони и нормативни разпоредби, при които неспазването на изискванията вероятно би имало отражения и ефект върху финансовия отчет включват:

- (а) случаи на измама, корупция и даване или получаване на подкупи;
- (б) случаи на изпиране на пари, финансиране на тероризъм и постъпления от престъпна дейност;
- (в) пазари на ценни книжа и търгуване на ценни книжа;
- (г) банково дело и други финансови продукти и услуги;
- (д) защита на данни;
- (е) данъчни и пенсионни задължения и плащания;
- (ж) защита на околната среда;
- (з) здравословни и безопасни условия на труд

Отговорност на ръководството

Отговорността за предотвратяване и разкриване на случаи на неспазване изискванията на закони и нормативни разпоредби се носи от ръководството и лицата, натоварени с общото управление.

Действията на ръководството за адресиране и обхващане на тези рискове биха могли да включват:

- поддържане на регистър на значимите закони и документация за всички получени оплаквания;
- текущо наблюдение на законовите изисквания и разработване на процедури/вътрешни контроли с цел гарантиране спазването на тези изисквания;
- ангажиране на правни съветници, които да окажат съдействие при текущото наблюдение на законовите изисквания;
- разработване, оповестяване, внедряване и спазване на кодекс на поведение; и
- гарантиране, че служителите са подходящо обучени и разбират кодекса за поведение.

Отговорност на одитора

По отношение на двете категории закони и нормативни разпоредби са конкретизирани различни изисквания. По отношение на тези, за които по принцип се счита, че *имат пряко отражение и ефект*, отговорността на одитора е да получи достатъчни и уместни доказателства във връзка със спазването на изискванията на предписанията на тези закони и нормативни разпоредби. По отношение на тези, които *нямат пряко отражение и ефект*, 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.

От одитора се изисква също така да отговори по подходящ начин на идентифицираните или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, установени по време на одита (например, възможно е да има допълнителни изисквания за комуникиране).

Отбележете, че одиторът 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.

Дали едно действие представлява неспазване на изискванията на закон или нормативна разпоредба е въпрос, подлежащ на решаване от съд или друг компетентен съдебен орган. 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.

Когато одиторът идентифицира случаи на неспазване на изискванията, ще бъде необходимо да бъдат преценени последствията за финансовия отчет и други аспекти на одита (като например, почтеността на ръководството и служителите).

Оценка на риска

Параграф	Уместни извадки от МОС
250.13	<p>Като част от получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира в съответствие с МОС 315 (преработен), одиторът следва да получи общо разбиране за:</p> <p>(а) законната и регулаторна рамка, приложима по отношение на предприятието и отрасъла или сектора, в който предприятието осъществява своята дейност; и</p> <p>(б) как предприятието спазва изискванията на тази рамка. (вж. параграф А11).)</p>

Процедурите за оценка на риска включват получаване на общо разбиране относно правната и регулаторна рамка и начина, по който предприятието спазва изискванията на тази рамка. Получаването на това общо разбиране би могло да включва изложените по-долу въпроси.

Приложение 15.2-2

Разглеждане	Описание
Идентифициране на закони и нормативни разпоредби, имащи отношение към финансовите отчети	<p>Кои закони и нормативни разпоредби адресират:</p> <ul style="list-style-type: none"> • формата и съдържанието на финансовия отчет? • финансово-отчетни въпроси, специфични за конкретни отрасли? • счетоводно отчитане на сделки и операции по договори с правителството? • начисляване или признаване на разходи за данъци върху дохода или пенсионни разходи?

<p>Отправяне на проучващи запитвания към ръководството</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Какви други закони и нормативни разпоредби съществуват, за които може да се очаква, че ще имат фундаментални последствия върху стопанската дейност на предприятието (например, лицензи за осъществяване на дейност, банкови клаузи, нормативна уредба на въпросите, свързани с опазване на околната среда и др.)? • Какви политики и процедури се използват за: <ul style="list-style-type: none"> – гарантиране спазването на изискванията на законите и нормативните разпоредби? – идентифициране, оценяване и счетоводно отчитане на съдебни искове? • Какви нарушения (ако има такива) на нормативни разпоредби и други закони са възникнали и довели до глоби, съдебни дела или други последствия? • Какви неприключени съдебни производства или други съдебни жалби са налице във връзка с твърдения за неспазване изискванията на закони и нормативни разпоредби?
<p>Проверка на кореспонденцията, имаща отношение към въпроса</p>	<p>Направете преглед на кореспонденция, доклади и други взаимоотношения с лицензионни и регулаторни органи.</p>

Адресиране на рисковете

Параграф	Уместни извадки от МОС
250.14	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)
250.15	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.
250.16	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)
250.17	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 А12)

250.18	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.
--------	---

Планът за одита адресира въпроси, като изложените в общи линии в следващото приложение.

Приложение 15.2-3

Разглеждане	Описание
Идентифициране на случаи на неспазване на изискванията?	Одиторските процедури биха могли да включват: <ul style="list-style-type: none"> фактическа проверка на протоколи от заседания на лицата, натоварени с общо управление и ключови комитети, като например одитния комитет, други уместни документи и т.н.; отправяне на проучващи запитвания към ръководството и правния съветник относно съдебни производства, искове и издадени актове; и изпълнение на тестове по същество на детайлите по отношение на класове от сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.
Проучващи запитвания до ръководството и ЛНОУ	Запитайте ръководството и съобразно случая – лицата, натоварени с общо управление – дали предприятието спазва изискванията на тези закони и нормативни разпоредби (вече идентифицирани), които биха могли да имат съществено отражение и ефект върху финансовия отчет.
Осигурете получаване на доказателства	Някои предписания на законите или нормативните разпоредби може да имат пряко отношение към конкретни твърдения за салдо по сметка, докато други може да имат пряко отношение към финансовия отчет като цяло. От одитора се изисква да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно определянето на суми и оповестявания във финансовия отчет, за да се покаже спазване (или неспазване) на изискванията на приложими предписания на тези закони или нормативни разпоредби.
Осигурете получаване на изявления на ръководството	Изискайте ръководството да потвърди, че всички идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби са оповестени.

Следните въпроси може да предоставят индикация за неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби:

Приложение 15.2-4

Индикации за неспазване на изискванията на закони и	Вземете под внимание:
	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

нормативни разпоредби	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 документиращи сделки и операции;
	неблагоприятни коментари в медиите

Идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията

Параграф	Уместни извадки от МОС
250.19	Ако на одитора стане известна информация, отнасяща се до случай на неспазване или подозирано неспазване на закони или нормативни разпоредби, одиторът следва да получи: (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)
250.20	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)
250.21	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.
250.22	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)
250.23	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, 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.
250.24	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.
250.25	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.

Когато има подозрения за случаи на неспазване изискванията на закони или нормативни разпоредби, одиторът отговаря съгласно изложеното в следното приложение.

--	--	--

Приложение 15.2-5

Стъпки	Отговор от одитора
1.	Получете разбиране за естеството на деянието и съответните обстоятелства. Това следва да е достатъчно за оценяване на възможния ефект върху финансовия отчет или определете дали съществуват други отговорности за докладване
2.	Документирайте констатациите и ги обсъдете с подходящото ниво на ръководството (освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба). Ако се счита, че неспазването на изискванията е умишлено и съществено, одиторът следва да комуникира констатациите без никаква забава. Когато адекватна информация относно подозираното неспазване на изискванията и потенциалните последиствия за финансовия отчет не може да бъде проверена и потвърдена, одиторът следва да прецени ефекта от липсата на достатъчни и уместни одиторски доказателства върху одиторския доклад.
3.	Оценете последиствията от идентифицираното или подозирано неспазване на изискванията по отношение на други аспекти на одита. По-специално, преценете надеждността на изявленията на ръководството, когато ръководството или лицата, натоварени с общо управление са замесени или са информирани за съответния въпрос.
4.	Докладвайте въпроса до следващото по-високо ниво на правомощия в предприятието, ако въпросът засяга висшето ръководство или лицата, натоварени с общо управление. Когато не съществува по-високо ниво на правомощия, одиторът обмисля необходимостта от получаване на правен съвет.
5.	Преценете потенциалните последиствия от идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията за одиторския доклад и евентуални изисквания за докладване до оправомощен орган извън предприятието. Това включва одиторите на групата, когато това е приложимо.

Докладване на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията

250.26	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 съответствие с МОС 705 (преработен) квалифицирано или отрицателно мнение относно този финансов отчет.
250.27	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).
250.28	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).
250.29	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.

Ако след обсъждане с ръководството одиторът достигне до заключение, че идентифицираното или подозирано неспазване на изискванията има съществен ефект върху финансовия отчет и не е било адекватно отразено, то тогава може да се изисква модифицирано мнение, както е показано по-долу:

Заключение, до което е достигнато	Отговор на одитора
Неспазването на изискванията има съществен ефект върху ФО	Изразете квалифицирано или отрицателно мнение относно финансовия отчет в съответствие с МОС 705 (преработен).
Ръководството е поставило ограничение в обхвата на извършваната работа	Изразете квалифицирано мнение или откажете да изразявате мнение относно финансовия отчет с основание ограничение в обхвата на одита в съответствие с МОС 705 (преработен).
Ограничения върху извършваната работа, наложени от обстоятелствата, а не от ръководството или ЛНОУ	Оценете ефекта върху одиторското мнение в съответствие с МОС 705 (преработен).

В допълнение към отчетните последствия за одиторския доклад, може да е необходимо да се докладват идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби до оправомощен орган извън предприятието. Това би било приложимо, когато:

- (а) закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания налагат одитора да докладва;
- (б) одиторът е определил, 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 одитора правото да постъпи така.

Така например, Кодексът на СМСЕС изисква одиторът да предприеме стъпки, за да отговори на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби и да определи дали са необходими допълнителни действия, които може да включват докладване до оправомощен орган извън предприятието. Кодексът на СМСЕС пояснява, че такова докладване няма да бъде считано за нарушаване на задължението за конфиденциалност съгласно Кодекса на СМСЕС. При определени обстоятелства обаче, докладването може да е възпрепятствано от задължението на одитора за конфиденциалност съгласно закон, нормативна разпоредба или приложими етични изисквания.

От одитора се изисква да обсъди подозирани случаи на неспазване на изискванията с подходящото ниво на ръководството и съобразно случая – лицата, натоварени с общо управление, тъй като те може да са в състояние да предоставят допълнителни одиторски доказателства. В някои юрисдикции обаче, закон или нормативна разпоредба може да ограничава комуникацията на одитора по 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. При такива обстоятелства одиторът може да счете за целесъобразно да получи правен съвет.

Изисквания по отношение на документацията

Параграф	Уместни извадки от МОС
250.30	<p>Одиторът следва да включи в одиторската документация идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби и: (вж. параграфи А35–А36)</p> <p>(а) изпълнените одиторски процедури, направените съществени професионални преценки и заключенията, до които е достигнато във връзка с тях; и</p> <p>(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.</p>

Типичната документация ще включва	
Извършена работа	Подробности за изпълнените процедури, направените съществени професионални преценки и заключенията, до които е достигнато
Уместни документи	Копия от уместни регистри или документи
Обсъждания и заключения	Бележки от обсъждания, проведени във връзка с възможно неспазване на изискванията с ръководството, лицата, натоварени с общо управление (ЛНОУ) или други страни извън предприятието. Тези бележки следва също така да включат и отговорите на ръководството и ЛНОУ на поставените въпроси и заключенията, до които е достигнато.
Други изисквания	Допълнителни изисквания за документиране, изложени в закони, нормативни разпоредби или приложимите етични изисквания по отношение на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби.

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

Параграф	Цел/цели на МОС
402.7	Целите на одитора на предприятието-потребител, когато предприятието-потребител използва услугите на обслужваща организация, са: (а) да получи такова разбиране за естеството и значимостта на услугите, предоставяни от обслужващата организация, и техният ефект върху вътрешния контрол на предприятието-потребител, свързан с одита, което е достатъчно, за да установи и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания; и (б) да разработи и изпълни одиторски процедури в отговор на тези рискове.

Приложение 15.3-1

Оценка на риска

Какви услуги (имащи отношение към одита) се предоставят от обслужващи организации?
Какви вътрешни контроли, имащи отношение към предоставяните услуги, са въведени?
До каква степен се разчита на контролите, въведени в обслужващата организация?
Съществува ли доклад от тип 1 или 2?

Адресиране на риска

Могат ли достатъчни и уместни одиторски доказателства да бъдат получени в рамките на предприятието-потребител?
Ако не:
• Уредете процедурите да бъдат изпълнени в обслужващата организация, или
• Определете дали може да се разчита на доклад тип 2, ако такъв е наличен.
Отправете проучващи запитвания за събития като измама или неспазване изискванията на закони и нормативни разпоредби.

Докладване

Не правете препратки към работата на одитор на обслужваща организация, освен когато докладът на одитора е модифициран.
Ако са получени недостатъчни уместни одиторски доказателства, модифицирайте одиторския доклад.

Параграф	Уместни извадки от МОС
402.8	<p>За целите на МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:</p> <p>(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.</p> <p>(б) Доклад върху описанието и проектирането на контролите на обслужващата организация (в този МОС се нарича доклад от тип 1) – Докладът включва:</p> <p>(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</p> <p>(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.</p> <p>(в) Доклад върху описанието, проектирането и оперативната ефективност на контролите на обслужваща организация (в този МОС се нарича доклад от тип 2) – Докладът включва:</p> <p>(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</p> <p>(ii) Доклад от одитора на обслужващата организация, чиято цел е да изрази разумна степен на сигурност, която включва:</p> <p>a. 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</p> <p>b. Описание на тестовете на контролите на одитора на обслужващата организация и на резултатите от тях.</p> <p>(г) Одитор на обслужващата организация – одитор, който, по искане на обслужващата организация, предоставя доклад за изразяване на сигурност относно контролите на обслужващата организация.</p> <p>(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.</p> <p>(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.</p> <p>(ж) Под-обслужваща организация – обслужваща организация, използвана от друга обслужваща организация, за да изпълни някои от услугите, предоставяни на предприятия-потребители, които са част от информационните системи на тези предприятия-потребители, свързани с финансовото отчитане.</p> <p>(з) Одитор на предприятието-потребител – одитор, който извършва одит и издава доклад върху финансовия отчет на предприятие-потребител.</p> <p>(и) Предприятие-потребител – предприятие, което използва обслужваща организация и чийто финансов отчет се одитира.</p>

Много предприятия (включително много малки) често използват външен доставчик на определени дейности по финансова обработка, като например:

- ведомости за заплати;
- продажби по Интернет;
- ИТ услуги;
- управление на активи (складово стопанство на материални запаси, инвестиции и т.н.); и
- счетоводни услуги. Това включва обработка на сделки и операции, поддържане на счетоводна документация и изготвяне на финансови отчети.

Тези организации-трети страни (предоставящи услуги, имащи отношение към финансовото отчитане) са наричани „обслужващи организации“.

Когато се използват обслужващи организации, необходимо е одиторът да прецени ефекта от подобни споразумения върху вътрешния контрол на предприятието. Това включва:

- получаване на достатъчна информация за оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания; и
- разработване на подходящи процедури за адресиране.

При по-малките предприятия, възложените на външен доставчик услуги може да са много важни за продължаващата дейност на предприятието, но да нямат отношение към одита. Такъв би бил случаят, когато са налице достатъчни вътрешни контроли в рамките на предприятието, които да адресират рисковете от съществени неправилни отчитания, или когато могат да бъдат изпълнени одиторски процедури по същество за адресиране на идентифицираните рискове.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Използването на обслужваща организация за изготвянето на финансовия отчет не освобождава ръководството (и лицата, натоварени с общото управление) от тяхната отговорност по отношение на финансовия отчет.

Съществуват два вида доклади, които обслужващите организации могат да предоставят на своите потребители:

- **Доклади от тип 1 — описание и проектиране на контролите в обслужващата организация**
Тези доклади предоставят доказателства относно проектирането и внедряването на контролите, но не и относно тяхната оперативна ефективност. Подобни доклади може да съдържат информация, но са от ограничена полза за одитора при получаване на разбиране за това дали ключовите контроли в обслужващата организация са оперирали ефективно по време на одитирания период.
- **Доклади от тип 2 — описание, проектиране и оперативна ефективност на контролите**
Тези доклади могат да бъдат използвани от одитора, за да прецени дали:
 - контролите, тествани от одитора на обслужващата организация, са уместни за сделките и операциите, салдата по сметки, оповестяванията и свързаните с тях твърдения за вярност на предприятието, и
 - тестовите на контролите, извършени от одитора на обслужващата организация и получените резултати са адекватни (например, продължителността на периода, обхванат от тестовите, проведени от одитора на обслужващата организация и времето, изминало от изпълнението на тези тестове).

Оценка на риска

Параграф	Уместни извадки от МОС
402.9	<p>При получаването на разбиране за предприятието-потребител в съответствие с МОС 315 (преработен), 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)</p> <p>(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)</p> <p>(б) естеството и съществеността на обработените сделки и операции или отчети, или финансовоотчетни процеси, засегнати от обслужващата организация; (Вж. параграф А6)</p> <p>(в) степента на взаимодействие между дейностите на обслужващата организация и тези на предприятието-потребител; и (Вж. параграф А7)</p> <p>(г) естеството на взаимоотношението на предприятието-потребител и обслужващата организация, включително съответните договорни условия за дейностите, поети от обслужващата организация. (Вж. параграфи А8–А11)</p>
402.10	<p>При получаването на разбиране за вътрешния контрол, свързан с одита, в съответствие с МОС 315 (преработен), одиторът на предприятието-потребител оценява проектирането и внедряването на съответните контроли в предприятието-потребител, които се отнасят до услугите, предоставяни от обслужващата организация, включително тези, които се прилагат по отношение на сделки и операции, обработени от обслужващата организация. (Вж. параграфи А12–А14)</p>
402.11	<p>Одиторът на предприятието-потребител определя дали е получено достатъчно разбиране за естеството и значимостта на услугите, предоставяни от обслужващата организация и за техния ефект върху вътрешния контрол на предприятието-потребител, свързан с одита, за да осигури база за установяването и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания.</p>

402.12

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:

- (а) получаване на докладите от тип 1 или тип 2, ако има такива;
 - (б) осъществяване на контакт с обслужващата организация, чрез предприятието-потребител, с цел получаване на конкретна информация;
 - (в) посещение в обслужващата организация и изпълнение на процедури, които ще осигурят необходимата информация за съответните контроли в обслужващата организация; или
 - (г) използване на друг одитор за изпълнението на процедури, които ще осигурят необходимата информация за съответните контроли в обслужващата организация.
- (вж: параграфи А15–А20)

Когато се използват обслужващи организации, одиторът разглежда въпросите, изложени в поместеното по-долу приложение.

Приложение 15.3-2

Разглеждане	Описание
<p>Какви услуги (имащи отношение към одита) се предоставят?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Идентифицирайте: <ul style="list-style-type: none"> – естеството на предоставяните услуги, – значимостта на обработваните сделки и операции, и – засегнати сметки или финансово-отчетни процеси. • Направете преглед на условията на договора или споразумението на ниво услуга между предприятието-потребител и обслужващата организация. • Определете степента на взаимодействие (дейности) между обслужващата организация и предприятието. • Направете преглед на докладите на обслужващата организация, одиторите на обслужващата организация (включително писмата до ръководството), вътрешните одитори и регулаторните органи относно контролите в обслужващата организация.
<p>Какви уместни вътрешни контроли са въведени в действие?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Контролите в обслужващата организация имат ли отношение към одита? Ако отговорът е отрицателен, достатъчен е подход по същество. Ако отговорът е положителен, одиторът трябва да бъде удовлетворен, че контролите в обслужващата организация са подходящо проектирани и внедрени. • Има ли контроли, установени от потребителя (които биха могли да бъдат тествани), които смекчават съществените рискове, свързани с обработката, независимо от контролите в обслужващата организация? Например, контролите на потребителя върху ведомостите за заплати биха могли да включват: <ul style="list-style-type: none"> – сравняване на данните, предоставени на обслужващата организация с докладите на обслужващата организация след обработката на данните, – повторно изчисление на извадка от сумите по ведомостта за математическа точност, и – преглед на общата сума от ведомостта за резонанс.
<p>Степен на разчитане на въведените в действие контроли в обслужващата организация?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Получете наличните доклади от тип 1 и тип 2. Договорите с обслужващите организации често съдържат клаузи за предоставяне на такива доклади; • Установете контакт с обслужващата организация, за да получите конкретна информация; • Посетете обслужващата организация и изпълнете необходимите процедури; или • Използвайте друг одитор, който да изпълни необходимите процедури.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Проверете формулировките в текста на докладите на обслужващата организация за евентуално ограничаване на използването им. Подобни ограничения могат да се отнасят до ръководството, обслужващата организация и нейните клиенти и одиторите на предприятието.

Параграф	Уместни извадки от МОС
402.13	<p>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 :</p> <ul style="list-style-type: none"> (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. (Вж. параграф А21)
402.14	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) оценява дали описанието и проектирането на контролите на обслужващата организация са към определена дата или за определен период, който е подходящ за целите на одитора на предприятието-потребител; (б) оценява достатъчността и уместността на доказателствата, осигурени от доклада, за получаването на разбиране за вътрешния контрол на предприятието-потребител, свързан с одита; и (в) определя дали допълнителните контроли на предприятието-потребител, идентифицирани от обслужващата организация, са уместни за предприятието-потребител и, ако да, получава разбиране дали предприятието-потребител е проектирало и внедрило тези контроли. (Вж. Параграфи А22–А23)
402.15	<p>При отговора на оценените рискове в съответствие с МОС 330, одиторът на предприятието-потребител:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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. (Вж. Параграфи А24–А28)
402.16	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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. (Вж. Параграфи А29–А30)

402.17

Ако, в съответствие с параграф 16(a), 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:

- (a) оцени дали описанието, проектирането и оперативната ефективност на контролите на обслужващата организация са към определена дата или за определен период, който е подходящ за целите на одитора на предприятието-потребител;
- (б) определи дали допълнителните контроли на предприятието-потребител, идентифицирани от обслужващата организация, са уместни предприятието-потребител, и, ако да, да получи разбиране дали предприятието-потребител е проектирало и внедрило тези контроли, и, ако да, да тества тяхната оперативна ефективност;
- (в) оцени доколко периодът, обхванат от тестовите на контролите, е подходящ, и времето, което е изминало след изпълнението на тестовите на контролите; и
- (г) оцени дали тестовите на контролите, изпълнени от одитора на обслужващата организация, и резултатите от тях, както са описани в доклада на одитора на обслужващата организация, са уместни за твърденията за вярност във финансовия отчет на предприятието-потребител и дали предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства в подкрепа на оценката на риска на одитора на предприятието-потребител. (Вж. Параграфи А31–А39)

Параграф	Уместни извадки от МОС
402.19	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)

При адресиране на оценените рискове одиторът взема под внимание следните въпроси.

Приложение 15.3-3

Разглеждане	Описание
Могат ли необходимите доказателства да бъдат получени в рамките на предприятието?	<p>Ако отговорът е положителен, осигурете получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно съответните твърдения за вярност във финансовия отчет.</p> <p>Ако отговорът е отрицателен, изпълнете допълнителни одиторски процедури за получаване на доказателства, като например използването на друг одитор, който да изпълни процедурите в обслужващата организация от името на одитора на предприятието-потребител.</p>
Определяне степента, в която може да се разчита на доклад от тип 1 или тип 2	<ul style="list-style-type: none"> • Преценете професионалната компетентност и независимост на одитора и адекватността на стандартите, съгласно които е издаден докладът; • Оценете дали описанието и проектирането на контролите в обслужващата организация са към определена дата или за определен период, който е подходящ за целите на одитора на предприятието-потребител; • Оценете достатъчността и уместността на доказателствата, осигурени от доклада, за получаване на разбиране за вътрешния контрол на предприятието-потребител, във връзка с одита; и • Определете дали допълнителните контроли на предприятието-потребител, идентифицирани от обслужващата организация, са уместни за предприятието-потребител и, ако да, получите разбиране дали предприятието-потребител е проектирало и внедрило тези контроли. <p>Имайте предвид, че доклад от тип 1 не осигурява доказателства, че вътрешните контроли на обслужващата организация са функционирали ефективно в продължение на определен период от време. Ако доклад от тип 2 не е на разположение, може да е необходимо одиторът да изпълни тестове на контролите в обслужващата организация или да използва друг одитор, който да изпълни тези тестове.</p>

Тестване на записванията и контролите на	<p>Когато е възможно, осигурете получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно съответните твърдения за вярност във финансовия отчет от документацията, държана от предприятието-потребител.</p>
Получаване на одиторски доказателства от обслужващата организация	<p>Ако документацията на предприятието-потребител не е достатъчна, осигурете получаването на одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите в обслужващата организация чрез:</p> <ul style="list-style-type: none"> • получаване на доклад от тип 2, ако такъв е наличен; • изпълнение на подходящи тестове на контролите в обслужващата организация; или • използване на друг одитор, който да изпълни тестове на контролите в обслужващата организация от името на одитора на предприятието-потребител.
Отправяне на проучващи запитвания относно значими събития (измама и др.)	<p>Отправете проучващи запитвания към ръководството дали са му известни (или дали е получило съобщение от обслужващата организация) случаи на измама, несъобразяване със закони и нормативни разпоредби или некоригирани неправилни отчитания, които биха могли да засегнат финансовия отчет.</p>

Параграф	Уместни извадки от МОС
402.20	Одиторът на предприятието-потребител модифицира мнението в своя доклад в съответствие с МОС 705 (преработен) 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)
402.21	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)
402.22	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)

Когато се използва доклад тип 1 или тип 2 от обслужващата организация, докладът на одитора върху предприятието не се позовава на доклада на обслужващата организация, освен в случаите, когато това се изисква по закон.

Когато обаче одиторът на предприятието-потребител предлага модифициран одиторски доклад поради модифицирано мнение в доклада на одитора на обслужващата организация, одиторът на предприятието-потребител не е възпрепятстван да се позове на доклада на одитора на обслужващата организация, ако това помага да се обясни причината за модифицираното мнение на одитора на предприятието-потребител. В такива случаи от одитора на предприятието-потребител се изисква да отбележи в одиторския си доклад, че позоваването на одитора на обслужващата организация не намалява собствената отговорност на одитора на предприятието-потребител за мнението му.

15.4 МОС 501— Одиторски доказателства – конкретни съображения по избрани обекти

Параграф	Цел/цели на МОС
501.3	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 искиове, по които предприятието е страна; и (в) представянето и оповестяването на информацията по сегменти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Присъствие на инвентаризация

Параграф	Уместни извадки от МОС
501.4	<p>Ако материалните запаси са съществени за финансовия отчет, одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства за тяхното съществуване и състояние чрез:</p> <p>(а) Присъствие на инвентаризацията, освен ако това е практически невъзможно, с цел: (вж.: параграфи А1–А3)</p> <p>(i) оценка на инструкциите и процедурите на ръководството за отразяване и контрол върху резултатите на инвентаризацията на предприятието; (вж.: параграф А4)</p> <p>(ii) наблюдение на изпълнението на процедурите за инвентаризация на ръководството; (вж.: параграф А5)</p> <p>(iii) проверка на материалните запаси; и (вж.: параграф А6)</p> <p>(iv) изпълнение на тестови преброявания; и (вж.: параграф А7–А8)</p> <p>(б) Изпълнение на одиторски процедури по окончателните регистри за материалните запаси на предприятието с цел определяне дали те отразяват точно реалните резултати от инвентаризацията.</p>
501.5	<p>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.: параграфи А9–А11)</p>
501.6	<p>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.</p>
501.7	<p>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). (вж.: параграфи А12–А14)</p>
501.8	<p>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:</p> <p>(а) искане на потвърждение от третата страна относно количествата и състоянието на материалните запаси, които се държат от името на предприятието; (вж.: параграф А15)</p> <p>(б) извършване на проверка или други одиторски процедури, подходящи при съществуващите обстоятелства. (вж.: параграф А16)</p>

Когато материалните запаси са съществени за финансовия отчет, одиторът разглежда тяхното съществуване и състояние, както е изложено по-долу.

Приложение 15.4-1

Процедура

Описание

<p>Присъствие на инвентаризацията</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Оценете инструкциите на ръководството за отразяване/контролиране на резултатите от инвентаризацията; • Осъществете наблюдение на изпълнението на инвентаризационните процедури на ръководството; • Направете проверка на материалните запаси и изпълнете тестови преброявания; • Направете равнение на промените на материалните запаси между датата на инвентаризацията и края на периода; и • Изпълнете алтернативни процедури, ако физическото изброяване е практически неприложимо.
<p>Потвърждение/ проверка на материални запаси, държани от други лица</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Изискайте потвърждения относно количествата/състоянието на държаните материални запаси; и • Извършете фактически проверки или други подходящи одиторски процедури.

Проучващи запитвания относно съдебни дела и иски

Параграф	Уместни извадки от МОС
501.9	<p>Одиторът разработва и изпълнява одиторски процедури, за да идентифицира съдебните дела и иски, по които предприятието е страна, и които биха могли да породят риск от съществени неправилни отчитания, включително: (вж.: параграфи А17-А19)</p> <p>(а) проучващо запитване към ръководството и, когато е приложимо, към други лица в предприятието, включително юрисконсулт;</p> <p>(б) преглед на протоколите от заседанията на лицата, натоварени с общо управление, и кореспонденцията между предприятието и неговите външни юридически съветници; и</p> <p>(в) преглед на сметките за разходи за правни услуги. (вж.: параграф А20)</p>
501.10	<p>Ако одиторът оцени риска от съществени неправилни отчитания, свързани със съдебни дела или иски, които са идентифицирани, или когато изпълнените одиторски процедури показват, че може да съществуват други съществени съдебни дела или иски, в допълнение към процедурите, изисквани от други МОС, той търси пряка комуникация с външния юридически съветник на предприятието. Одиторът прави това чрез писмо с проучващо запитване, изготвено от ръководството и изпратено от одитора, чрез което се иска външният юридически съветник на предприятието да комуникира директно с одитора. Ако закон, нормативна разпоредба или съответен закон професионален орган забранява на външния юридически съветник на предприятието да комуникира директно с одитора, одиторът изпълнява алтернативни одиторски процедури. (вж.: параграфи А21–А25)</p>
501.11	<p>Ако:</p> <p>(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</p> <p>(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).</p>
501.12	<p>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 иски, 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.</p>

С цел идентифициране на съдебни дела и иски, които биха могли да породят риск от съществени неправилни отчитания, одиторът изпълнява изложените по-долу процедури.

Приложение 15.4.2

Процедура	Описание
Отправяне на проучващи запитвания и извършване на преглед на уместните документи	<ul style="list-style-type: none"> • Отправете проучващи запитвания към ръководството и други лица; • Направете преглед на протоколите от заседанията на лицата, натоварени с общото управление; • Направете преглед на кореспонденцията между предприятието и неговия юридически съветник; и • Направете преглед на сметката за разходи във връзка с юридически услуги.
Комуникация с външния юридически съветник	<p>Когато бъдат идентифицирани или подозирани съдебни дела или икове, одиторът изисква писмо с проучващо запитване, изготвено от ръководството и изпратено от одитора, изискващо външният юридически съветник да комуникира подробности относно исковите и други директно с одитора. Ако тази процедура е забранена, или когато ръководството откаже разрешение да се установи контакт с външния юридически съветник, се изпълняват алтернативни процедури, като преглед на цялата налична документация и отправяне на допълнителни проучващи запитвания. Ако алтернативните процедури са недостатъчни, то мнението на одитора се модифицира.</p>
Осигурете получаването на изявленията на ръководството	<p>Изискайте писмени изявления от ръководството и лицата, натоварени с общото управление, че всички известни действителни или потенциални съдебни дела и икове са оповестени и подходящо отчетени счетоводно във финансовия отчет.</p>

Информация по сегменти

Параграф	Уместни извадки от МОС
501.13	<p>Одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства относно представянето и оповестяването на информацията по сегменти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане чрез: (вж.: параграф А26)</p> <p>(а) Получаване на разбиране за методите, използвани от ръководството за определяне на информацията по сегменти и: (вж.: параграф А27)</p> <p>(i) оценка дали тези методи е вероятно да доведат до оповестяване в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане; и</p> <p>(ii) когато е уместно, тестване на приложението на тези методи; и</p> <p>(б) Изпълнение на аналитични процедури или други одиторски процедури, които са подходящи при съществуващите обстоятелства.</p>

Доколкото често пъти информацията по сегменти не е приложима при одита на МСП, тя не е адресирана и разглеждана допълнително в настоящото Ръководство.

15.5 МОС 510— Първоначални ангажименти за одит – начални салда

Параграф	Цел/цели на МОС
510.3	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none">(а) началните салда съдържат неправилни отчитания, които биха могли да се отразят съществено на финансовия отчет за текущия период; и(б) съответните счетоводни политики, приложени в началните салда, са прилагани последователно във финансовия отчет за текущия период, или промените в тях са отчетени счетоводно по подходящ начин и са адекватно представени и оповестени в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Този стандарт предоставя насоки относно началните салда, когато финансовият отчет се одитира за пръв път или когато финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от друг одитор.

Параграф	Уместни извадки от МОС
510.5	Одиторът се запознава с най-скорошния предходен финансов отчет, ако има такъв, и с одиторския доклад върху него, издаден от предходния одитор, ако има
510.6	<p>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. параграфи А1–А2)</p> <p>(а) определи дали крайните салда за предходния период са правилно пренесени в текущия период или са преизчислени, когато това е целесъобразно;</p> <p>(б) определи дали началните салда отразяват прилагането на подходящи счетоводни политики; и</p> <p>(в) извърши едно или повече от посочените по-долу: (вж. параграфи А3–А7)</p> <p>(i) когато финансовият отчет за предходната година е одитиран, извършва преглед на работната документация на предходния одитор, за да получи доказателства относно началните салда;</p> <p>(ii) оценява дали изпълнените в текущия период одиторски процедури предоставят доказателства, съществени за началните салда; или</p> <p>(iii) изпълнява специфични одиторски процедури за получаване на одиторски доказателства относно началните салда.</p>
510.7	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.
510.8	Одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства за това, дали счетоводните политики, приложени в началните салда, са прилагани последователно и във финансовия отчет за текущия период и дали промените в счетоводните политики са надлежно осчетоводени и са подходящо представени и оповестени в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.
510.9	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).
510.10	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 МО 705 (преработен). (вж. параграф А8)
510.11	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 изразява квалифицирано мнение или отрицателно мнение, каквото се прецени за уместно, в съответствие с МОС 705 (преработен).

510.12

Ако одиторът заключи, че:

- (а) счетоводните политики за текущия период не са последователно приложени по отношение на началните салда в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; или
- (б) промяна в счетоводните политики не е отчетена по подходящ начин или не е адекватно представена или оповестена в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане,

той изразява квалифицирано мнение или отрицателно мнение каквото се прецени за уместно в съответствие с МОС 705 (преработен).

Параграф	Уместни извадки от МОС
510.13	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)

Изискванията са обобщени по-долу.

Приложение 15.5-1

Разглеждане	Описание
Началните салда съдържат ли неправилни отчитания, които биха могли да засегнат текущия период?	<ul style="list-style-type: none"> • Запознайте се с най-скорошния финансов отчет и доклада на предходния одитор (ако има такъв); • Определете, че крайните салда от предходния период са пренесени правилно и отразяват използването на целесъобразни счетоводни политики; • Извършете преглед на работните книжа на предходния одитор; и • Изпълнете одиторски процедури в текущия период за получаване на доказателства относно началните салда. Това е особено важно, когато финансовият отчет от предходната година не е одитиран.
Определяне въздействието върху текущия период на идентифицираните неправилни отчитания	<ul style="list-style-type: none"> • Изпълнете такива допълнителни одиторски процедури, каквито е целесъобразно; • Оценете евентуална модификация на одиторското мнение на предходния одитор; и • Уверете се, че счетоводните политики, отразени в началните салда са прилагани последователно през целия текущ период.
Определяне въздействието върху одиторското мнение	<p>Ако модифицираното одиторско мнение на предходния одитор остава валидно или ако началните салда съдържат неправилно отчитане, което съществено засяга финансовия отчет за текущия период (и ефектът от което не е осчетоводен, представен или оповестен по подходящ начин), ще бъде необходимо квалифицирано или отрицателно мнение.</p> <p>Необходимостта от параграф по други въпроси също трябва да бъде преценена.</p>

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

Параграф	Цел/цели на МОС
----------	-----------------

600.8

Целите на одитора са:

- (a) да определи дали да действа като одитор на финансовия отчет на групата; и
- (б) ако действа като одитор на финансовия отчет на групата:
 - (i) да съобщи ясно на одиторите на компоненти обхвата и времето на тяхната работа във връзка с финансовата информация, свързана с компонентите, и техните констатации; и
 - (ii) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за финансовата информация на компонентите и процеса на консолидация, за да изрази мнение дали финансовият отчет на групата е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Параграф	Уместни извадки от МОС
600.9	<p>За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:</p> <p>(а) Компонент - Предприятие или стопанска дейност, за която групата или ръководството на компонента изготвя финансова информация, която следва да бъде включена във финансовия отчет на групата. (Вж.: Пар. А2-А4)</p> <p>(б) Одитор на компонент - Одитор, който по искане на екипа, изпълняващ ангажимент за групата, извършва работа по финансова информация, свързана с даден компонент за одита на групата. (Вж.: Пар. А7)</p> <p>(в) Ръководство на компонент - Ръководство, отговорно за изготвянето на финансовата информация на даден компонент.</p> <p>(г) Ниво на същественост за компонент - Ниво на същественост за компонента, определено от екипа, изпълняващ ангажимента за групата.</p> <p>(д) Група - Всички компоненти, чиято финансова информация се включва във финансов отчет на група. Групата винаги има повече от един компонент.</p> <p>(е) Одит на група - Одитът на финансовия отчет на група.</p> <p>(ж) Одиторско мнение за група - Одиторско мнение върху финансовия отчет на група.</p> <p>(з) Съдружник, отговорен за ангажимент за група - Съдружник или друго лице във фирмата, което отговаря за ангажимента за одит на групата и неговото изпълнение и за одиторския доклад върху финансовия отчет на групата, който се издава от името на фирмата. Когато одитът на групата се провежда от съвместни одитори, съвместните съдружници и техните екипи за ангажимента взети заедно представляват съдружника, отговорен за ангажимента за групата и екипа за ангажимента за групата. Този МОС обаче не разглежда взаимоотношенията между съвместните одитори или работата, която един съвместен одитор изпълнява във връзка с работата на друг съвместен одитор.</p> <p>(и) Екип за ангажимент за група - Съдружници, включително съдружникът, отговорен за ангажимента за групата и служители, които определят общата одиторска стратегия за групата, комуникират с одиторите на компонентите, изпълняват работа по процеса на консолидация и оценяват заключенията, направени въз основа на одиторските доказателства, като база за формиране на мнение върху финансовия отчет на групата.</p> <p>(к) Финансов отчет на група - Финансов отчет, който включва финансова информация на повече от един компонент. Терминът "финансов отчет на група" се отнася и за комбинирания финансов отчет, обобщаващ финансовата информация, изготвена от компоненти, които нямат компания-майка, но са под общ контрол.</p> <p>(л) Ръководство на група - Ръководство, отговорно за изготвянето и представянето на финансовия отчет на групата.</p> <p>(м) Контроли, използвани в цялата група - Контроли върху финансовото отчитане на групата, разработени, въведени и поддържани от нейното ръководство.</p> <p>(н) Съществен компонент - Компонент, идентифициран от екипа за ангажимент за група, (а) който е индивидуално финансово значим за групата, или (б) който поради специфичния характер или обстоятелства е вероятно да включва значителни рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата. (Вж.: Пар. А5-А6)</p>

Този стандарт предоставя насоки относно конкретните съображения, приложими при одита на групи. Стандартът очертава в общи линии отговорностите, комуникацията и изискванията за и между:

- съдружниците, отговорни за ангажимент за група, екипите за ангажимент за група; и
- одиторите на компоненти, които изпълняват работа (като например, одит на подразделение, клон или дъщерно предприятие на групата) от името на екипа за ангажимент за група, след

което докладват за резултатите.

Изложените изисквания могат да бъдат полезни и в други ситуации, когато одиторът ангажира друг одитор в известна част от одита на финансови отчети. (Това би могло да включва наблюдение на инвентаризация или изпълнение на специфични процедури в отдалечено местоположение.)

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Дефиницията на компонент на група е широка. Преди да се достигне до заключение, че този стандарт не е приложим, уверете се, че в действителност не съществува съществен компонент. Компонент би могъл да възникне от организационната структура на предприятието (като например, дъщерни предприятия, подразделения, клонове, съвместни предприятия или предприятия, в които е инвестирано, отчитани счетоводно чрез метода на собствения капитал или метода на цената на придобиване) или от финансово-отчетни системи, организирани по функция, продукт, услуга или географско местоположение.

Ако е налице съществен компонент, този стандарт излага редица изисквания, отнасящи се до:

- отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента за групата;
- планиране и ниво на същественост на одита;
- оценка и отговор на рисковете;
- взаимоотношенията между екипа за ангажимент за група и одиторите на компоненти;
- естеството и обхвата на комуникациите; и
- контроли, използвани в цялата група и процес на консолидация.

Забележка: На база на допускането, че одитите на групи не са толкова често срещани при одита на МСП, следващото приложение съдържа само извадки от множеството изисквания, съдържащи се в стандарта.

Приложение 15.6-1

Обобщени извадки от раздела с изискванията	
Отговорност 600.11	<ul style="list-style-type: none"> • Съдружникът, отговорен за ангажимент за група, носи отговорност за управлението, надзора и изпълнението на ангажимента за одит на групата в съответствие с професионалните стандарти. • Одиторският доклад върху финансовия отчет на групата не се позовава на одитор на компонент.
Приемане/продължаване на взаимоотношенията и планиране 600.12–16	<ul style="list-style-type: none"> • Екипът за ангажимент за група получава разбиране за групата, нейните компоненти и тяхната среда, което е достатъчно за идентифицирането на компоненти, които е вероятно да бъдат съществени. • Съдружникът, отговорен за ангажимент за група изразява съгласие с условията на ангажимента за одит на групата. • Екипът за ангажимент за група установява цялостната стратегия за одит на групата и разработва план за одит на групата.

**Разбиране за групата, нейните компоненти и тяхната среда
600.17–18**

Екипът за ангажимент за група получава разбиране, което е достатъчно за:

- да потвърди или преразгледа първоначалната си идентификация на компоненти, които е вероятно да са съществени; и
- да оцени рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

Обобщени извадки от раздела с изискванията

<p>Разбиране за одитора на компонент 600.19–20</p>	<p>Ако екипът за ангажимент за група планира да изиска одитор на компонент да изпълни работа, свързана с финансовата информация на компонента, екипът за ангажимент за групата получава разбиране за:</p> <ul style="list-style-type: none"> • това дали одиторът на компонент разбира и ще спазва етичните изисквания, които се отнасят до одит на група и, в частност, дали е независим; • професионалната компетентност на одитора на компонент; • това дали екипът за ангажимент за групата ще бъде в състояние да участва в работата на одитора на компонент в степен, необходима за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства; и • това дали одиторът на компонент работи в регулаторна среда, която упражнява активен надзор върху одиторите.
<p>Ниво на същественост 600.21–23</p>	<p>Екипът за ангажимент за групата определя следното:</p> <ul style="list-style-type: none"> • съществеността за финансовия отчет на групата като цяло, когато изготвя цялостната стратегия за одит на групата; • по-ниски суми от нивото на същественост за групата, когато това е приложимо, по отношение на конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания; • ниво на същественост за компонент за тези компоненти, при които одиторите на компонента ще проведат одит или преглед за целите на одита на групата; и • прага, над който неправилните отчитания не могат да бъдат считани за явно маловажни за финансовия отчет на групата. <p>Екипът за групата оценява също целесъобразността на нивото на същественост на изпълнението, определено от одитора на компонента на ниво компонент.</p>
<p>Адресиране на оценените рискове 600.24–31</p>	<p>От одитора се изисква да разработи и приложи подходящи отговори за адресиране и обхващане на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет.</p> <p>Екипът за ангажимент за групата:</p> <ul style="list-style-type: none"> • определя вида работа, която да бъде изпълнена от екипа за ангажимент за групата или от одитора на компонента от името на екипа, във връзка с финансовата информация на компонентите; • оценява дали допълнителните процедури в отговор на идентифицираните значителни рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата са подходящи; и • оценява дали консолидационните корекции и прекласификации са подходящи, пълни и точни и оценява дали са налице някакви фактори за риск от измама или признаци за евентуална предубеденост на ръководството. <p>По отношение на компонент, който е съществен поради своята индивидуална финансова значимост за групата, екипът за ангажимент за групата, или одиторът на компонента от името на екипа, извършва одит на финансовата информация на компонента, използвайки нивото на същественост на компонента.</p>

Обобщени извадки от раздела с изискванията

<p>Процес на консолидация 600.32–37</p>	<p>Екипът за ангажимент за групата разработва и изпълнява допълнителни одиторски процедури върху процеса на консолидация, за да отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, произтичащи от процеса на консолидация. Това предполага оценяване на това дали всички компоненти са включени във финансовия отчет на групата.</p> <p>Ако финансовият отчет на групата включва финансов отчет на компонент, чийто край на финансово-отчетния период се различава от този на групата, екипът за ангажимент за групата оценява дали е необходимо да бъдат направени подходящи корекции на този финансов отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.</p>
<p>Последващи събития 600.38–39</p>	<p>Екипът за ангажимент за групата или одиторите на компоненти изпълняват процедури, разработени с цел идентифициране последващите събития, които биха могли да изискват корекция или оповестяване във финансовия отчет на групата.</p> <p>Екипът за ангажимент за групата изисква от одиторите на компоненти да уведомят екипа за ангажимент за групата, ако са им станали известни последващи събития.</p>

Комуникация с одитора на компонент 600.40–41

Екипът за ангажимент за групата своевременно съобщава своите изисквания на одитора на компонент. Тази комуникация трябва да посочва работата, която трябва да се изпълни, начина, по който ще се използва тази информация и формата и съдържанието на комуникацията на одитора на компонента с екипа за ангажимент за групата. Това включва:

- потвърждение, че одиторът на компонента ще сътрудничи с екипа за ангажимент за групата;
- уместните етични изисквания и изисквания за независимост;
- нивото на същественост за компонента;
- идентифицираните значителни рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, дължащи се на измама или грешка, които имат отношение към работата на одитора на компонента; и
- списък на свързаните лица, изготвен от ръководството на групата и своевременното комуникиране относно свързани лица, които не са били идентифицирани преди това от ръководството на групата или от екипа за ангажимент за групата.

Екипът за ангажимент за групата изисква от одитора на компонента да комуникира въпроси, имащи отношение към заключението на екипа за ангажимент за групата относно одита на групата. Например:

- спазване от страна на одитора на компонента на:
 - етичните изисквания, включително независимост и професионална компетентност, и
 - изискванията на екипа за ангажимент за групата;
- върху каква финансова информация за компонента се докладва;
- случаи на несъобразяване със закони и нормативни разпоредби;
- списък на некоригираните неправилни отчитания;
- признаци за евентуална предубеденост на ръководството;

Обобщени извадки от раздела с изискванията**Комуникация с одитора на компонент 600.40–41 (продължение)**

- идентифицирани значителни недостатъци във вътрешния контрол на ниво компонент;
- Други съществени въпроси, които одиторът на компонента е съобщил или очаква да съобщи на лицата, натоварени с общото управление на компонента, включително случаите на измама или подозирана измама;
- Всички други въпроси, които може да имат отношение към одита на групата, включително изключения, отбелязани в писмените изявления, които одиторът на компонента е изискал от ръководството на компонента; и
- Общите констатации, заключения и мнение на одитора на компонента.

Оценяване достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства 600.42–45

Екипът за ангажимент за групата следва:

- да обсъди, в зависимост от обстоятелствата, съществените въпроси, възникващи от оценяването на доказателствата с одитора на компонента, ръководството на компонента или ръководството на групата; и
- да определи дали е необходимо да подложи на преглед други уместни части от одиторската документация на одитора на компонента.

Ако работата на одитора на компонента е недостатъчна, екипът за ангажимент за групата определя какви допълнителни процедури трябва да бъдат изпълнени и дали те трябва да бъдат изпълнени от одитора на компонента или от екипа за ангажимент за групата.

Екипът за ангажимента за групата оценява дали от изпълнените одиторски процедури са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Съдружникът, отговорен за ангажимента за групата оценява ефекта върху одиторското мнение за групата на всички некоригирани неправилни отчитания и всички случаи, при които е било невъзможно да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Комуникация с ръководството на групата и лицата, натоварени с общото управление на групата 600.46–49

Екипът за ангажимент за групата определя кои идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол да комуникира с ръководството на групата и лицата, натоварени с общото управление.

Ако е идентифицирана измама, екипът за ангажимент за групата комуникира своевременно това с подходящото ниво на управление на групата.

Екипът за ангажимент за групата комуникира следните въпроси:

- Общ преглед на вида работа, която трябва да бъде изпълнена във връзка с финансовата информация на компонентите;
- Общ преглед на естеството на планираното участие на екипа за ангажимент за групата в работата, която ще бъде изпълнена от одиторите на компонента във връзка с финансовата информация на значимите компоненти;
- Случаите, при които оценката от страна на екипа за ангажимент за групата на работата на одитор на компонент е породила загриженост за качеството на одиторската работа;
- Всякакви ограничения на одита на групата, например, когато достъпът до информация на екипа за ангажимент за групата е бил ограничен; и
- Измама или подозрения за измама с участието на ръководството на групата, ръководството на компонента, служители, които имат важна роля в контролите, приложими за цялата група, или други лица, когато измамата е довела до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата.

Обобщени извадки от раздела с изискванията

Документация 600.50

Екипът за ангажимент за групата включва в документацията за одита следните въпроси:

- Анализ на компонентите, посочвайки тези, които са съществени и вида на извършената работа по финансовата информация на компонентите;
- Характера, времето на изпълнение и обхвата на участието на екипа за ангажимент за групата в работата, извършена от одиторите на компоненти по съществените компоненти, включително когато е приложимо, прегледът, извършен от екипа за ангажимента за групата на съответните части от одиторската документация на одиторите на компонентите и заключенията върху нея; и
- Писмените комуникации между екипа за ангажимент за групата и одиторите на компоненти във връзка с изискванията на екипа за ангажимент за групата.

15.7 МОС 610 (преработен) – Ползване работата на вътрешните одитори

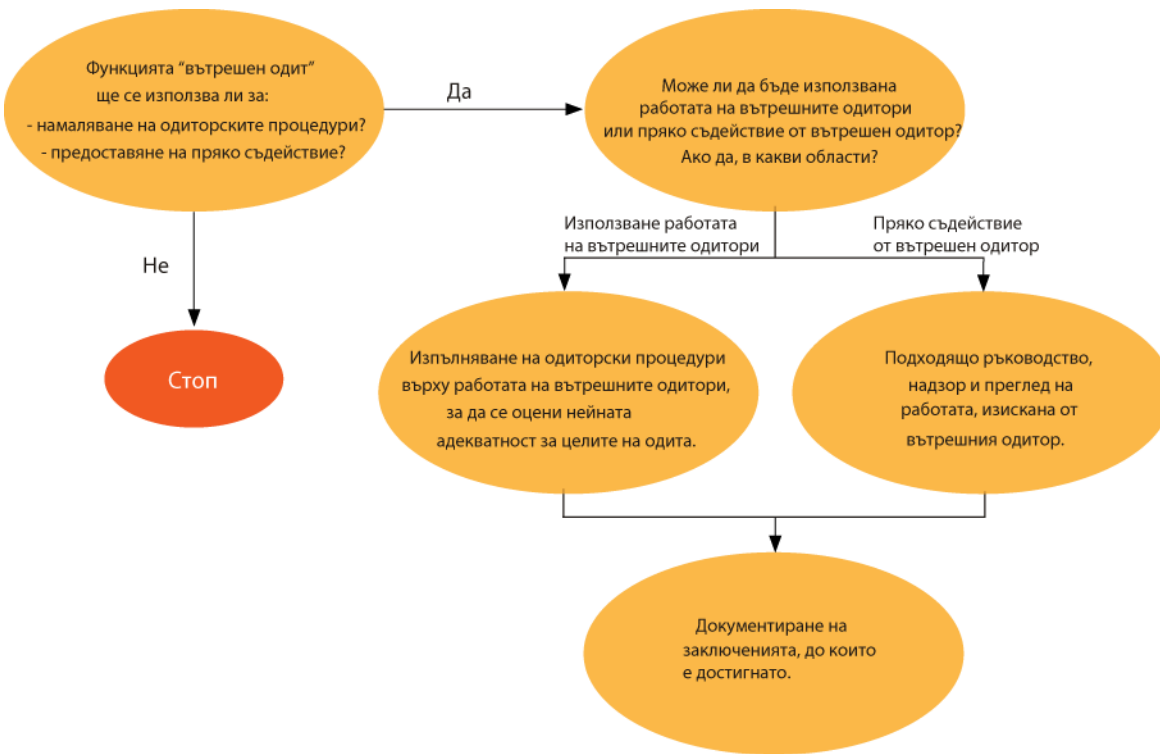
Параграф	Уместни извадки от МОС
610.14	<p>За целите на настоящия МОС, следните термини имат значението, дадено им по-долу:</p> <p>(а) Функция „вътрешен одит“ – Функция на предприятието и изпълняващите функцията лица, които извършват дейности по изразяване на сигурност и консултиране, разработени с цел оценяване и повишаване ефективността на процесите на предприятието за общо управление, управление на риска и вътрешен контрол. (Вж. параграфи А1–А4)</p> <p>(б) Пряко съдействие – Използването на вътрешните одитори за изпълнение на одиторски процедури под ръководството, надзора и прегледа на външния одитор.</p>
315.6 (преработен)	<p>Процесът за оценка на риска следва да включва следното:</p> <p>(а) проучващи запитвания към ръководството, подходящи лица сред лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ (в случай, че тази функция съществува) и други лица в предприятието, които по преценка на одитора биха могли да разполагат с информация, която е вероятно да подпомогне идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка; (вж. параграфи А6-А13)</p>
610.13	<p>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:</p> <p>(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;</p> <p>и след като е взел това решение:</p> <p>(б) в случай че използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, да определи дали тази работа е подходяща за целите на одита; и</p> <p>(в) в случай че използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие, да осъществи подходящо ръководство, надзор и преглед върху тяхната работа.</p>

Някои (основно по-големи) предприятия имат звено „вътрешен одит“ с правомощия да извършва преглед на практиките по общо управление и управление на риска, текущо наблюдение на функционирането на вътрешните контроли и да предоставя доклади относно констатациите си, наред с препоръки за висшето ръководство и лицата, натоварени с общо управление.

Забележка:

Доколкото вероятността МСП да има звено „вътрешен одит“ е много по-малка, отколкото при регистрираните за търгуване на борсата или по-големи предприятия, настоящото Ръководство не разглежда в детайли МОС 610 (преработен 2013 г.).

Приложение 15.7-1



Общ преглед

Когато в предприятието съществува звено „вътрешен одит“, параграф 6 на МОС 315 (преработен) изисква от одитора да получи разбиране за работата на звеното „вътрешен одит“. Това разбиране ще даде възможност на одитора да определи дали да използва работата на звеното „вътрешен одит“ или:

- за да модифицира естеството или времето на изпълнение или намали обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени пряко от външния одитор; или
- за да използва вътрешните одитори да предоставят пряко съдействие при получаване на одиторски доказателства.

Забележка. В някои юрисдикции на външния одитор може да е забранено от закон или нормативна разпоредба да получава пряко съдействие от вътрешните одитори.

Когато одиторът реши да използва работата на вътрешния одитор, трябва да бъдат спазвани изискванията на МОС 610 (преработен 2013 г.), обобщени по-долу.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Винаги отделяйте време да разберете работата на звеното „вътрешен одит“ и да направите преглед на техните констатации. Това е приложимо дори когато в крайна сметка одиторът решава да не разчита на работата, извършена от вътрешния одит. Без да се отправят проучващи запитвания относно това с какво се занимава вътрешния одит, в съответствие с изискванията на МОС 315.6 (преработен), възможно е съществени слабости в контрола или други негативни констатации, докладвани от вътрешния одит, да бъдат пропуснати.

Параграф	Уместни извадки от МОС
610.15	<p>Външният одитор следва да определи дали работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, може да бъде използвана за целите на одита, като оцени следното:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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)
610.16	<p>Външният одитор не следва да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, ако външният одитор реши, че:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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))
610.17	<p>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)</p>
610.18	<p>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)</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) колкото повече преценки се правят при: <ul style="list-style-type: none"> (i) планиране и изпълнение на съответните одиторски процедури; и (ii) оценяване на събраните одиторски доказателства; (вж. параграфи А18–А19) (б) колкото по-висок е оцененият риск от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, като специално внимание се обръща на рисковете, идентифицирани като съществени; (вж. параграфи А20–А22) (в) колкото по-нисък е организационният статут на лицата, изпълняващи функцията и в колкото по-малка степен съответните политики и процедури подкрепят адекватно обективността на вътрешните одитори; и (г) колкото по-ниско е нивото на компетентност на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“.

610.19	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)
610.20	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), 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“	
610.21	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)
610.22	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.

Параграф	Уместни извадки от МОС
610.23	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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)
610.24	<p>Естеството и обхватът на одиторските процедури на външния одитор следва да са в отговор на оценката от страна на външния одитор на:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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; (Вж. параграфи А27–А29) <p>като следва да включват и повторно изпълнение на известна част от работата. (Вж. параграф А30)</p>
610.25	<p>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.</p>

Определяне дали, в кои области и до каква степен вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие

610.26	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)
610.27	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 за наличието и значимостта на заплахите за обективността на вътрешните одитори следва да включва проучващи запитвания до вътрешните одитори относно интереси и взаимовръзки, които биха могли да породят заплахата за тяхната обективност. (Вж. параграфи А32–А34)
610.28	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 набеязаната работа. (Вж. параграфи А32–А34)

Определяне естеството и обхвата на работата, която може да бъде възложена на вътрешните одитори, оказващи пряко съдействие

610.29	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 заплахите за обективността и за нивото на компетентност на вътрешните одитори, които ще оказват това съдействие. (Вж. параграфи А35–А39)
--------	---

610.30	<p>Външният одитор не следва да използва вътрешните одитори, които ще оказват пряко съдействие, за изпълнението на процедури, които:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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)
610.31	<p>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), 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)</p>
610.32	<p>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.</p>
Използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие	
610.33	<p>Преди да използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие за целите на одита, външният одитор следва:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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.

610.34	<p>Външният одитор следва да осъществява ръководство, надзор и преглед върху работата, извършвана от вътрешните одитори във връзка с ангажмента в съответствие с МОС 220. При това:</p> <ul style="list-style-type: none">(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. <p>Ръководството, надзорът и прегледът от страна на външния одитор върху работата, извършвана от вътрешните одитори, следва да са достатъчни, за да може външният одитор да бъде удовлетворен, че вътрешните одитори са получили достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да подкрепят заключенията, основаващи се на тази работа. (Вж. параграфи А40–А41)</p>
610.35	<p>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.</p>

Документация	
610.36	<p>В случай че външният одитор използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, външният одитор следва да включи в одиторската документация:</p> <p>(а) оценката на:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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; <p>(б) естеството и обхвата на използваната работа и основанието за това решение; и</p> <p>(в) одиторските процедури, изпълнени от външния одитор с цел оценяване адекватността на използваната работа.</p>
610.37	<p>В случай че външният одитор използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие при одита, външният одитор следва да включи в одиторската документация:</p> <p>(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;</p> <p>(б) основанието за решението относно естеството и обхвата на работата, извършвана от вътрешните одитори;</p> <p>(в) кой е осъществил преглед на извършената работа, както и датата и обхвата на този преглед в съответствие с МОС 230;</p> <p>(г) писмените потвърждения, получени от упълномощения представител на предприятието и вътрешните одитори съгласно параграф 33 от настоящия МОС; и</p> <p>(д) работните книжа, изготвени от вътрешните одитори, които са оказали пряко съдействие при ангажимента за одит.</p>

Разбиране на вътрешния одит

При по-големите предприятия, често се създава отдел за вътрешен одит, който да наблюдава текущо ефикасността на различните аспекти на вътрешния контрол. Обхватът на дейностите на вътрешния одит би могъл да включва:

- Текущо наблюдение на определени елементи от вътрешния контрол;
- Проучване на финансова и оперативна информация;
- Преглед на оперативните дейности;
- Преглед за спазване изискванията на законодателството и нормативните разпоредби;
- Управление на риска; и/или
- Общо управление.

Когато съществува звено „вътрешен одит“ МОС 315 (преработен) изисква одиторът да разбере ролята и работата, извършвана от вътрешния одит. Това включва:

- естеството на отговорностите на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“;
- организационния статут на звеното; и
- дейностите, които се извършват или трябва да бъдат извършвани.

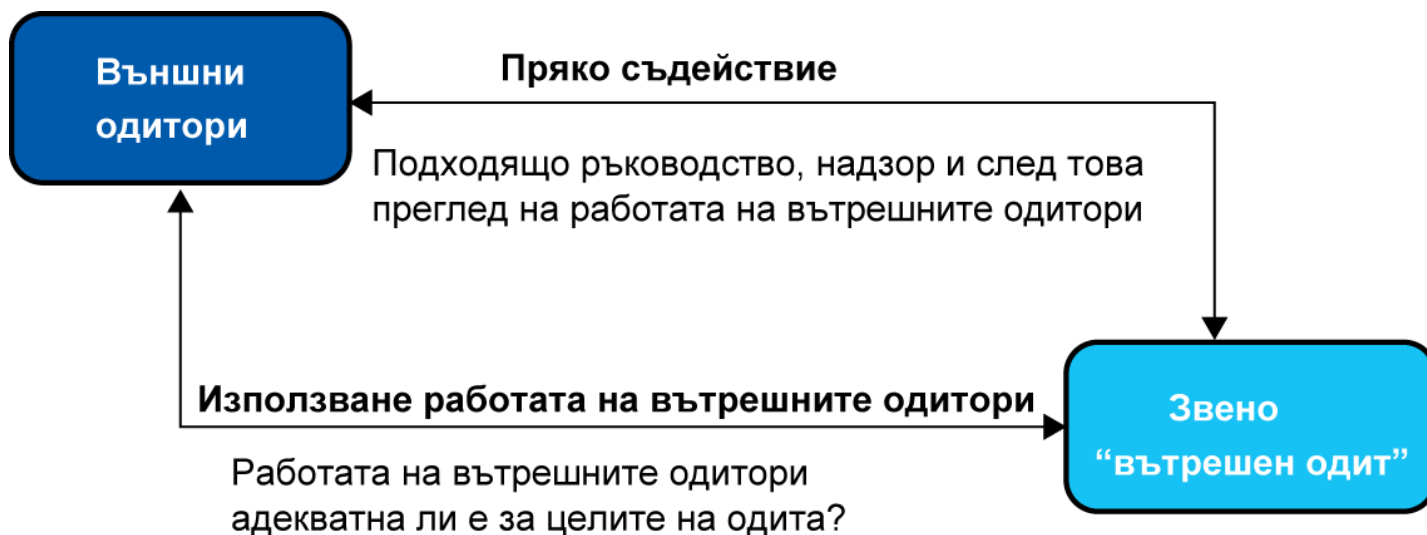
Планиране използването на вътрешния одит

На базата на разбирането на одитора за звеното „вътрешен одит“ одиторът може да реши дали:

- да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, за да модифицира естеството или времето на изпълнение или обхвата на одиторските процедури, които външният одитор пряко ще изпълни. Така например, ако обхватът на работата на вътрешния одит включва преглед на вътрешните контроли над финансовото отчитане, външният одитор може да разчита на работата на вътрешния одитор (при условие, че тя е адекватна), за да модифицира естеството и обхвата на процедурите на външния одитор; или
- да използва вътрешните одитори за предоставяне на пряко съдействие (когато това не е забранено от закон или нормативна разпоредба). От вътрешните одитори ще бъде поискано да изпълнят одиторски процедури под ръководството, надзора и прегледа на външния одитор.

Това решение е обобщено в следващото приложение:

Приложение 15.7-2



След като веднъж бъде решено да се използва работата на вътрешния одит, следващият въпрос е да се определи в кои области да се използва тяхната работа и до каква степен. Такива решения във връзка с планирането могат да бъдат адресирани по време на обсъжданията сред членовете на екипа по ангажимента. Вижте МОС 320.5 и Глава 7 от настоящото Ръководство.

Забележки:

- В някои юрисдикции е забранено да се използва пряко съдействие от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“.
- Доколкото вътрешните одитори се наемат от предприятието и съставляват част от неговия вътрешен контрол, те не са изцяло независими. Поради тази причина на тяхната работа не трябва да се разчита в същата степен, както на работата, извършвана от външния одиторски екип.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Външният одитор трябва да внимава при вземане на решение относно вида/естеството на работата, която ще бъде делегирана на вътрешните одитори. Така например, вътрешните одитори не следва да бъдат използвани за предоставяне на пряко съдействие за изпълнение на определени процедури, включително тези, които:

- предполагат извършването на съществени преценки при одита.
- 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.
- се отнасят до работа, с която вътрешните одитори са били ангажирани.

Обобщение на факторите, които да бъдат взети под внимание и изискванията

Приложението по-долу представя обобщение на някои от факторите, които да бъдат взети под внимание и изискванията.

Приложение 15.7-3

Задача	Съображения
Получете разбиране за естеството на отговорностите на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“	<ul style="list-style-type: none"> • Отправете проучващи запитвания към лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ относно това дали: <ul style="list-style-type: none"> • звеното за управление на риска (или лицата, изпълняващи сходни роли) биха могли да предоставят информация относно оперативните и регулаторните рискове. • е имало промени в системите, срив в системи или контроли или друга информация относно свързани със системите рискове. • е имало действителни случаи на измама или подозрения или твърдения за измама. • Тези проучващи запитвания се отправят, независимо дали външният одитор възнамерява да използва работата на вътрешния одитор.
Дали работата на вътрешния одит ще бъде подходяща за целите на външния одит?	<ul style="list-style-type: none"> • Какви са целите и обхвата на функцията вътрешен одит? • Доколко обективна (независима) е функцията вътрешен одит? • Вътрешните одитори технически компетентни ли са? • Дали тяхната работа ще бъде обект на систематичен и дисциплиниран подход, включително контрол върху качеството? • Комуникацията между вътрешния и външния одитор ефективна ли е?
Какъв ефект ще има върху външния одит разчитането на работата на вътрешния одит?	<p>Вземете под внимание:</p> <ul style="list-style-type: none"> • естеството и обхвата на конкретната работа, която се извършва, или която ще бъде извършена, от страна на вътрешния одитор; • уместността на работата за цялостната одиторска стратегия и одиторския план на външния одитор; • оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдения за вярност по отношение на конкретни класове от сделки и операции, салда по сметки или оповестявания; и • степента на субективност при оценяване на одиторските доказателства, събрани от вътрешния одитор в подкрепа на съответните твърдения за вярност.

<p>Оценете доколко вътрешната работа е подходяща, за да може на нея да се разчита за целите на външния одит</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Дали вътрешните одитори, изпълняващи задачите са преминали подходящо техническо обучение и разполагат с необходимия професионален опит? • Дали работата им е била подходяща планирана и изпълнена и съответно обект на подходящ надзор, преглед и документиране? • Дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да позволят на вътрешните одитори да направят разумни заключения? • Дали заключенията, до които е достигнато, са уместни при конкретните обстоятелства? • Дали от вътрешните одитори са изготвени някакви доклади, които съответстват на резултатите от извършената работа? • Дали изключения или необичайни въпроси, оповестени от вътрешните одитори, са разрешени по подходящ начин?
<p>Документирайте резултатите</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Заключениета, до които е достигнато относно обективността и компетентността на вътрешните одитори и дали те прилагат систематичен и дисциплиниран подход, включително контрол върху качеството; • Естеството и обхватът на използваната работа и основанието за това решение; и • Одиторските процедури, изпълнени от външния одитор върху използваната работа и основанието за това решение.

Обобщение на изискванията по отношение прякото съдействие от вътрешен одитор

Приложението по-долу очертава въпроси, които да бъдат адресирани, когато се получава пряко съдействие от вътрешен одитор.

Приложение 15.7-4

Разгледайте...	Коментар
Обективност	Съществуват ли значителни заплахи за обективността на вътрешните одитори?
Компетентност	Компетентни ли са вътрешните одитори да изпълнят изискваната от тях работа?
Условия на споразумението	Осигурете получаване на писмено съгласие от упълномощен представител на предприятието, в което се посочва, че: <ul style="list-style-type: none"> • вътрешните одитори са готови да следват указанията на външния одитор; и • предприятието няма да се намесва в работата, която вътрешните одитори изпълняват за външния одитор.
Конфиденциалност	Осигурете получаване на писмено съгласие 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.
Работа, която трябва да бъде извършена	Уверете се, че съществува ясно разбиране за естеството и обхвата на работата, изпълнявана от вътрешните одитори. Уверете се, че процедурите не са забранени в съответствие с МОС 610 (преработен 2013 г.) параграф 30.
Комуникация и работни книжа	Договорете се какво трябва да бъде комуникирано в хода на изпълнение на работата и относно формата и съдържанието на работните книжа, които трябва да бъдат изготвени.

Докладване

Външният одитор носи изключителната отговорност за изразеното одиторско мнение и тази отговорност не се намалява от това, че външният одитор използва работата или прякото съдействие на вътрешните одитори. Следователно, докладът на външния одитор не се позовава на работата на вътрешните одитори.

15.8 МОС 620— Ползване работата на експерт на одитора

Параграф	Цел/цели на МОС
620.5	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.

Приложение 15.8 - 1

Оценка на риска

Необходим ли е експерт на одитора за получаване на одиторски доказателства? Ако да:

- Какви процедури ще са необходими?
- Компетентен, способен и обективен ли е избраният експерт?

Можем ли да разберем естеството на работата, изпълнена от експерта на одитора?

Съгласувайте условията на ангажимента с експерта на одитора.

Адресиране на риска

Оценете дали работата, изпълнена от експерта на одитора е подходяща, включително констатациите, заключенията, използваните предположения и източниците на информация.

Определете дали е необходима някаква допълнителна одиторска работа.

Докладване

Не правете препратки към работата на експерта на одитора, освен когато одиторският доклад е бил модифициран.

Ако са получени недостатъчни уместни одиторски доказателства, модифицирайте одиторския доклад.

Параграф

Уместни извадки от МОС

620.6

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 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.

В някои ситуации одиторът може да се нуждае от експертни умения (различни от счетоводството и одита) за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Това може да предполага ползването на работата на експерт на одитора, които предоставя одиторски доказателства под формата на доклади, мнения, оценки и изложения. Някои примери са включени в приложението по-долу.

Приложение 15.8-2

Необходимост от експерт на одитора?	<ul style="list-style-type: none"> • Специализирани инвентаризации; • Оценки на активи, като земя и сгради, машини и съоръжения, произведения на изкуството, ценни камъни, материални запаси и сложни финансови инструменти; • Определяне на количества или физическо състояние на активи, като минерални суровини, складиращи в насипно състояние, подземни минерални и нефтени резерви и оставащия полезен живот на машини и съоръжения; • Определяне на суми, като се използват специализирани техники или методи, като например актюерски оценки; • Анализ на сложни или необичайни въпроси, свързани с изпълнение на данъчни изисквания; • Оценка на извършената работа или на работа, която предстои да бъде извършена по неприключени договори; и • Правни становища относно тълкуването на споразумения, устави и нормативни разпоредби.
--	---

Този стандарт предоставя насоки относно начина, по който работата на експерт на одитора може да бъде използвана като уместно одиторско доказателство.

В някои случаи, одитор, който не е експерт в съответната област, различна от счетоводство или одит, може да е в състояние да получи достатъчно разбиране в тази област, за да извърши одита без експерт на одитора. Подобно разбиране може да бъде получено чрез:

- опит в одитиране на предприятия, изискващо сходни експертни умения.
- образование или професионално развитие в конкретната област. Това може да включва официални курсове или дискусии (но не консултация, при която са предоставени всички уместни факти) с експерти в съответната област.
- обсъждане с одитори, които са изпълнявали подобни ангажименти.

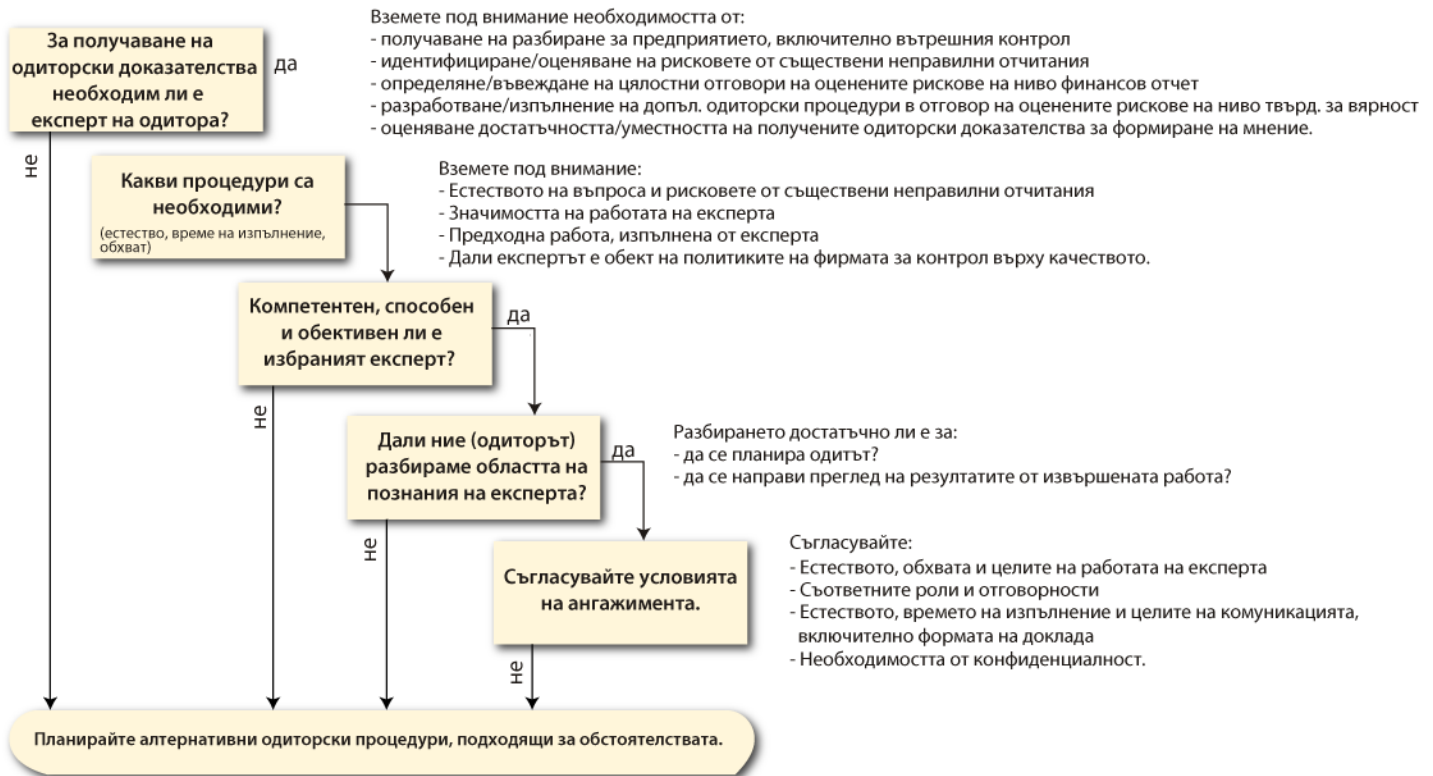
Забележка: Независимо от това дали се използва работата на експерт, одиторът носи изключителната отговорност за изразеното одиторско мнение.

Оценка на риска

Параграф	Уместни извадки от МОС
620.7	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)
620.8	Естеството, времето на изпълнение и обхватът на одиторските процедури във връзка с изискванията в параграфи 9-13 на този МОС, ще бъдат различни в зависимост от конкретните обстоятелства. При определянето на естеството, времето на изпълнение и обхватът на одиторските процедури, одиторът взема под внимание въпроси, като: (Вж: параграф А10) (а) естество на въпроса, до който се отнася работата на експерта; (б) рисковете от съществени неправилни отчитания във въпроса, до който се отнася работата на експерта; (в) значимостта на работата на този експерт в контекста на одита; (г) познанията на одитора и опита му от предишна работа, изпълнена от този експерт; и (д) дали този експерт е обект на политиката и процедурите за контрол върху качеството на одиторската фирма. (вж. параграфи А11–А13)
620.9	Одиторът оценява дали експертът на одитора разполага с необходимите компетентност, способности и обективност за целите на одитора. В случая на външен експерт на одитора, оценката на обективността включва отправянето на запитвания относно интереси и взаимоотношения, които могат да създадат заплахата за обективността на този експерт. (вж. параграфи. А14–А20)
620.10	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.
620.11	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)

Поместеното по-долу приложение обобщава съображенията, отнасящи се до ангажирането на експерт на одитора.

Приложение 15.8-3



Приложение 15.8-4

Преценете	Обсъждане
Необходим ли е експерт на одитора за получаване на одиторски доказателства?	<p>Преценете необходимостта във връзка с:</p> <ul style="list-style-type: none"> • получаването на разбиране за предприятието, включително вътрешния контрол; • идентифициране/оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания; • определяне/прилагане на цялостни отговори на оценените рискове на ниво финансов отчет; • разработване/изпълнение на допълнителни одиторски процедури, за да се отговори на оценените рискове на ниво твърдение за вярност; и • оценяване на достатъчността/уместността на получените одиторски доказателства за формиране на мнение.

Преценете	Обсъждане
<p>Какви одиторски процедури се изискват?</p>	<p>Вземете под внимание:</p> <ul style="list-style-type: none"> • естеството на въпроса и рисковете от съществени неправилни отчитания; • значимостта на работата на експерта в контекста на одита; • предходна работа (ако има такава), извършена от този експерт; и • дали експертът е обект на политиката и процедурите за контрол върху качеството на одиторската фирма.
<p>Дали избраният експерт на одитора е компетентен, притежаващ необходимите способности и обективен?</p>	<ul style="list-style-type: none"> • компетентността се отнася до характера и нивото на експертните умения на експерта на одитора. • способността се отнася до възможността експертът на одитора да упражни тази компетентност при конкретните обстоятелства на ангажимента (например, географско местоположение или наличност на време и ресурси). • обективността се отнася до възможните последствия, които предубедеността, конфликтът на интереси или влияние от страна на други лица биха могли да имат върху професионалните или бизнес преценки на експерта на одитора. <p>Други фактори, които да бъдат взети под внимание са:</p> <ul style="list-style-type: none"> • личен опит с предходна работа на този експерт; • обсъждания с този експерт; • обсъждания с други лица, запознати с работата на този експерт; • информация за квалификацията на експерта, членството му в професионална организация или отраслова асоциация, лиценз да практикува или други форми на външно признание; • публикувани материали или книги, написани от този експерт; и • политиката и процедурите за контрол върху качеството в одиторската фирма
<p>Дали ние (одиторите) разбираме областта на експертни умения на експерта?</p>	<p>Налице ли е достатъчно разбиране за областта на дейност на експерта на одитора, за да:</p> <ul style="list-style-type: none"> • планираме одита; и • направим преглед на резултатите от извършената работа?

Договаряне на условията на ангажимента

При определяне условията на ангажимента, вземете под внимание фактори като посочените по-долу:

- достъп на експерта на одитора до чувствителна или поверителна информация за предприятието;
- съответните роли или отговорности на одитора и на експерта на одитора;
- изисквания, засягащи множество юрисдикции, правни или регулаторни изисквания;
- сложността на задачите, които е необходимо да бъдат изпълнени;
- предишен опит на експерта на одитора с предприятието; и
- обхвата на работата на експерта на одитора и нейната значимост в контекста на одита.

Писменото споразумение адресира:

- естеството, обхвата и целите на работата на експерта;
- съответните роли и отговорности;
- естеството, времето на изпълнение и обхвата на комуникацията, включително формата на доклада; и
- необходимостта от конфиденциалност.

Приложението към МОС 620 излага въпроси, които одиторът може да обмисли да включи в евентуално писмено споразумение с външен експерт на одитора.

Оценяване на извършената работа

Параграф	Уместни извадки от МОС
620.12	<p>Одиторът оценява доколко работата на експерта на одитора е подходяща за неговите цели, в това число: (вж. параграф А32)</p> <p>(а) съответствието и обосноваването на констатациите или заключенията на този експерт, и тяхната последователност с други одиторски доказателства; (вж. параграфи А33 – А34)</p> <p>(б) дали работата на този експерт включва използването на съществени предположения и методи, съответствието и обосноваването на тези предположения и методи при конкретните обстоятелства; и (вж. параграфи А35 – А37)</p> <p>(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)</p>
620.13	<p>Ако одиторът определи, че работата на експерта на одитора не е подходяща за неговите цели, одиторът : (вж. параграф А40)</p> <p>(а) съгласува с този експерт естеството и обхвата на допълнителната работа, която трябва да бъде изпълнена от експерта; или</p> <p>(б) изпълнява допълнителни одиторски процедури, които са подходящи при конкретните обстоятелства.</p>

Приложение 15.8 – 5

Оценете
уместността на
работата,
извършена от експерта

Оценете уместността/разумността на:

- констатациите/заключенията на експерта и тяхното съответствие с останалите одиторски доказателства.
- използваните ключови предположения и методи, с оглед на обстоятелствата.
- първичната информация, включително нейната точност.

Съгласувайте с експерта естеството/обхвата на евентуална допълнителна работа, която трябва да бъде извършена.

Ако работата не е уместна, планирайте допълнителни одиторски процедури, подходящи при дадените обстоятелства.

Ако резултатите от работата на експерта са неудовлетворителни или несъответстващи на останалите доказателства, одиторът следва да разреши този въпрос. Това може да включва:

- обсъждане с предприятието и с експерта;
- прилагане на допълнителни одиторски процедури;
- евентуално ангажиране на друг експерт; или
- модифициране на одиторския доклад.

Докладване

Параграф	Уместни извадки от МОС
620.14	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)
620.15	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)

Одиторският доклад не се позовава на работата на експерта. Подобно позоваване би могло погрешно да бъде разбрано, че представлява модификация на одиторското мнение или разделяне на отговорността, като нито един от тези два варианта не е бил иман предвид.

Ако одиторът, обаче, в резултат на участието на експерта, реши да издаде модифициран одиторски доклад, може да е подходящо, при обясняване характера и естеството на модификацията, да се направи препратка или да се опише работата на експерта, включително самоличността му, както и степента на неговото участие. При тези обстоятелства, одиторът получава разрешение от експерта преди да направи това позоваване. Ако бъде отказано разрешение, а одиторът счита, че такова позоваване е необходимо, може да е необходимо одиторът да потърси правна консултация.

15.9 МОС 720 (преработен) — Отговорности на одитора относно друга информация

Параграф	Цел/цели на МОС
720.11	<p>Целите на одитора, след като се е запознал с другата информация, са :</p> <ul style="list-style-type: none"> (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.
Параграф	Уместни извадки от МОС
720.13	<p>Одиторът следва: (Вж. параграфи А11–А22)</p> <ul style="list-style-type: none"> (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)

720.14	<p>Одиторът следва да прочете другата информация, като при това следва: (Вж. параграфи A23–A24)</p> <p>(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 A25–A29)</p> <p>(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 A30–A36)</p>
--------	---

720.15	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)
720.16	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) е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, да бъде актуализирано.
720.17	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.
720.18	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)
720.19	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)
720.20	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)

720.21	<p>Одиторският доклад следва да съдържа самостоятелен раздел, озаглавен „Друга информация” или по друг подходящ начин, когато, към датата на одиторския доклад:</p> <ul style="list-style-type: none">(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 A52)
--------	--

720.22	<p>Когато в съответствие с параграф 21 се изисква одиторският доклад да включва раздел „Друга информация”, този раздел следва да съдържа: (вж. параграф А53)</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) изявление, че ръководството носи отговорност за другата информация; (б) идентифициране на: <ul style="list-style-type: none"> 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: <ul style="list-style-type: none"> – изявление, че одиторът няма нищо за докладване; или – 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.
720.23	<p>Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение в съответствие с МОС 705 (преработен), одиторът следва да прецени последствията от въпроса, пораждащ модификацията на мнението за изявлението, изисквано в параграф 22(д). (Вж. параграфи А54–А58)</p>
720.24	<p>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 Международните одиторски стандарти само ако одиторският доклад включва като минимум: (вж. параграф А59)</p> <ul style="list-style-type: none"> (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.
720.25	<p>Когато се съобразява с изискванията на МОС 230 в степента, в която е приложим по отношение на настоящия МОС, одиторът следва да включи в одиторската документация:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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.

Общ преглед

Ръководството и лицата, натоварени с общо управление (ЛНОУ) биха могли да решат—или от тях да се изисква съгласно закон или нормативна разпоредба—да издават доклад (обикновено ежегодно), който да съдържа или придружава финансовия отчет и одиторския доклад върху него. Такива доклади, на хартиен носител или в електронен вид, предоставят на собствениците или на сходни заинтересовани лица информацията 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 (вижте дефиницията в МОС 720 (преработен)).

Когато става въпрос за друга информация, одиторът има отговорност да я прочете и да прецени дали другата информация е в съществено несъответствие с финансовия отчет. Познанията на одитора, придобити при одита, може да сочат, че е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет или че е налице съществено неправилно докладване в другата информация. Такива неправилни отчитания или неправилни докладвания може да компрометират достоверността на финансовия отчет и одиторския доклад. Ако бъде установено несъответствие, одиторът трябва да предприеме подходящи стъпки, за да отговори на това обстоятелство.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Не приемайте за даденост (често на базата на мила опит), че ръководството не е изготвило „друга информация“. Преди да отхвърлите изискванията на МОС 720 (преработен), отправяйте проучващи запитвания във всеки период, за да се уверите, че в действителност не е представена „друга информация“.

Одиторското мнение относно финансовия отчет не обхваща другата информация, нито от одитора се изисква да получи одиторски доказателства, отвъд тези, необходими, за да се формира мнение относно финансовия отчет, във връзка с другата информация. При определени обстоятелства обаче одиторът може да трябва да се позове в одиторския доклад на друга информация (Вижте Глава 17).

МОС 720 (преработен) съдържа следните дефиниции по отношение на годишния доклад и другата информация:

Приложение 15.9-1

Годишен доклад
(МОС 720 (преработен), пар. 12(а))

Друга информация
(МОС 720 (преработен), пар. 12(в))

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)

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)

Какво е неправилно докладване в другата информация?

Неправилното докладване в другата информация може да е в количествената или в качествената информация. Неправилното докладване е въпрос за преценка относно това дали може да компрометира достоверността на финансовия отчет, като повлияе по неправомерен начин на икономическите решения на потребителите на финансовия отчет. Преценките относно това дали неправилното докладване в другата информация би могло да повлияе на икономическите решения на потребителите се правят в контекста на финансовия отчет и вземат под внимание специфичните обстоятелства, свързани с конкретното неправилно докладване.

Трябва да бъде преценено също дали потребителите (като група) биха могли да бъдат повлияни от ефекта от некоригираното неправилно докладване. Не всички неправилни докладвания ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите. 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.

Запазването на професионален скептицизъм при запознаването с другата информация също е важно. Така например, одиторът следва да запази повишено внимание за възможността ръководството да е прекомерно оптимистично в другата информация и да следи за несъответствия с информацията във финансовия отчет и познанията, придобити по време на одита.

Отговорности на одитора

Когато друга информация, независимо дали финансова или нефинансова (различна от финансовия отчет и одиторския доклад) е включена в годишния доклад на предприятието, МОС 720 (преработен) очертава отговорностите на одитора по отношение на тази друга информация, включително следните съображения:

Приложение 15.9-2

Отговорност на одитора	Съображения
Осигурете получаване на информацията	<p>При получаване и преценяване естеството на друга информация, одиторът следва да определи, посредством обсъждане с ръководството, кой документ или кои документи съставляват годишният доклад (или друга информация, която ще бъде представена с финансовия отчет) и планирания начин и време на издаването му. В идеалния случай, одиторът получава тази информация преди датата на одиторския доклад.</p>
Прочетете и преценете другата информация	<ul style="list-style-type: none"> • подходящ член на екипа по ангажимента следва да прочете другата информация. • Одиторът трябва да прецени дали е налице: <ul style="list-style-type: none"> ○ съществено несъответствие между другата информация и финансовия отчет. ○ съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита, в контекста на получените одиторски доказателства и заключенията, до които е достигнато при одита.
Предприемете действия, когато изглежда да е налице съществено несъответствие или другата информация изглежда да съдържа съществено неправилно докладване	<p>Ако другата информация изглежда да съдържа съществено неправилно докладване, обсъждането на одитора с ръководството може да включва изискване на обосновка за основанието за изявленията или сумите в другата информация, което може да помогне на одитора да достигне до заключение, че информацията не съдържа неправилно докладване, тъй като примерно може да е налице валидно различие в преценката. Колкото по-субективна е другата информация, толкова по-трудно може да е за ръководството да предостави допълнителна обосновка.</p> <p>Одиторът използва професионална преценка, за да определи дали допълнителната обосновка е достатъчна, за да се увери, че не е налице съществено неправилно докладване, или са необходими допълнителни действия, поради това, че е налице съществено неправилно докладване.</p>
Предприемете действия, когато одиторът достигне до заключение, че съществува съществено неправилно докладване в другата информация	<p>Ако се достигне до заключение, че е налице съществено неправилно докладване и то не е било коригирано, одиторът използва професионална преценка, за да се определи какви допълнителни действия са необходими. Това включва:</p> <ul style="list-style-type: none"> • допълнителни последствия за одита, ако другата информация умишлено е подвеждаща. • дали е необходим правен съвет. • дали въпросът трябва да бъде докладван с оглед на приложим закон или нормативна разпоредба. • ефектът върху одиторския доклад (ако има такъв). • преценка дали одиторът да се оттегли от ангажимента (ако

	това е възможно), в случай че другата информация е умишлено подвеждаща така, че почтеността на изявленията на ръководството да бъде поставена под въпрос.
Предприемете действия, когато е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет или разбирането на одитора за предприятието и неговата среда трябва да бъде актуализирано	Ефектът върху оставащата част от одита (например, разбирането на одитора за предприятието и неговата среда може да трябва да бъде актуализирано и това е възможно да има по-нататъшен ефект върху оценката на одитора за рисковете от съществено неправилно отчитане и последващата работа).
Докладвайте относно другата информация	Одиторският доклад трябва да включва самостоятелен раздел, озаглавен „Друга информация“ (или друго подходящо заглавие), когато към датата на одиторския доклад: <ul style="list-style-type: none"> • по отношение на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, одиторът е получил или очаква да получи другата информация; или • по отношение на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, одиторът е получил част или цялата друга информация.

Подходящ член на екипа по ангажимента означава лице, което има достатъчно опит и познания за одита и финансовия отчет, за да е в състояние да идентифицира несъответствия между другата информация и информацията във финансовия отчет.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Когато някои документи няма да бъдат на разположение преди датата на одиторския доклад, поискайте ръководството да предостави писмено изявление, че окончателната версия на документа или документите ще бъде предоставена преди издаването им от предприятието. Това ще даде възможност на одитора да завърши изискваните процедури. В допълнение, следва да бъде обмислено писмено изявление от ръководството относно пълнотата на информацията, както и относно съответствието ѝ с информацията във финансовия отчет.

Обхват на оценяването

Когато другата информация има за цел да съвпада, обобщава или предоставя по-големи подробности за суми или други позиции във финансовия отчет, от одитора не се изисква да сравнява всички суми или други позиции в другата информация с тези във финансовия отчет. Одиторът използва професионалната си преценка относно това кои суми или позиции да сравнява, вземайки предвид значимостта на позицията или сумата, относителния ѝ размер (ако е количествена) или чувствителността на сумата или друга позиция в другата информация (например, плащания на базата на акции към ръководството може да са особено чувствителни).

По време на одита одиторът придобива познания за предприятието, включително относно въпроси, които са прогнозни по своето естество (като например, бъдещи парични потоци). Това познание се придобива посредством обсъждания, получаване на одиторски доказателства и други дейности с цел получаване на одиторски доказателства. По отношение на части от другата информация, които според преценката на одитора са с достатъчна значимост, че одиторът е определил, че трябва да бъдат разгледани, одиторът преценява дали е налице съществено несъответствие между познанията, които е придобил по време на одита (например, припомняйки си обсъжданията и събраните одиторски доказателства и заключенията, до които е достигнато) и тази друга информация.

Може да съществува информация, отнасяща се до другата информация, която не е била обсъждана по време на одита или надхвърля познанията на одитора, получени по време на одита (например, може да е оповестена информация относно устойчивото развитие). Одиторът взема под внимание съобразно случая и тази информация, държейки сметка за приложимите етични изисквания, които задължават одитора да избягва да бъде свързан съзнателно с друга информация, която счита, че съдържа съществено погрешно или подвеждащо изявление или пропуса или прикрива необходима информация, така че другата информация става подвеждаща.

Естеството и обхватът на работата, която трябва да бъде извършена във връзка с другата информация е също въпрос на професионална преценка. Отговорностите на одитора във връзка с друга информация не го задължават да получава доказателства, които да му дадат възможност да издаде мнение за изразяване на сигурност относно тази информация.

Приложението по-долу очертава изискванията, когато от одиторския доклад се изисква да включва друга информация:

Приложение 15.9-3

Докладване относно друга информация	Изисквания
	Изявление, че ръководството носи отговорност за другата информация.
	Идентифициране на: <ul style="list-style-type: none"> • друга информация, ако има такава, получена от одитора преди датата на одиторския доклад; и • 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.
	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.
	Описание на отговорностите на одитора, отнасящи се до прочитането, преценяването и докладването върху другата информация.
Когато другата информация е получена преди датата на одиторския доклад: <ul style="list-style-type: none"> • изявление, че одиторът няма нищо за докладване; или • 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.
--	--

Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение в съответствие с МОС 705 (преработен), одиторът трябва да прецени последствията от въпроса, пораждащ модификацията на мнението.

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 МОС само ако одиторският доклад включва като минимум:

- идентифициране на другата информация, получена от одитора преди датата на одиторския доклад;
- описание на отговорностите на одитора по отношение на другата информация; и
- изрично изявление, разглеждащо резултатите от одиторската работа в това отношение.

Последствията от гледна точка на докладването във връзка с друга информация имат отношение към докладването, предмет на обсъждане в Глава 17 от настоящото Ръководство.

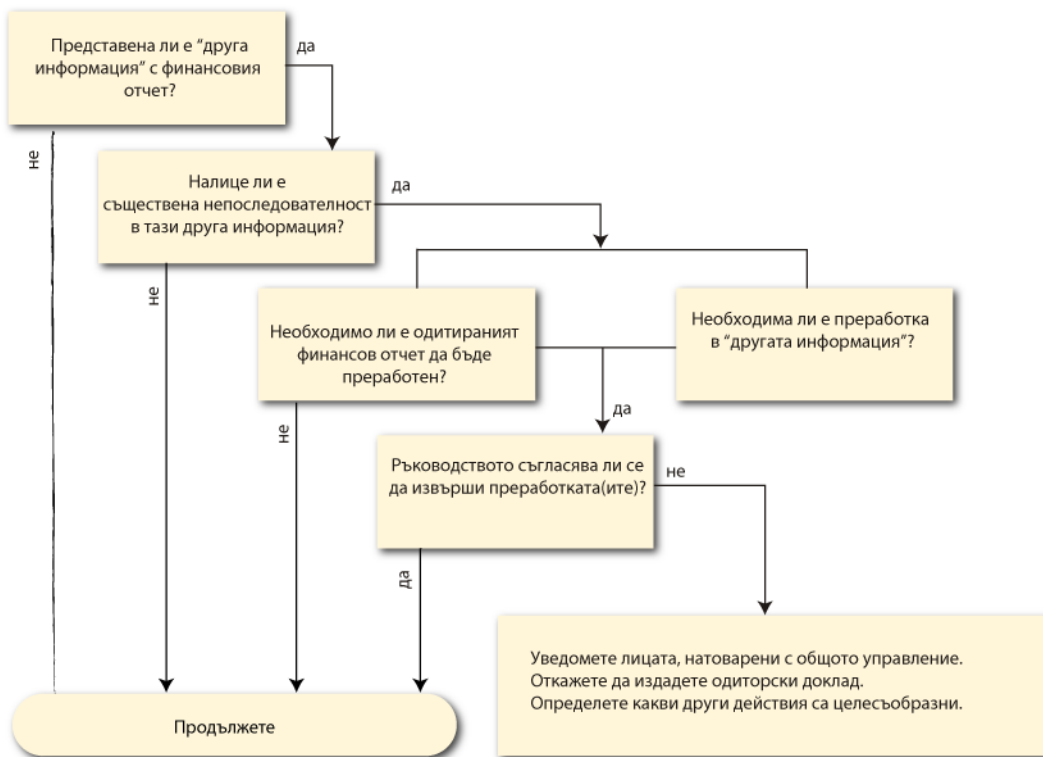
Документация

От одитора се изисква да документира процедурите, които са били изпълнени във връзка с другата информация.

В допълнение, в одиторската документация следва да бъде включено копие от окончателния вариант на другата информация, върху която одиторът е извършил работата.

Обобщение на някои от ключовите изисквания е представено в приложението по-долу.

Приложение 15.9-14



16. Одиторска документация

Съдържание на главата

Разнообразните изисквания, свързани с документиране на планирането на одита, получените одиторски доказателства и окончателното съхранение на документацията.

Приложими МОС

МСКК 1, 220, 230, 240, 300, 315 (преработен), 330

Параграф

Цел/цели на МОС

230.5

Целта е одиторът да изготвя документация, която предоставя:

- (а) достатъчно и уместно отразяване на базата за одиторския доклад; и
- (б) доказателства, че одитът е планиран и изпълнен в съответствие с МОС и приложимите закони и регулаторни изисквания.

Параграф

Уместни извадки от МОС

230.6

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

- (а) Одиторска документация – Документи с данни за извършените одиторски процедури, получени съответни одиторски доказателства и за изводи, до които е стигнал одиторът (могат да се използват също термини като “работни документи” или “работни книжа”).
- (б) Одиторско досие – Една или повече папки или други носители на информация, с материална форма или в електронен формат, съдържащи документи, които представляват одиторската документация за конкретен ангажимент.
- (в) Одитор с опит—Лице (външно или вътрешно за фирмата), което притежава практически одиторски опит и разумна степен на разбиране за:
 - (i) одиторските процеси;
 - (ii) МОС и приложимите закони 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.

230.7

Одиторът изготвя одиторската документация своевременно. (вж.: пар. А1)

16.1 Общ преглед

Документацията в одиторските досиета (независимо дали съхранявана на хартиен носител или в електронен формат) играе важна роля при:

- подпомагане на екипа за ангажимента при планиране и провеждане на одита;
- осигуряване на доказателства, които да покажат, че планираните одиторски процедури са действително извършени;
- подпомагане на лицата, осъществяващи преглед на ангажимента (включително лицата, осъществяващи преглед за контрол върху качеството на ангажимента) при изпълнение на техните отговорности в съответствие с професионалните стандарти;
- документиране на преценките, използвани при формиране на одиторското мнение; и
- документиране на въпроси от продължаваща значимост за бъдещите одити на предприятието.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Не е необходимо да се осигуряват доказателства за изисквания на МОС, които нямат отношение при конкретните обстоятелства. Това е приложимо, когато целият МОС не е приложен (като например, МОС 610 (преработен 2013 г.), когато предприятието няма функция вътрешен одит) или когато изискването на даден МОС е под условие, а условието не съществува.

Добрата одиторска документация е подходящо организирана и осигурява документиране на извършената работа, получените одиторски доказателства, приложените значими професионални преценки и заключенията, до които е достигнато.

Приложение 16.1-1

Необходимост от документацията в одиторските досиета

- подкрепя базата на одиторските заключения относно всяко уместно твърдение за вярност във финансовия отчет.
- осигурява доказателства, че ангажимента съответства на професионалните стандарти.
- осигурява доказателства, че стоящата в основата счетоводна документация и информацията, получена от данни извън главната и спомагателните счетоводни книги съответства или се равнява с финансовия отчет.

По принцип, одиторската документация при по-малките предприятия е по-малка по обем, отколкото при големите предприятия. Това е особено валидно, когато:

- съдружникът, отговорен за ангажимента извършва цялата одиторска работа. Документацията няма да включва въпроси, отнасящи се до обсъждането с екипа, разпределението на отговорностите или надзора; и
- някои въпроси са толкова прости, че е по-удобно да бъдат адресирани и обхванати в един документ с препратки към подкрепящите ги работни книжа. Това би могло да включва една или повече области, като например разбирането за предприятието и неговия вътрешен

контрол, цялостна стратегия за одита и одиторски план, ниво на същественост, оценени рискове, отбелязани съществени въпроси и заключения, до които е достигнато.

ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Безопасност и конфиденциалност на клиентската информация

Клиентите считат своите счетоводители за доверени съветници. Това доверие изисква счетоводните фирми да внедрят и поддържат достатъчно контроли, които да защитават клиентската информация, съдържаща се в техните досиета за ангажиментите и други файлове с клиентска информация.

Този въпрос става още по-важен, когато клиентските данни се съхраняват при трети страни, например в облака. Можете да си представите колко недоволни и разочаровани ще са клиентите, ако установят, че тяхната информация се съхранява без защита с пароли или криптиране или на компютърно оборудване, което е било откраднато.

Сега в много юрисдикции има законови изисквания, които изрично адресират сигурността и конфиденциалността на данните. Такива изисквания трябва да бъдат разбрани и необходимите действия да бъдат предприети, за да се гарантира спазването им.

Документация, свързана с КОВ

МОС 701 *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор* разглежда ключовите одиторски въпроси (КОВ), които трябва да бъдат включени в одиторския доклад. Това се изисква по отношение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, но може да е приложимо и съгласно изискванията на местен закон, нормативна разпоредба, като например за „предприятия от обществен интерес“, или организации от публичния сектор. В допълнение, одиторите може доброволно или по искане на ръководството или ЛНОУ да комуникират КОВ в одиторския доклад.

Когато е приложим МОС 701, определянето дали е налице ключов одиторски въпрос е обект на професионална преценка. Такива преценки трябва да бъдат документирани. (Виж МОС 230.8 и 230.A10).

Това включва:

- (а) Въпросите, изисквали значително внимание от страна на одитора при изпълнение на одита;
- (б) логическата обосновка за решението на одитора относно това дали всеки един от тези въпроси представлява ключов одиторски въпрос, който да бъде комуникиран в одиторския доклад; и
- (в) Когато е приложимо, логическата обосновка, когато:
 - i. няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад.
 - ii. одиторът да комуникира в одиторския доклад въпрос, определен като ключов одиторски въпрос.

Допълнителни насоки относно ключовите одиторски въпроси са включени в Глава 17 от настоящото Ръководство.

Документация, свързана с друга информация

Раздел 15.9 от настоящото Ръководство разглежда изискванията на МОС 720 (преработен), отнасящи се до друга информация, включена в годишния доклад на предприятието или публикувана заедно с финансовия отчет.

Когато е приложим МОС 720 (преработен), одиторската документация следва да включва:

- документация за процедурите, изпълнени съгласно МОС 720 (преработен) във връзка с другата информация, и
- окончателната версия на другата информация, върху която одиторът е извършил работата.

Специфични изисквания за документиране

Множество МОС съдържат конкретни изисквания към документацията, които служат за изясняване изискванията на МОС 230. Следващата таблица предоставя препратки към параграфите на МОС, които очертават конкретни изисквания към документацията. Това не означава, че не съществуват изисквания към документацията в МОС, които да не са включени в представения по-долу списък.

Приложение 16.1-2

МОС	Заглавие	Параграфи
210	Договаряне на условията на одиторските ангажименти	10–12
220	Контрол върху качеството на одита на финансови отчети	24–25
230	Одиторска документация	Всички
240	Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети	44–47
250	Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети	29
260 (преработен)	Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление	23
300	Планиране на одита на финансови отчети	12
315 (преработен)	Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата	32
320	Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита	14
330	Одиторски процедури в отговор на оценените рискове	28–30
450	Оценка на неправилните отчитания, идентифицирани по време на одита	15
540	Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност и	23
550	Свързани лица	28
600	Конкретни съображения— одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)	50
610 (преработен 2013 г.)	Ползване работата на вътрешните одитори	36- 37
701	Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор	18
720 (преработен)	Отговорности на одитора относно друга информация	21-24

16.2 Организация на одиторското досие

Една област, която трябва да бъде адресирана от общофирмените политики е организацията и индексирването на одиторското досие. Последователният подход с използването на стандартен индекс има редица преимущества, като например:

- позволява конкретни работни книжа да бъдат лесно откривани и споделяни между членовете на екипа за ангажимента;

- улеснява прегледа на досиетата от различните лица, извършващи преглед, като например мениджъра, съдружника, отговорен за ангажимента, лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, и лицата, извършващи текущо наблюдение за контрол върху качеството;
- осигурява последователност между одиторските досиета във фирмата; и
- подпомага функциите на контрол върху качеството, като например проверка за липсващи подписи за издаване, невалидни препратки и неясни бележки от прегледи.

Одиторската документация обикновено се организира в логически структурни единици, като се използва система за индексация. Ако досието е в електронен формат, индексирването може да е във вид на папки или под-папки. При създаването на всяка отделна единица одиторска документация, тя получава уникална референция, която съответства директно на цялостния индекс на досието.

В приложението по-долу са обобщени два примера за възможни индекси на одиторски досиета. При първия пример, документите се групират в зависимост от етапа на одиторския процес, на който те се изготвят. Обърнете внимание, че заключителните документи (при досиетата на хартиен носител) обикновено се класират близо до най-горната част на досието, за бъдат по-лесно ползвани за реферирание. Вторият индекс групира документите според областта на финансовия отчет, като например задължения, вземания, продажби и др. В това досие, всички документи, отнасящи се до оценка на риска и отговор на рисковете по отношение на материалните запаси ще бъдат съхранявани в раздела материални запаси. Трета възможност би била да се комбинират двата подхода, като някои документи биват организирани според етапа в одиторския процес, а други – според областта на финансовия отчет.

Приложение 16.2-1

Индекс според фазата на одита (извадки от индекс)		Индекс според областта на финансовия отчет (извадки от индекс)	
100–200	Финансов отчет и одиторски доклад	10	Финансов отчет и одиторски доклад
201–300	Данъчни декларации и т.н.	11	Паметни бележки по комплектоване на досието, контролни списъци за проверка и др.
301–400	Комплектоване на досието , като паметни бележки за важни решения, контролни списъци за проверка и писма с изявления на ръководството	12	Обща одиторска стратегия
401–500	Планиране на одита , включително одиторска стратегия и ниво на същественост	15	Ниво на същественост
501–600	Оценка на риска , включително разбиране за предприятието и вътрешен контрол	А	Парични средства
601–700	Адресиране на риска , включително детайлизирани планове на одита по области на финансовия отчет	В	Вземания
701–799	Други подкрепящи документи, като оборотни ведомости и доклади	Г	Материални запаси
800	Рамки за финансово отчитане	ББ	Задължения
		ГГ	Дългосрочни задължения
		20	Приходи
		30	Покупки
		40	Ведомости за заплати
		50	Данъчно облагане
		100	Последващи събития
		120	Условни активи и условни пасиви
		150	Други подкрепящи документи, като оборотни ведомости и доклади

16.3 Често задавани въпроси относно одиторската документация

Често задаваните въпроси относно одиторската документация включват.

Приложение 16.3-1

Въпрос	Отговор
Кой притежава одиторското досие?	Освен ако друго не е посочено в законодателството или нормативните разпоредби, одиторската документация е собственост на одиторската фирма.
Необходимо ли е копия от проверената документация на предприятието да бъдат съхранявани в одиторското досие?	<p>Не. Всичко, което се изисква са няколко идентифициращи характеристики на сделките/процедурите, които са проверени, така че работата да може да бъде повторена или изключенията да бъдат разследвани според необходимостта. Идентифициращите характеристики включват:</p> <ul style="list-style-type: none"> • дати и уникални номера на сделките и операциите за тест на детайлите; • обхват на процедурата и използваната популация (например, всички счетоводни записи над определена сума от регистъра на счетоводните записвания); • източник, начална точка и интервал на извадката за системните извадки;

Въпрос	Отговор
	<ul style="list-style-type: none"> • По отношение проучващи запитвания към персонала, имената, позициите и датите на проучващите запитвания; и • По отношение на наблюдения, процеса или въпроса, който се наблюдава, съответните лица, техните отговорности и къде/кога е извършено наблюдението. <p>Все пак, извадки или копия от документацията на предприятието (като например, важни договори и споразумения) могат да бъдат включени, ако това се счете за подходящо.</p>
<p>Дали е необходимо всяка страница от одиторското досие да бъде парафирана и датирана от съставителя и след това от лицето, извършващо преглед?</p>	<p>Не. Ефектът от дисциплината, свързана с парафирането на работните книжа (относно това кой е извършил и кой е прегледал одиторската работа) е да се поддържа екипа за ангажимента в състояние на носене на отговорност. Това не означава, обаче, че всяка страница от досието с работните книжа трябва да бъде парафирана и да й бъде поставена дата. Така например, доказателствата за изготвянето и прегледа могат да бъдат посочени за всеки раздел, модул или структурна единица в досието, а не за всяка отделна страница. Изготвянето на работните книжа (обикновено на ниво сътрудник) и техният подробен преглед (обикновено на ниво мениджър) предполагат поставяне на инициали на всеки раздел, модул или структурна единица от работните книжа, докато общият преглед (на ниво съдружник) би могъл да включва единствено преглеждане на ключовите секции от досието, в които са направени съществени професионални преценки.</p>
<p>Дали ВСИЧКИ съображения и използвани професионални преценки следва да бъдат документирани?</p>	<p>Не. Нито е необходимо, нито е практически приложимо одиторът да документира всеки разгледан въпрос или направена професионална преценка. Това, което трябва да бъде документирано са съществените въпроси и съществените преценки, направени по време на одита във връзка с тези въпроси. Документирането на съществените въпроси и преценки обяснява заключенията на одитора и потвърждава качеството на преценките. Това може често да бъде постигнато чрез изготвяне на меморандум по съществените въпроси при приключване на одита.</p>
<p>Изисква ли се да бъдат съхранявани предварителните проекти на финансовия отчет, ако съществено се разминават с окончателния финансов отчет?</p>	<p>Не. Не съществува изискване да се съхранява документация, която е неправилна или заменена.</p>

Необходимо ли е да бъде документирано несъобразяването с изисквания на МОС, които не са действително приложими към одита?

Не. Освен при изключителни обстоятелства, необходимо е съблюдаване на всяко изискване на МОС, което е „уместно“. Даден МОС е очевидно неуместен, когато целият МОС не е приложим или когато определено изискване на МОС е под условие, а условието не съществува.

16.4 Специфични изисквания към документацията

Оценка на риска

Параграф	Уместни извадки от МОС
240.44	<p>Одиторът включва следното в одиторската документация за разбирането на одитора за предприятието и неговата среда и оценката му за рисковете от съществени неправилни отчитания, изисквана от МОС 315 (преработен):</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) Съществените взети решения по време на дискусията в екипа по ангажимента относно податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама; и (б) Идентифицираните и оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност.
240.47	<p>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.</p>
300.12	<p>Одиторът включва в одиторската документация:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) общата одиторска стратегия; (б) плана на одита; и (в) всякакви съществени промени, направени в общата одиторска стратегия или плана на одита в процеса на одиторския ангажимент и причините за тези промени. (вж.: пар. А18–А21)
315.32	<p>Одиторът следва да включи в одиторската документация:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) Дискусията между членовете на екипа по ангажимента, когато такава се изисква съгласно параграф 10, и взетите съществени решения; (б) Основните елементи на полученото разбиране за всеки от аспектите на предприятието и средата, в която то функционира, посочени в параграф 11 и за всеки от компонентите на вътрешния контрол, посочени в параграфи 14-24; източниците на информация, от която е получено разбирането; и изпълнените процедури за оценка на риска; (в) Идентифицираните и оценени рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, както това се изисква от параграф 25; и (г) Идентифицираните рискове и отнасящите се до тях контроли, за които одиторът е получил разбиране в резултат на изискванията в параграфи 27-30. (вж. параграфи А153–А156)

Типичната одиторска документация съдържа позициите, изброени по-долу.

Приложение 16.4-1

Фаза на оценка на риска	Коментар
<ul style="list-style-type: none"> • Процедури, предхождащи ангажимента (приемане на клиента). • Оценки на независимостта и етиката. • Условиата на ангажимента. • Съображения относно нивото на същественост. • Обща одиторска стратегия. • Обсъжданията в екипа по ангажимента, включително евентуалните причини за съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. • Изпълнени процедури за оценка на риска и получените резултати. • Оценени идентифицирани рискове от съществени неправилни отчитания (на цялостно ниво и на ниво твърдение за вярност), на базата на полученото разбиране за предприятието и съответния вътрешен контрол (ако има такъв). • Съществени рискове. • Комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общото управление. 	<p>Не забравяйте да актуализирате документацията за оценка на риска по отношение на:</p> <ul style="list-style-type: none"> • нови рискове, идентифицирани на по-късен етап на одита; и • промените, които са необходими по отношение оценката на риска или идентифицираното ниво на същественост в резултат на изпълнението на допълнителни одиторски процедури.

Адресиране на рисковете

Параграф	Уместни извадки от МОС
230.9	<p>При документирането на характера, времето на изпълнение и обхвата на извършените одиторски процедури одиторът отразява:</p> <p>(а) идентифициращите характеристики на специфичните тествани обекти или въпроси; (вж.: пар. А12)</p> <p>(б) кой е изпълнил одиторската работа и датата, на която е извършена тази работа; и</p> <p>(в) кой е прегледал извършената одиторска работа и датата и обхватът на този преглед. (вж.: пар. А13)</p>
240.45	<p>Одиторът включва следното в одиторската документация за отговорите на одитора спрямо оценените рискове от съществени неправилни отчитания, изисквана от МОС 330:</p> <p>(а) Общите отговори по отношение на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама на ниво финансов отчет, и характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури и обвързването на тези процедури с оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност; и</p> <p>(б) Резултатите от одиторските процедури, включително разработените с цел адресиране на риска от пренебрегване на контролите от страна на ръководството.</p>

330.28	<p>Одиторът включва в одиторската документация:</p> <ul style="list-style-type: none">(а) Общите отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, и характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури, които са били изпълнени;(б) Връзката на тези процедури с оценените рискове на ниво твърдение за вярност; и(в) Резултатите от одиторските процедури, включително заключенията, когато те не стават ясни по друг начин. (Вж.: Пар. А63)
330.30	<p>Документацията на одитора посочва, че информацията във финансовият отчет съответства или се равнява с първичните счетоводни документи, включително съгласуване или равняване на оповестяванията, независимо дали тази информация е получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги.</p>

Типичната одиторска документация съдържа позициите, изброени по-долу.

Приложение 16.4-2

Фаза на адресиране на рисковете	Коментар
<ol style="list-style-type: none"> 1. План на одита, който адресира: <ul style="list-style-type: none"> • всички съществени области на финансовия отчет; • оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност; • характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури, изпълнени в отговор на оценените рискове; и • идентифицираните съществени рискове. 2. Естеството и обхвата на консултациите с други лица. 3. Значимост и естество на получените доказателства в подкрепа на тестваното твърдение за вярност. 4. Ясно обяснение на получените от теста резултати и как са проследени изключенията или отклоненията. Това включва: <ul style="list-style-type: none"> • базата за теста; • избора на популация; • нивото на адресирания и разгледан риск; и • интервалите на извадките и избора на начална точка. 5. Предприетите действия в резултат на одиторските процедури, които са индикация за: <ul style="list-style-type: none"> • необходимост от модифициране на планираните одиторски процедури; • евентуалното съществуване на съществени неправилни отчитания; • пропуски във финансовия отчет; или • наличието на съществени недостатъци във вътрешния контрол над финансовото отчитане. 6. Промени, ако има такива, които са се наложили в общата одиторска стратегия. 7. Използването на съществени преценки, приложени по отношение на съществени въпроси при изпълнение на работата и оценяване на резултатите. 8. Обсъждане с ръководството на съществените въпроси. 9. Меморандуми, анализ, подробности за използваните предположения и начина, по който е установена валидността на стоящата в основата информация. 10. Кръстосани препратки (референции) към подкрепящата документация и доказателства, че финансовият отчет отговаря и се равнява със стоящите в основата счетоводни записвания. 	<p>Одиторската документация следва да може да бъде разглеждана самостоятелно без да бъде допълвана от устни обяснения. Вижте поместената по-долу дискусия на одитори с опит.</p> <p>Погрижете се да изберете правилната популация за твърдението за вярност, което се тества. Копията от проверяваната клиентска документация не е задължително да са в досието, но някои идентифициращи характеристики, като например номер или дата и други, са необходими, така че тестът да може да бъде повторен, ако това е необходимо.</p>

Докладване

Параграф	Уместни извадки от МОС
230.10	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)
230.11	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)
230.12	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)
240.46	Одиторът включва в одиторската документация комуникациите относно измама с ръководството, с лицата, натоварени с общо управление, с регулаторните органи и други лица.

Следващото приложение изброява типичната одиторска документация, която адресира докладването или фазата на приключване на досието.

*Приложение 16.4-3***Докладване****Коментар**

- Изпълнени одиторски програми.
- Доказателства за преглед на досиетата (т.е., подписване, контролни списъци за проверка и др.):
 - детайлизиран преглед (от страна на мениджър/супервайзор),
 - преглед от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, и
 - преглед за контрол върху качеството на ангажимента, когато това е приложимо.
- Информация, която не съответства или противоречи на окончателните заключения.
- Обобщения на финансовия ефект от некоригираните идентифицирани грешки и отговора на ръководството (например, направени корекции).
- Немаловажни некоригирани неправилни отчитания.
- Възникващи съществени въпроси:
 - предприетите действия за тяхното адресиране (включително получените допълнителни доказателства);и
 - базата за заключенията, до които е достигнато.
- Ако е предоставено съдействие (когато това е допустимо съгласно изискванията за независимост) при изготвяне на проекта на финансовия отчет, опишете естеството на проведените с ръководството обсъждания за осъществяване на преглед на съдържанието на отчета. Това включва:
 - датите, на които са проведени обсъжданията,
 - предоставените обяснения във връзка с прилагането на сложни счетоводни принципи, и
 - основните въпроси, повдигнати от ръководството.

Водете бележки за устните обсъждания с ръководството по съществени въпроси и документирайте техните отговори. Това ще помогне да се гарантира, че одиторската документация съдържа обосновката на всички взети важни решения.

Включете копия от съответните имейли или текстови съобщения, обменени с клиента и засягащи съществени въпроси.

Докладване	Коментар
<ul style="list-style-type: none"> • Ако е приложимо, определянето на КОВ съгласно МОС 701. • Ако е приложимо, завършените процедури и окончателната версия на другата информация, включена в годишния доклад, или други издадени от ръководството документи, които включват финансовия отчет. • Копие от финансовия отчет и доклада на одитора с кръстосани препратки към разделите от одиторското досие. • Причините за всяко отклонение от приложимо изискване на МОС и изпълнените алтернативни процедури за постигане на целта на това изискване. • Всякакви изисквани от фирмата документи, свързани с приключване на ангажимента. • Копие от всички комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общото управление. • Дата на одиторския доклад и дата на приключване на документацията (виж обсъждането относно приключването на досието по-долу). 	

16.5 Одитор с опит

Параграф	Уместни извадки от МОС
230.8	<p>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)</p> <p>(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)</p> <p>(б) Резултатите от извършените одиторски процедури и получените одиторски доказателства; и</p> <p>(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)</p>

Одиторската документация следва да бъде такава, че одитор с опит, който няма предишна връзка с одита, да е в състояние да разбере (т.е., без необходимост от устни обяснения):

- характера, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените одиторски процедури с цел спазване на приложимите законови, регулаторни и професионални изисквания;
- резултатите от извършените одиторски процедури и получените одиторски доказателства; и
- естеството на съществените въпроси, възникващи по време на одита и заключенията, до които е достигнато.

16.6 Електронни документи

Много счетоводни фирми са заместили (или са в процес на заместване) досиетата за ангажиментите на хартиен носител с електронни досиета. В някои случаи, макар работата да е изпълнена и прегледана в електронен вид, досиета на хартиен носител се запазват като постоянна документация за извършената работа. Документите/формулярите се създават в дигитален формат, клиентската документация се сканира електронно и всички данни се съхраняват в електронен вид. Разпечатването на хартия става едва след като цялата работа е приключена и прегледана.

Съществуват два вида електронни документи:

- незавършена работа; и
- статична информация.

Незавършена работа

Незавършената работа се състои от динамична информация, която се разработва и актуализира в хода на одита. Примери са това са празни одиторски формуляри и шаблони на писма, познания за отрасъла и ключови показатели за изпълнение, въпросници, дърво на решенията, фирмена политика, диагностика и финансови данни от предходни периоди, информация, предположения и т.н. Тази информация често се съдържа в рамките на софтуерни приложения и електронни одиторски инструменти.

Статична информация

Статичната информация се състои от окончателните документи в досието, като например финансовия отчет и приключените работни книжа, които няма да се променят и е вероятно да бъдат необходими за справка в бъдещи години. Окончателната или статична документация трябва да бъде съхранявана във формат, при който информацията да може да бъде възстановявана без затруднения през следващите години.

Нов и стар софтуер

Оставянето на информацията във формат, използван от софтуерно приложение може да е проблематично, ако софтуерното приложение се актуализира с нов файл формат. Старият файл може да не е в състояние да бъде отворен, освен ако не се поддържа също и копие от старото софтуерно приложение. За преодоляването на този проблем, много фирми сега запазват окончателните документи в досието в средство, наречено PDF-формат. PDF се приема и използва от правителствени агенции по света. Фирмената политика следва да посочва, че окончателните документи не трябва да бъдат редактирани.

Преимущества на автоматизацията

Съхраняването на одиторските досиета в електронен формат дава възможност някои административни функции да бъдат автоматизирани и осигурява допълнителна гъвкавост на членовете на екипа за ангажимента. Така например:

- достъпът до конкретни работни книжа може да бъде осъществен директно от индекса;
- файловете и документите могат да бъдат лесно обменяни или преглеждани от лица, намиращи се в отдалечени местоположения;
- нови одиторски папки и документи могат да бъдат създавани, преименувани, премествани, копирани или изтривани от индекса;
- детайлизираният индекс може да бъде разложен, така че да се разкрие цялостната му структура или

да бъде разширен при необходимост, позволявайки по този начин да се види по-широката картина и да се локализира ключови документи;

- на важните документи могат да бъдат придадени пригодени за конкретните нужди имена. Това може да помогне на останалите членове на екипа да тълкуват съдържанието на документа само по неговото име;
- функциите на преглед могат да бъдат автоматизирани, като например проверка на цялото или на част от одиторското досие за изключения, неприключени бележки от прегледа, както и официални одобрения (подписи) от съставителя/лицето, извършващо прегледа;
- членовете на екипа за ангажимента могат да обменят документи от досието като използват електронен инструментариум за регистрация и дерегистрация;
- определени документи могат да бъдат защитени с парола с оглед повишаване на сигурността; и
- достъпът до досиетата може да бъде ограничен до упълномощения персонал.

Използване на електронни инструменти в работните книжа

При използването на електронни инструменти за изготвяне на работните книжа съществуват три важни принципа, които трябва да бъдат отбелязани:

- всички изисквания на МОС продължават да бъдат валидни;
- електронните досиета изискват управление на електронните документи. Това адресира и обхваща въпроси, като възможност за достъп (като например, достъп с парола), сигурност на информацията, управление на приложенията (включително обучение), рутинни практики по създаване на резервни копия, право на редактиране, места за съхранение, процедури за преглед и решения относно това кои промени в досиетата ще бъдат проследявани за осигуряване на необходимата одиторска следа; и
- окончателните документи (всички документи, които се изисква да бъдат запазени, за да подкрепят одиторското мнение) трябва да бъдат съхранявани и достъпни в съответствие с политиката на фирмата по отношение съхранението на досиетата.

16.7 Приключване на досието

Параграф	Уместни извадки от МОС
230.13	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.
230.14	Одиторът окомплектова одиторската документация в одиторско досие и завършва административния процес по окомплектоването на окончателно одиторско досие своевременно след датата на одиторския доклад. (вж.: пар. А21–А22)
230.15	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)

230.16

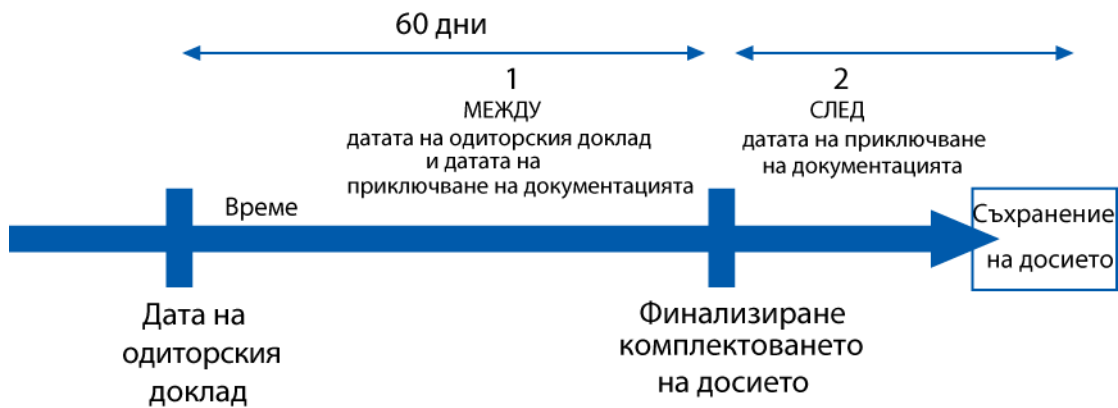
При обстоятелства, различни от предвидените в параграф 13, когато одиторът счете за необходимо да модифицира съществуваща одиторска документация или да добави нова одиторска документация след приключване на окомплектоването на окончателното одиторско досие, той , независимо от характера на промените или допълненията, документираща: (вж.: пар. А24)

- (а) специфичните причини за тях; и
- (б) кога и от кого са направени и прегледани.

Поставянето на дата на одиторския доклад означава, че одиторската работа е приключена. След тази дата не съществува продължаваща отговорност да се търсят допълнителни одиторски доказателства.

След датата на одиторския доклад, окончателното окомплектоване на одиторското досие следва да се извърши своевременно. Подходяща времева граница, в рамките на която да се приключи окомплектоването на окончателното одиторско досие, обикновено е не повече от 60 дни след датата на одиторския доклад. Това е илюстрирано в следващото приложение. За повече подробности се обърнете към МСКК 1 и МОС 230.

Приложение 16.7-1



Извършване на промени в одиторското досие

При извършване на промени в одиторското досие изискванията са следните.

Приложение 16.7-2

Период	Дати	Изисквания
1	МЕЖДУ датата на одиторския доклад и датата на приключване на документацията	<p>По отношение на административни промени:</p> <ul style="list-style-type: none"> документирайте естеството на получените одиторски доказателства, кой е изготвил и прегледал всеки документ и всяка допълнителна паметна бележка към досието, която може да е необходима; изтрийте или отстранете заменената информация; сортирайте, сверете и направете препратки към работните книжа; и подпишете въпросниците за приключване, отнасящи се до процеса на окомплектоване на досието. <p>По отношение на промени в одиторските доказателства или заключенията, до които е достигнато, следва да бъде изготвена допълнителна документация, адресираща и обхващаща три ключови въпроса:</p> <ul style="list-style-type: none"> кога и от кого са направени тези допълнения и (когато е приложимо) прегледи; конкретните причини за допълненията; и ефекта, ако има такъв, от допълненията върху одиторските заключения.

2	СЛЕД датата на приключване на документацията	<p>НИКАКВА документация не следва да бъде изтривана или отстранявана от одиторското досие докато не изтече срока на съхранение на досиетата във фирмата.</p> <p>Когато е необходимо да бъдат направени допълнения (включително изменения) към одиторската документация след датата на приключване на документацията, трите ключови въпроса относно промени в одиторските доказателства, очертани в общи линии в Период 1 по-горе, следва да получат отговор, независимо от естеството на допълненията.</p>
---	--	--

17. Формиране на мнение относно финансовия отчет

Съдържание на главата

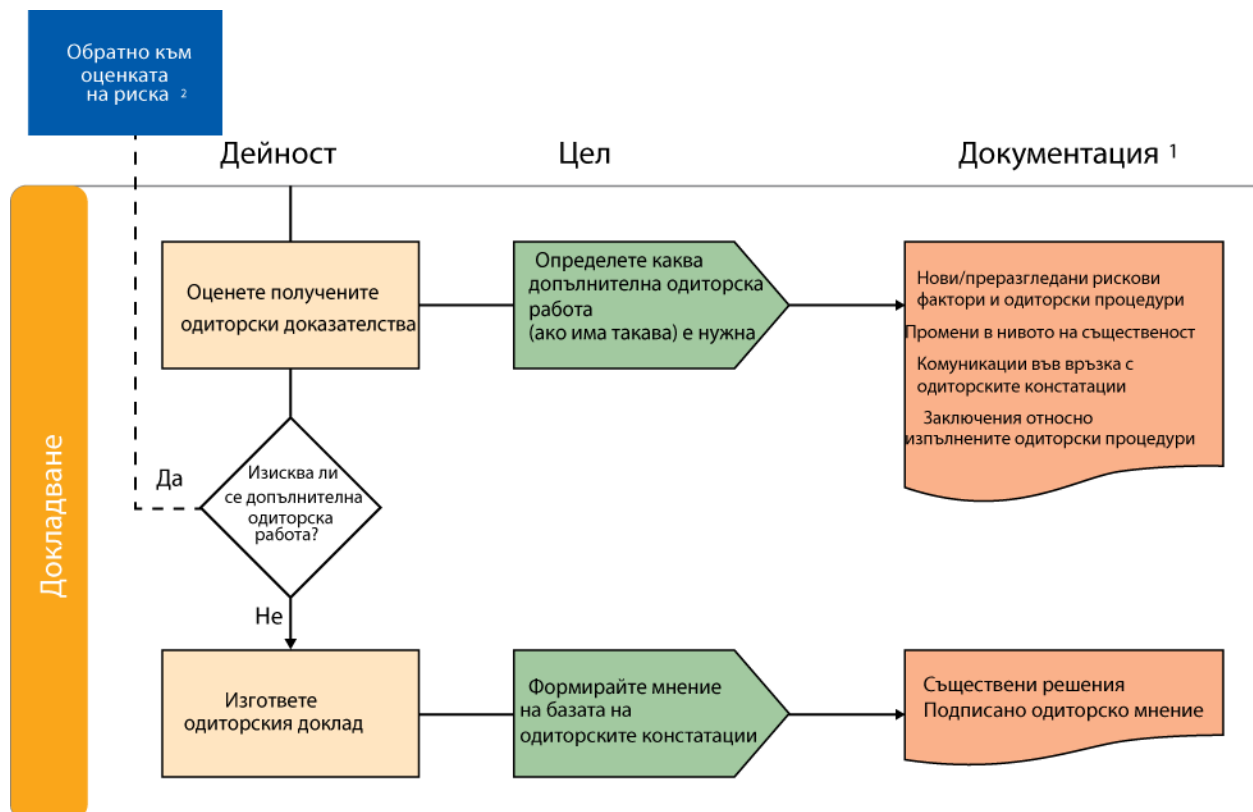
Изисквания и съображения, отнасящи се до:

- формиране на мнение относно финансовия отчет; и
- изготвяне на подходящо формулиран одиторски доклад.

Приложими МОС

700 (преработен)
701

Приложение 17.0-1



Забележки:

1. Виж МОС 230 за по-пълен списък на необходимата документация.

2. Планирането (МОС 300) представлява постоянен и повтарящ се процес в течение на целия одит.

Параграф	Цел/цели на МОС
700.6	<p>Целите на одитора са:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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.

Параграф	Уместни извадки от МОС
700.7	<p>За целите на МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) Финансов отчет с общо предназначение – финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка с общо предназначение. (б) Обща рамка с общо предназначение – обща рамка за финансово отчитане, която е създадена, за да отговори на общите потребности от финансова информация на широк кръг от потребители. Общата рамка за финансово отчитане може да бъде обща рамка за достоверно представяне или обща рамка за съответствие. <p>Терминът „обща рамка за достоверно представяне“ се използва, за да обозначи обща рамка за финансово отчитане, която изисква съответствие с изискванията на общата рамка и:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) потвърждава изрично или по подразбиране, че, за да се постигне достоверно представяне във финансовия отчет, може да се наложи ръководството да направи оповестявания извън тези, които се изискват конкретно от общата рамка; или (ii) потвърждава изрично, че може да се наложи ръководството да се отклони от изискване на общата рамка, за да постигне достоверно представяне във финансовия отчет. Очаква се такива отклонения да се налагат само в изключително редки ситуации. <p>Терминът „обща рамка за съответствие“ се използва, за да обозначи обща рамка за финансово отчитане, която изисква съответствие с изискванията на общата рамка, но не съдържа потвържденията в (i) или (ii) по-горе.</p> <ul style="list-style-type: none"> (в) Немодифицирано мнение – мнението, изразено от одитора, когато одиторът заключи, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.
700.8	<p>Препратката към „финансов отчет“ в настоящия МОС означава „пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение.“ Изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане определят представянето, структурата и съдържанието на финансовия отчет и какво съставлява пълен комплект на финансовия отчет.</p>
700.9	<p>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“ означава Международните счетоводни стандарти за публичния сектор (МССПС), издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор.</p>

17.1 Общ преглед

Последната стъпка в одиторския процес е да се оценят получените одиторски доказателства, да се прецени ефекта на всички идентифицирани неправилни отчитания, да се формира одиторско мнение и да се изготви подходящо формулиран одиторски доклад.

Настоящата глава разглежда:

- финансови отчети, изготвени в съответствие с едната или и с двете общи рамки с общо предназначение, разработени с цел удовлетворяване на общите финансово-информационни потребности на широк кръг потребители;
- формирането на мнение върху пълен комплект финансови отчети с общо предназначение. То се базира на оценката на заключенията, извлечени от получените одиторски доказателства (Виж Раздел 17.3);
- ясното изразяване на това мнение посредством писмен доклад, който описва също така и базата за това мнение (Виж Раздел 17.3);
- преглед на изискванията за докладване във връзка с ключовите одиторски въпроси (Виж Раздел 17.5);
- изискването регистрираните за търгуване на борсата предприятия да оповестяват името на съдружника, отговорен за ангажимента (Виж Раздел 17.6);
- други изисквания за докладване, включително например, докладване относно други закони и регулаторни изисквания (Виж Раздел 17.7);
- последствията от гледна точка на докладването от допълнителна информация, представена във финансовия отчет (Виж Раздел 17.8); и
- последствията от гледна точка на докладването, когато от одитора се изисква да докладва относно спазване на изискванията на национални одиторски стандарти и МОС. (Виж Раздел 17.9).

Представянето на подходящ доклад може да е сложно и да засяга множество МОС. Диаграмата по-долу предоставя обобщение на всеобхватните стандарти, свързани с одиторския доклад и посочва къде в настоящото Ръководство е обсъден съответният въпрос:

Всеобхватни стандарти за одиторско докладване					
МОС 700 (преработен)					
Формиране на мнение					
					
МОС 701 Ключови одиторски	МОС 705 (преработен) Модификации	МОС 706 (преработен) Параграфи за	МОС 570 (преработен) Разширено	МОС 710 Сравнителна информация	МОС 720 (преработен) Друга

въпроси	на одиторското мнение	обръщане на внимание (ОНВ) и параграфи по други въпроси (ДВ)	одиторско докладване във връзка с предположението за действащо предприятие		информация
Том 1 Глава 17 Раздел 17.5	Том 2 Глава 23	Том 2 Глава 24	Том 1 Глава 14 и Том 2 Глава 24	Том 2 Глава 25	Том 1 Глава 15 Раздел 15.9

По принцип, по отношение на одити на финансови отчети на МСП, проведени в съответствие с МОС, когато не са представени КОВ или не е приложена друга информация, формулировката на немодифицирания одиторски доклад ще е стандартна. Разбира се, ще има изключения, когато са добивани допълнителни параграфи, например, за обръщане на внимание или по други въпроси за докладване.

Съпоставимостта на одиторските доклади спомага за:

- насърчаване доверието в глобалния пазар, като прави по-лесно отграничими тези одити, които са проведени в съответствие с глобално признати стандарти; и
- насърчава разбирането на потребителя и спомага за идентифициране на необичайни обстоятелства (като например модификации на одиторския доклад), когато такива възникват.

В някои юрисдикции, законите или нормативните разпоредби, свързани с одита на финансови отчети може да предписват различна формулировка на одиторското мнение. Отговорността на одитора, обаче, за формиране на това мнение остава същата. Когато формулировката се различава съществено от стандартната международна формулировка, одиторът разглежда риска от това потребителите да разберат погрешно получената степен на сигурност. Ако съществува такъв риск, към одиторския доклад биха могли да бъдат добавени допълнителни обяснения.

17.2 *Рамки за финансово отчитане*

Одиторското мнение върху финансовия отчет ще бъде изведено в контекста на приложимата рамка „с общо предназначение“. Това е рамка за финансово отчитане, разработена за да удовлетвори общите финансово-информационни потребности на широк кръг потребители. Приемливите рамки включват:

- Международен стандарт за финансово отчитане за малки и средни предприятия;
- Международни стандарти за финансово отчитане; и
- Международни счетоводни стандарти за публичния сектор.

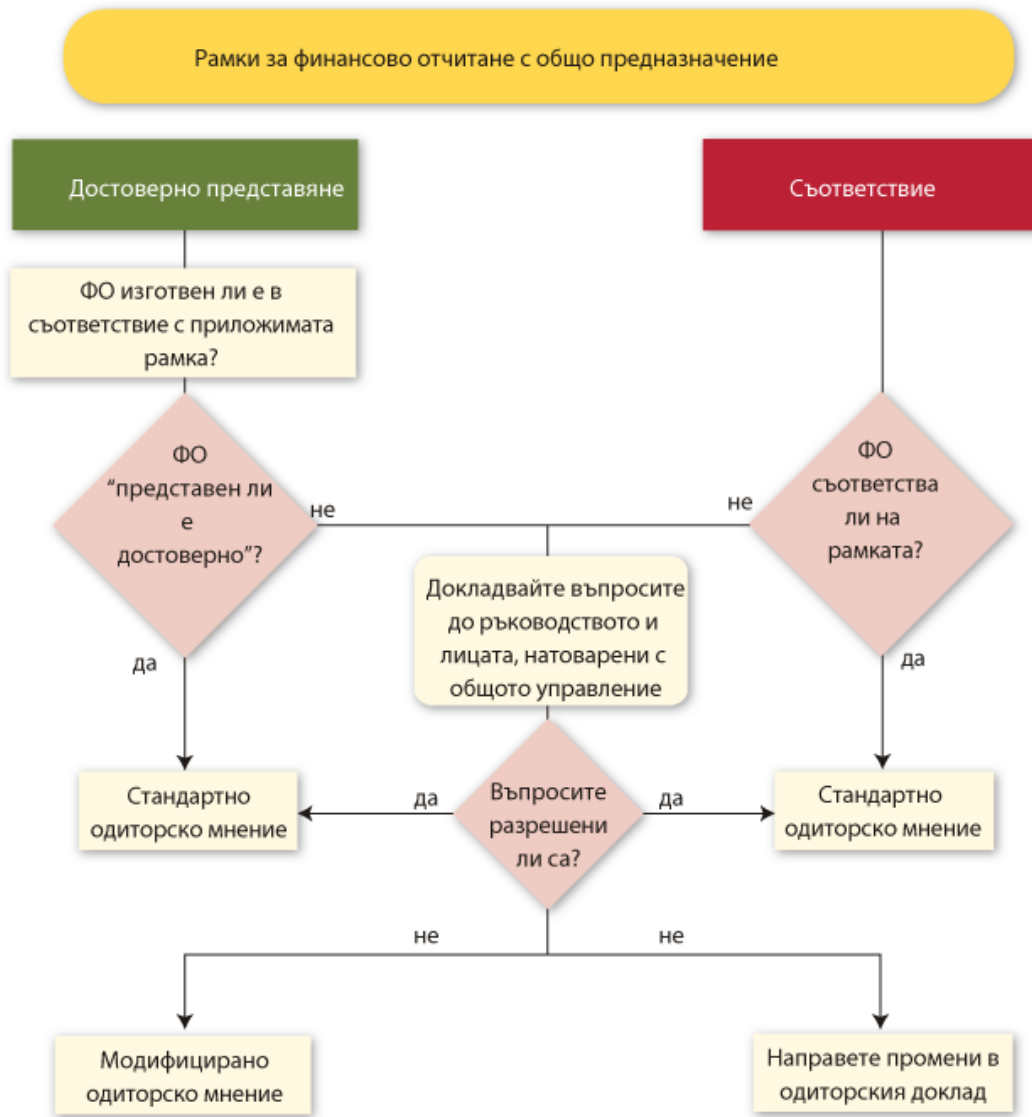
Съществуват два вида рамки с общо предназначение: рамка „за достоверно представяне” и рамка „за съответствие”. Тези рамки са описани в следващото приложение.

Приложение 17.2-1

Рамки	Описание
Рамка за достоверно представяне	<p>Рамка за финансово отчитане (като например, Международните стандарти за финансово отчитане), която изисква съответствие с изискванията на рамката и:</p> <ul style="list-style-type: none"> 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. <p>Одиторът докладва относно това дали финансовият отчет „представя достоверно, във всички съществени аспекти” или „дава вярна и честна представа за” информацията, която финансовият отчет има за цел да представи.</p>
Рамка за съответствие	<p>Рамка за финансово отчитане, която изисква съответствие с изискванията на рамката, но не съдържа потвържденията в (i) или (ii) по-горе за „достоверно” представяне. От одитора не се изисква да оценява дали финансовият отчет постига достоверно представяне. Пример за това е рамка за финансово отчитане, уредена от закон или нормативна разпоредба, която има за цел да удовлетвори финансово-информационните потребности на широк кръг потребители.</p> <p>Одиторът докладва относно това дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие, например, със „закона за корпорациите в юрисдикция X”.</p>

По-долу е представено дърво на решенията за формиране на мнение съгласно двете рамки с общо предназначение.

Приложение 17.2-2



В някои случаи, от одитора може да се изисква да проведе одит в съответствие и с двете рамки. В тези ситуации, одиторското мнение ще се позовава както на рамката за достоверно представяне, така и на приложимите законови или регулаторни изисквания.

Национални стандарти

Позоваване в одиторския доклад както на Международните одиторски стандарти, така и на национални одиторски стандарти е уместно, когато не съществува никакъв конфликт между изискванията на двата комплекта стандарти. Ако е налице конфликт, одиторският доклад прави препратка само към одиторските стандарти (или Международните одиторски стандарти, или националните одиторски стандарти), в съответствие с които е изготвен одиторският доклад.

Така например, МОС 570 (преработен) изисква одиторът да добави самостоятелен раздел в одиторския доклад, когато е налице съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, докато някои национални одиторски стандарти забраняват подобен

параграф.

17.3 Формиране на мнение

Параграф	Уместни извадки от МОС
Формиране на мнение относно финансовия отчет	
700.10	Одиторът следва да формира мнение относно това дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.
700.11	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) заключението на одитора, в съответствие с МОС 330, относно това дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства; (б) заключението на одитора, в съответствие с МОС 450, относно това дали некоригираните неправилни отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са съществени; и (в) оценките, които се изискват от параграфи 12–15.
700.12	Одиторът следва да оцени дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане. Това оценяване следва да включва разглеждане на качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително индикации за възможна предубеденост в преценките на ръководството. (Вж: параграфи А1–А3)
700.13	<p>По-конкретно, одиторът следва да оцени дали, от гледна точка на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) финансовият отчет оповестява по подходящ начин избраните и прилагани значими счетоводни политики. При извършването на тази оценка, одиторът следва да прецени уместността на счетоводните политики за предприятието, както и дали те са били изготвени по един разбираем начин; (вж: параграф А4); (б) избраните и прилагани значими счетоводни политики съответстват на приложимата обща рамка за финансово отчитане и са подходящи; (в) счетоводните приблизителни оценки, 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: <ul style="list-style-type: none"> (i) информацията, която следва да е била включена е включена и дали тази информация е подходящо класифицирана, агрегирана или дезагрегирана, и характеризирана. (ii) 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.

700.14	<p>Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, оценката, изисквана съгласно параграфи 12-13, следва да включва и изявление относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне. Оценката на одитора относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне следва да включва разглеждане на: (вж: параграфи А7–А9)</p> <ul style="list-style-type: none"> (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.
700.15	<p>Одиторът следва да оцени дали финансовият отчет прави подходящи препратки към, или описва, приложимата обща рамка за финансово отчитане. (Вж: параграфи А10–А15)</p>

Параграф	Уместни извадки от МОС
Форма на мнението	
700.16	Одиторът следва да изрази немодифицирано мнение, когато одиторът заключи, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.
700.17	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).
700.18	Ако финансов отчет, изготвен в съответствие с изискванията на обща рамка за достоверно представяне, не постига достоверно представяне, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и в зависимост от изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане и начина, по който въпросът бъде разрешен, да определи дали е необходимо да модифицира мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705 (преработен). (Вж: параграф А16)
700.19	Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие, от одитора не се изисква да оценява дали финансовият отчет постига достоверно представяне. Ако обаче, в изключително редки случаи, одиторът достигне до заключение, че този финансов отчет е подвеждащ, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и в зависимост от начина, по който въпросът бъде разрешен, да определи дали и как да оповести това в одиторския доклад. (Вж: параграф А17)

Когато формира мнение, необходимо е одиторът да гарантира, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, както е показано в приложението по-долу.

Приложение 17.3-1

Съображения	
Формиране на одиторско мнение	<p>Ниво на същественост</p> <p>Преценете дали:</p> <ul style="list-style-type: none"> • нивото на същественост остава подходящо в контекста на действителните финансови резултати на предприятието. • некоригираните неправилни отчитания (включително некоригираните неправилни отчитания, отнасящи се до предходни периоди), самостоятелно или взети като съвкупност, биха могли да доведат до съществено неправилно отчитане. (МОС 450)

Одиторски доказателства

- Получени ли са достатъчни и уместни одиторски доказателства? (МОС 500)
- Направените от ръководството приблизителни счетоводни оценки разумни ли са?
- Аналитичните процедури, изпълнени в края или близо до края на одита, потвърждават ли заключенията, формулирани по време на одита?

Съображения	
Формиране на одиторско мнение <i>(продължение)</i>	<p>Счетоводни политики</p> <ul style="list-style-type: none"> • Финансовият отчет оповестява ли по подходящ начин избраните и прилагани значими счетоводни политики? Това включва преценка на уместността на счетоводните политики за предприятието и дали те са представени по разбираем начин. • Счетоводните политики съответстват ли на приложимата рамка за финансово отчитане и подходящи ли са при конкретните обстоятелства?
	<p>Оповестявания във финансовия отчет</p> <ul style="list-style-type: none"> • Финансовият отчет позовава ли се или описва ли приложимата рамка за финансово отчитане? • Дали всички оповестявания във финансовия отчет са направени така, както се изисква от приложимата рамка за финансово отчитане? • Терминологията, използвана във финансовия отчет, включително наименованията на всеки финансов отчет, подходящи ли са? • Дали представената информация е уместна, надеждна, съпоставима и разбираема? Това включва преценка относно това дали информацията е подходящо класифицирана, обединена или детайлизирана и характеризирана, както и дали цялата информация, която е следвало да бъде включена, е включена. Това включва също така преценка относно това дали цялостното представяне е компрометирано от включването на информация, която не е уместна или която замъглява правилното разбиране на оповестените въпроси. • Дали финансовият отчет осигурява подходящи оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат ефекта от съществените сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет?
	<p>Рамки за достоверно представяне</p> <ul style="list-style-type: none"> • Дали цялостното представяне, структура и съдържание (включително оповестяванията в пояснителните приложения) представят достоверно стоящите в основата сделки и събития в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане? Ако това не е така, необходимо ли е да бъдат предоставени оповестявания извън тези, които се изискват конкретно от рамката, за да се гарантира достоверно представяне? • Дали финансовият отчет, след всички корекции, направени от ръководството в резултат на одиторския процес, съответства на полученото за предприятието и неговата среда разбиране?
	<p>Рамки за съответствие</p> <ul style="list-style-type: none"> • Дали финансовият отчет е подвеждащ? Това е вероятно в изключително редки обстоятелства.

На базата на резултатите от оценяването, изложено в общи линии по-горе, одиторът определя какъв вид одиторски доклад (немодифициран или модифициран) е уместен при конкретните обстоятелства.

Забележка: Когато в одиторския доклад са включени КОВ, това не изменя, нито действа като заместител на модифицирането на мнението, когато такава модификация се изисква от обстоятелствата на конкретния одиторски ангажимент.

Изразяване на мнение

От одитора се изисква да изрази мнение на базата на одиторските констатации и оценяването на цялостното представяне на финансовия отчет, включително оповестяванията.

Немодифицирано мнение

Немодифицирано мнение се изразява, когато одиторът достигне до заключение, че финансовият отчет е представен във всички съществени аспекти (или дава вярна и честна представа за ...) в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. (Формулировката на мнението ще зависи от това дали одиторът докладва в съответствие с рамка за достоверно представяне или рамка за съответствие.)

Модифицирано мнение

Модифицирано мнение (МОС 705 (преработен)) се изразява, когато одиторът, на базата на получените одиторски доказателства, достигне до заключение, че:

- (а) финансовият отчет като цяло съдържа съществено неправилно отчитане; или
- (б) не е възможно да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да се достигне до заключение, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществено неправилно отчитане.

Съществуват три вида модифицирано мнение:

1. Квалифицирано мнение;
2. Отрицателно мнение; и
3. Отказ от изразяване на мнение.

Приложението по-долу (възпроизведено от параграф А1 на МОС 705 (преработен)) илюстрира как видът мнение, което ще бъде изразено, се влияе от преценката на одитора относно:

- естеството на въпроса, пораждащ модификацията; и
- всеобхватността на ефекта или възможния ефект от този въпрос върху финансовия отчет.

Приложение 17.3-2

Естество на въпроса, предизвикващ модифицирането	Преценка на одитора относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект върху финансовия отчет	
	Съществен, НО НЕ всеобхватен	Съществен И всеобхватен
Финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания	Квалифицирано мнение	Отрицателно мнение
Невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства	Квалифицирано мнение	Отказ от изразяване на мнение

подходящото използване на трита вида модификации е описано в следващото приложение:

Приложение 17.3-3

Вид	Приложимост	Формулировка
Квалифицирано мнение	<p>Когато ефектът е съществен, но не всеобхватен за финансовия отчет. Това е приложимо когато:</p> <ul style="list-style-type: none"> • са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, но одиторът достига до заключение, че съществуват неправилни отчитания, които самостоятелно или в съвкупност, са съществени, но не и всеобхватни за финансовия отчет; или • Одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението си. Одиторът достига до заключение, че възможният ефект от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет би могъл да е съществен, но не и всеобхватен. 	<p>„По наше мнение, с изключение на ефекта (или възможния ефект¹) от въпроса, описан в раздела от нашия доклад <i>База за изразяване на квалифицирано мнение</i>, приложеният финансов отчет представя достоверно... ”</p>
Отрицателно мнение	<p>Когато ефектът от неправилните отчитания е както съществен, така и всеобхватен.</p> <p>Това е приложимо, когато са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, но одиторът достига до заключение, че неправилните отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са както съществени, така и всеобхватни за финансовия отчет.</p>	<p>„По наше мнение, поради значимостта на въпроса, разгледан в раздела от нашия доклад <i>База за изразяване на отрицателно мнение</i>, приложеният финансов отчет не представя достоверно...”</p>
Отказ от изразяване на мнение	<p>Когато възможният ефект от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да е както съществен, така и всеобхватен.</p> <p>Това е приложимо когато одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението си и достига до заключение, че възможният ефект от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да е както съществен, така и всеобхватен. Това е приложимо и в изключително редките случаи, когато не е</p>	<p>Ние не изразяваме мнение относно приложения финансов отчет. Поради значимостта на въпроса, описан в раздела от нашия доклад <i>База за отказ от изразяване на мнение</i>, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски</p>

Вид	Приложимост	Формулировка
	<p>възможно да се формира мнение поради потенциалното взаимодействие между елементите на несигурност и техния възможен кумулативен ефект върху финансовия отчет.</p> <p>Това е приложимо дори когато одиторът получи достатъчни одиторски доказателства относно всеки един от отделните елементи на несигурност.</p>	<p>доказателства, които да осигурят база за изразяване на одиторско мнение относно този финансов отчет.”</p>

1 Препратка към „възможен ефект“ се прави само когато:

- одиторът не е в състояние да определи ефекта, или
- количественото изразяване на ефекта не е практически осъществимо.

Единствената алтернатива на издаването на отрицателно мнение или отказа от изразяване на мнение би било одиторът изцяло да се оттегли от одита (когато оттеглянето е разрешено) и да не издава мнение. В определени случаи обаче оттеглянето няма да е разрешено съгласно законите и нормативните разпоредби в съответната юрисдикция.

Когато се изисква модифицирано мнение, подробностите се предоставят в параграф „База за модифициране на мнението“, съгласно описаното по-долу.

Приложение 17.3-4

<p>Раздел „База за модифициране на мнението“</p>	<p>Цел Да се представят подробности за модифицирането в самостоятелен раздел непосредствено след раздела с мнението в одиторския доклад. Разделът се озаглавява „База за изразяване на квалифицирано мнение“, „База за изразяване на отрицателно мнение“ или „База за отказ от изразяване на мнение“.</p> <p>Формулировка Разделът включва (съобразно случая):</p> <ul style="list-style-type: none"> • Описание на въпроса, предизвикващ модификацията; • Когато същественото неправилно отчитане се отнася до конкретни суми във финансовия отчет (включително количествени оповестявания), описание и количествено изразяване на възможния ефект или ефекти от същественото неправилно отчитане, отнасящо се до конкретните суми. Това би могло да включва количествен израз на ефекта върху засегнатите салда по сметки, класове сделки и операции и оповестявания, плюс ефекта върху печалба преди данъци, нетен доход и собствен капитал; • Когато е приложимо, изявление, че количественото изразяване на финансовия ефект е практически неосъществимо; • Когато същественото неправилно отчитане се отнася до текстови оповестявания, обяснение как оповестяванията съдържат неправилно отчитане; • Естеството на пропуснатата информация, освен ако оповестяванията не са лесно достъпни за одитора, не са били изготвени от ръководството или биха били несъразмерно обемисти в сравнение с одиторския доклад; • Причината за невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства; и • Описание на всички идентифицирани въпроси, които биха изисквали модифициране на одиторското мнение. В тези редки случаи, когато възникват множество въпроси, отрицателното мнение или отказът от изразяване на мнение във връзка с един конкретен въпрос не оправдава пропускането на останалите въпроси, които биха изисквали модифициран одиторски доклад.
<p>Пояснителни приложения към финансовия отчет</p>	<p>Одиторът може да включи в раздела „База за модифициране на мнението“ препратка към по-разширено разглеждане в пояснително приложение към финансовия отчет на въпроса, предизвикващ модифицирането.</p>

Том 2, Глава 23 от настоящото Ръководство разглежда модификациите на одиторския доклад.

Допълнителна комуникация в одиторския доклад

В някои ситуации одиторът може да счете за необходимо да добави допълнителни параграфи, за да привлече вниманието на потребителя към определени въпроси в одиторския доклад.

Приложението по-долу очертава двата вида параграфи, които биха могли да бъдат добавени към одиторския доклад.

Приложение 17.3-5

Вид параграф	Приложимост	Примери
<p>Обръщане на внимание</p>	<p>Вниманието се привлича към важни въпроси, които вече ПРАВИЛНО са били оповестени във финансовия отчет. Това са въпроси, представени/оповестени във финансовия отчет, които са от такава важност, че са от фундаментално значение за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Несигурност, свързана с бъдещ изход от извънредно съдебно дело или регулаторна мярка, последващи събития, голямо природно бедствие, други елементи на съществена несигурност и несъответствия, както и по-ранното прилагане (когато е разрешено) на нов счетоводен стандарт.
<p>Други въпроси</p>	<p>Въпроси, имащи отношение към разбирането на потребителите за одиторската функция, които обаче НЕ са били оповестени във финансовия отчет. Това са 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.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Невъзможност на одитора да се оттегли от ангажимента, въпреки че възможният ефект от невъзможността да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства поради ограничение в обхвата на одита, наложено от ръководството, е всеобхватен. • Закон, нормативна уредба или общоприетата практика може да изисква или да разрешава на одитора да развива допълнителни въпроси. • Съществуват ограничения върху разпространението на одиторския доклад, когато той е предназначен за конкретни потребители.

Параграфът за обръщане на внимание не замества:

- модифицирането на одиторското мнение, когато това се изисква; или
- необходимостта ръководството да направи изискваните оповестявания във финансовия отчет.

Когато одиторът очаква да включи в одиторския доклад параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси, одиторът следва първо да комуникира с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, това свое очакване и предлаганата формулировка на параграфа.

Том 2, Глава 24 от настоящото Ръководство предоставя повече насоки относно възможното включване на параграф за обръщане на внимание (в раздела „Други въпроси“) и/или параграф по други въпроси в одиторския доклад.

17.4 Формат и формулировка на одиторския доклад

Параграф	Уместни извадки от МОС
Одиторски доклад	
700.20	Одиторският доклад следва да е в писмен вид. (Вж: параграфи А18—А19)
Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие с Международните одиторски стандарти	
Наименование	
700.21	Одиторският доклад следва да е с наименование, което ясно да посочва, че това е доклад на независим одитор. (Вж: параграф А20)
Адресат	
700.22	Одиторският доклад следва да е адресиран, съобразно случая, на базата на обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент. (Вж: параграф А21)
Одиторско мнение	
700.23	Първият раздел на одиторския доклад следва да включва одиторското мнение и да е озаглавен „Мнение”.
700.24	Разделът „Мнение” от одиторския доклад следва също така: <ul style="list-style-type: none"> (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)
700.25	Когато изразява немодифицирано мнение относно финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, мнението на одитора следва, освен ако закон или нормативна уредба не изисква друго, да използва една от следните фрази, които се считат за еквивалентни: <ul style="list-style-type: none"> (а) По наше мнение, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, [...] в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]; или (б) По наше мнение, приложеният финансов отчет дава вярна и честна представа за [...] в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]. (Вж: параграфи А24—А31)
700.26	Когато изразява немодифицирано мнение относно финансов отчет, изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие, мнението на одитора следва да бъде, че приложеният финансов отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]. (Вж: параграфи А26—А31)
700.27	Ако препратката към приложимата обща рамка за финансово отчитане в одиторското мнение не е към МСФО, издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти, или към МССПС, издадени от Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор, мнението на одитора следва да идентифицира юрисдикцията по произход на общата рамка.

Параграф	Уместни извадки от МОС
База за изразяване на мнение	
700.28	<p>Одиторският доклад следва да включва раздел, следващ непосредствено след раздела „Мнение”, със заглавие „База за изразяване на мнение”, който: (вж: параграф А32)</p> <p>(а) да посочва, че одитът е извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти; (вж: параграф А33)</p> <p>(б) да прави препратка към раздела от одиторския доклад, който описва отговорностите на одитора съгласно МОС;</p> <p>(в) да включва изявление, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с приложимите етични изисквания, отнасящи се до одита, и е изпълнил другите етични отговорности на одитора в съответствие с тези изисквания. Изявлението следва да идентифицира юрисдикцията по произход на приложимите етични изисквания или да прави препратка към Етичния кодекс на професионалните счетоводители на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС); и (вж: параграфи А34–А39)</p> <p>(г) да посочва дали одиторът счита, че одиторските доказателства, които одиторът е получил, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за одиторското мнение.</p>
Действащо предприятие	
700.29	Когато е приложимо, одиторът следва да докладва в съответствие с МОС 570 (преработен).
Забележка: Параграфи .30 и .31 се отнасят до КОВ и са разгледани в Раздел 17.5 от настоящото Ръководство.	
Отговорности за финансовия отчет	
700.33	Одиторският доклад следва да съдържа раздел, озаглавен „Отговорности на ръководството за финансовия отчет”. Одиторският доклад следва да използва термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция и не е задължително да прави препратка конкретно към „ръководството”. В някои юрисдикции подходяща препратка би могла да бъде тази към лицата, натоварени с общото управление. (Вж: параграф А44)
700.34	<p>Този раздел от одиторския доклад следва да описва отговорността на ръководството за: (вж: параграфи А45–А48)</p> <p>(а) изготвяне на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, както и за такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството прецени, че е необходима за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и</p> <p>(б) оценяване способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и дали използването на счетоводна база на основата на предположението за действащо предприятие е уместно, както и за оповестяване, ако това е приложимо, на въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие. Изясняването на отговорността на ръководството за тази оценка следва да включва описание на това кога използването на счетоводна база на основата на предположението за действащо предприятие е уместно. (Вж: параграф А48)</p>
700.35	Този раздел от одиторския доклад следва да идентифицира и лицата, носещи отговорност за надзора над процеса по финансово отчитане, когато лицата, носещи отговорност за този надзор, са различни от лицата, които изпълняват отговорностите, описани в параграф 34 по-горе. В такъв случай заглавието на този раздел следва да прави препратка и към „лицата, натоварени с общо управление” или към такъв термин, който е подходящ в контекста на правната рамка в съответната юрисдикция. (Вж: параграф А49)

700.36

Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, описанието в одиторския доклад на отговорностите за финансовия отчет следва да прави препратка към „изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет” или „изготвянето на финансов отчет, който да дава вярна и честна представа”, съобразно случая при конкретните обстоятелства.

Параграф	Уместни извадки от МОС
Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет	
700.37	Одиторският доклад следва да включва раздел, озаглавен „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет“.
700.38	<p>Този раздел от одиторския доклад следва: (вж: параграф А50)</p> <p>(a) да посочва, че целите на одитора са:</p> <p>(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</p> <p>(ii) да издаде одиторски доклад, който да включва одиторското мнение. (Вж: параграф А51)</p> <p>(b) 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</p> <p>(c) да посочва, че неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и или:</p> <p>(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</p> <p>(ii) да предоставя дефиниция или описание на нивото на същественост в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. (Вж: параграф А53)</p>

Параграф	Уместни извадки от МОС
700.39	<p>Разделът от одиторския доклад „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет“ следва освен това: (вж: параграф А50)</p> <p>(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</p> <p>(б) да описва одита, като посочва, че отговорностите на одитора са:</p> <p>(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.</p> <p>(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;</p> <p>(iii) да оцени уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството;</p> <p>(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. Заключениеята на одитора се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина предприятието да преустанови функционирането си като действащо предприятие;</p> <p>(v) когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, да оцени цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.</p> <p>(в) Когато е приложим МОС 600, да описва допълнително отговорностите на одитора при ангажимент за одит на група, като посочва, че:</p> <p>(i) отговорностите на одитора се състоят в получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно финансовата информация на предприятията или бизнес дейностите в рамките на групата, за да изрази мнение относно финансовия отчет на групата;</p> <p>(ii) одиторът носи отговорност за ръководството, надзора и извършването на одита на групата; и</p> <p>(iii) одиторът остава изключително отговорен за одиторското мнение.</p>

Параграф	Уместни извадки от МОС
700.40	<p>Разделът от одиторския доклад „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет” следва също: (вж: параграф А50)</p> <p>(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;</p> <p>(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, и свързаните с това предпазни мерки; и</p> <p>(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 последиствия от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация. (Вж: параграф А53)</p>
Място на описанието на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет	
700.41	<p>Описанието на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, изисквано от параграфи 39-40, следва да бъде включено: (вж: параграф А54)</p> <p>(а) в самия текст на одиторския доклад;</p> <p>(б) в приложение към одиторския доклад, в който случай одиторският доклад следва да включва препратка към мястото на приложението; или (вж: параграфи А54–А55)</p> <p>(в) посредством специална препратка в рамките на одиторския доклад към мястото на това описание на уебсайта на компетентен орган, когато закон, нормативна уредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават на одитора да постъпи по този начин. (Вж: параграфи А54, А56–А57)</p>
700.42	<p>Когато одиторът прави препратка към описание на отговорностите на одитора на уебсайта на компетентен орган, одиторът следва да определи, че това описание адресира, и не е в несъответствие с, изискванията по параграфи 39-40 от настоящия МОС. (Вж: параграф А56)</p>
<p>Забележка: Параграфи .43 -.45 се отнасят до други въпроси, свързани с докладването и се разглеждат в раздел 17.6 от настоящото Ръководство. Параграф .46 се отнася до включването на името на съдружника, отговорен за ангажимента, както е разгледано в Раздел 17.5 от настоящото Ръководство.</p>	
Подпис на одитора	
700.47	<p>Одиторският доклад следва да бъде подписан. (Вж: параграфи А64–А65)</p>
Адрес на одитора	
700.48	<p>Одиторският доклад следва да посочва мястото в юрисдикцията, в което одиторът практикува.</p>
Дата на одиторския доклад	

700.49	<p>Одиторският доклад следва да е с дата, която не може да бъде по-ранна от датата, на която одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение относно финансовия отчет, включително доказателства, че: (вж: параграфи А66-А69)</p> <ul style="list-style-type: none"> (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.
--------	--

Параграф

Уместни извадки от МОС

Одиторски доклад, предписан от закон или нормативна уредба

700.50	<p>В случай че закон или нормативна уредба в съответната юрисдикция изисква одиторът да използва конкретен формат или формулировка на одиторския доклад, одиторският доклад следва да прави препратка към Международните одиторски стандарти само ако одиторският доклад включва като минимум всеки един от изброените по-долу елементи: (вж: параграфи А70–71)</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) Наименование; (б) Адресат, според обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент; (в) Раздел „Мнение”, съдържащ изразеното мнение относно финансовия отчет и препратка към приложимата обща рамка за финансово отчитане, използвана за изготвянето на финансовия отчет (включително идентифициране на юрисдикцията по произход на общата рамка за финансово отчитане, която е различна от Международните стандарти за финансово отчитане или Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, вж. параграф 27); (г) Идентифициране на финансовия отчет на предприятието, който е одитиран; (д) Изявление, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с приложимите етични изисквания, отнасящи се до одита, и е изпълнил другите етични отговорности на одитора в съответствие с тези изисквания. Изявлението следва да идентифицира юрисдикцията по произход на приложимите етични изисквания или да прави препратка към Кодекса на СМСЕС; (е) Когато е приложимо, раздел, който адресира, и не е в несъответствие с, изискванията за докладване съгласно параграф 22 от МОС 570 (преработен); (ж) Когато е приложимо, раздел „База за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение”, който адресира, и не е в несъответствие с, изискванията за докладване съгласно параграф 23 от МОС 570 (преработен); (з) Когато е приложимо, раздел, който включва информацията, изисквана от МОС 701, или допълнителна информация за одита, предписана от закон или нормативна уредба, и който адресира, и не е в несъответствие с, изискванията за докладване съгласно този МОС; (вж: параграфи А72–А75) (и) Когато е приложимо, раздел, който адресира изискванията за докладване в параграф 24 от МОС 720 (преработен). (к) Описание на отговорностите на ръководството за изготвяне на финансовия отчет и идентифициране на лицата, носещи отговорност за надзора над процеса по финансово отчитане, което адресира, и не е в несъответствие с, изискванията съгласно параграфи 33–36; (л) Препратка към Международните одиторски стандарти и закон или нормативна уредба и описание на отговорностите на одитора за одита на финансовия отчет, което адресира, и не е в несъответствие с, изискванията съгласно параграфи 37–40; (вж: параграфи А50–А53) (м) По отношение на одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, името на съдружника, отговорен за одита, с изключение на редките случаи, в които разумно се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност; (н) Подпис на одитора; (о) Адрес на одитора; (п) Дата на одиторския доклад.
--------	--

700.51	<p>От одитора може да се изисква да извърши одит в съответствие с одиторските стандарти на конкретна юрисдикция („национални одиторски стандарти“), като при извършването на одита одиторът освен това е спазил и изискванията на МОС. В този случай, одиторският доклад може да прави препратка към Международните одиторски стандарти в допълнение към националните одиторски стандарти, но одиторът следва да постъпи по този начин само ако: (вж: параграфи А76-А77)</p> <p>(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</p> <p>(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.</p>
--------	---

Параграф	Уместни извадки от МОС
700.52	<p>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.</p>

Форматът на одиторския доклад ще бъде повлиян от използваната рамка за финансово отчитане, от допълнителни изисквания, наложени от закон или нормативна разпоредба, както и от включването на допълнителна информация. Одиторският доклад е озаглавен „Доклад на независимия одитор“, а по отношение на МСП следните заглавия винаги ще бъдат включени:

- Мнение;
- База за изразяване на мнение;
- Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление за финансовия отчет; и
- Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет.

Други заглавия за параграфи, които може да бъдат използвани, когато това е приложимо, включват:

- Друга информация (или ако е подходящо - друго заглавие, като например „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него“ [Виж Глава 15, Раздел 15.9 от настоящото Ръководство]);
- Действащо предприятие (ако е налице съществена несигурност, виж МОС 570 (преработен));
- Обръщане на внимание;
- Други въпроси;
- Ключови одиторски въпроси (виж Раздел 17.5 от настоящата Глава); и
- Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания.

Основните компоненти на одиторския доклад (който трябва да е писмен) са очертани в общи линии в следващото приложение.

Приложение 17.4-1

Компонент	Коментар
Наименование	<p>Доклад на независимия одитор Използването на думата „независим“ отличава доклада на независимия одитор от докладите, издавани от други лица.</p>
Адресат	<p>Лицата, за които докладът е изготвен Обикновено, акционерите или лицата, натоварени с общо управление. Адресатът може да бъде определен от обстоятелствата на конкретния ангажимент или от местни нормативни разпоредби</p>
Одиторско мнение	<ul style="list-style-type: none"> • идентифицира предприятието, чийто финансов отчет е бил одитиран. • посочва, че финансовият отчет е бил одитиран. • идентифицира наименованието на всеки от отделните финансови отчети, които съставляват пълния комплект на финансовия отчет. • прави препратка към пояснителните приложения, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики. • посочва датата и периода, обхванат от финансовия отчет. <p>Рамки за достоверно представяне Посочва, че финансовият отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти (или дава вярна и честна представа за), в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане или сходна формулировка, изисквана от закон или нормативна разпоредба.</p> <p>Рамки за съответствие Посочва, че финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Забележка: Когато в качеството на рамка за финансово отчитане не се използват Международните стандарти за финансово отчитане, формулировката на мнението следва да идентифицира юрисдикцията или държавата по произход на рамката за финансово отчитане (например, в съответствие със счетоводните принципи, общоприети в държава X ...).</p>
База за изразяване на мнение	<ul style="list-style-type: none"> • Посочва, че одитът е извършен в съответствие с МОС. • Прави препратка към раздела в доклада, който описва отговорностите на одитора. • Изрично изявление относно независимостта на одитора и че одиторът е изпълнил други етични отговорности в съответствие с приложимите етични изисквания. Изявлението следва да идентифицира юрисдикцията по произход на приложимите етични изисквания или да прави препратка към <i>Етичния кодекс на професионалните счетоводители</i> на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители. • Прави препратка към обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики и други пояснителни приложения. • Посочва датата и периода, обхванат от финансовия отчет.

Други

Когато това е приложимо – параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси или включване на ключови одиторски въпроси.

Компонент	Коментар
Отговорности на ръководството за финансовия отчет	<p>Пояснява, че ръководството носи отговорност за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.</p> <p>Докладът посочва, че ръководството носи отговорност за:</p> <ul style="list-style-type: none"> • изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане; • 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; • оценяване способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. <p>Отговорността на ръководството включва:</p> <ul style="list-style-type: none"> • оценяване способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и включването на изисквани оповестявания; • поемане на отговорност за вътрешния контрол, необходим, за да се даде възможност финансовите отчети да не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; • избор и прилагане на подходящи счетоводни политики; • информацията, съдържаща се във финансовия отчет, е уместна, надеждна, съпоставима и разбираема; • обезпечаване на адекватни оповестявания, за да се гарантира, че съществените сделки и операции са разбрани от потребителите на финансовия отчет; и • изготвяне на приблизителни счетоводни оценки, които са разумни при конкретните обстоятелства. <p>Одиторският доклад идентифицира и лицата, носещи отговорност за надзора над процеса по финансово отчитане (ако не съвпадат с ръководството, например, ЛНОУ).</p>

Отговорности на одитора

Докладът посочва, 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;
- Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че всички съществени неправилни отчитания ще бъдат разкрити.
- Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и докладът или:
 - 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
 - предоставя дефиниция или описание на нивото на същественост в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.
- Одиторът използва професионална преценка и запазва професионален скептицизъм по време на целия одит
- Отговорностите на одитора са:
 - 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.
 - 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.
 - да оцени уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
 - 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. Заключениеята на одитора се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина предприятието да преустанови функционирането си като действащо предприятие.
 - когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, да оцени цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.
 - Когато е приложим МОС 600 при ангажимент за одит на група – да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства относно финансовата информация на предприятията или бизнес дейностите в рамките на групата, за да изрази мнение относно финансовия отчет на групата; одиторът носи отговорност за ръководството, надзора и извършването на одита на групата; одиторът остава изключително отговорен за одиторското мнение.
 - одиторът комуникира с ЛНОУ 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;
 - 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, и свързаните с това предпазни мерки; и
 - 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 ЛНОУ, одиторът определя тези въпроси, които са били с най-голяма значимост** при одита на финансовия отчет за текущия период и следователно представляват КОВ. 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 последици от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация.

Компонент	Коментар
Докладване във връзка с други законови и регулаторни изисквания	<p>Определени стандарти, закони или общоприета практика в юрисдикцията може да изискват или разрешават на одитора да докладва във връзка с други отговорности.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Формата и съдържанието на този раздел ще варира в зависимост от естеството на другите отговорности за докладване на одитора, предписани от местен закон, нормативна разпоредба или национални одиторски стандарти. • Въпросите, адресирани от друг закон, нормативна разпоредба или национални одиторски стандарти (наричани „Други отговорности за докладване“) следва да бъдат разгледани в рамките на този раздел, освен ако другите отговорности за докладване не адресират същите теми, като тези, представени в раздела „Доклад относно одита на финансовия отчет“. • Докладването във връзка с други отговорности за докладване, които адресират същите теми като тези, изисквани от МОС може да бъде комбинирано (т.е., включено в раздела „Доклад относно одита на финансовия отчет“ с подходящо подзаглавие), при условие, че формулировката в одиторския доклад ясно разграничава другите отговорности за докладване от докладването, изисквано от МОС, когато е налице такова различие.
Подпис на одитора	<p>Подписът на одитора се базира на това, което е подходящо за конкретната юрисдикция. Това би могло да е от името на фирмата, лично от името на одитора или и двете. Може да се изисква също така професионалната счетоводна титла на одитора или позоваване на факта, че одиторът/фирмата са били признати от оправомощен лицензиращ орган.</p>
Адрес на одитора	<p>Посочете наименованието на мястото в юрисдикцията, където одиторът практикува.</p>
Дата на доклада	<p>Датата на доклада не е преди датата, на която одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението си, включително доказателства, че:</p> <ul style="list-style-type: none"> • е изготвен пълен комплект на финансовия отчет; • ефектът от събития и сделки (които са станали известни на одитора), възникнали до тази дата (виж МОС 560), са били взети под внимание; и • лицата, имащи признати правомощия са потвърдили, че са поели отговорност за финансовия отчет.

Място на информацията относно отговорностите на одитора

Параграф 41(б) от МОС 700 (преработен) пояснява, че материалът по-долу 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, препратка може да бъде направена към уебсайта на компетентен орган, който съдържа описание на отговорностите на одитора, вместо този материал да бъде включван в одиторския доклад. Това е при условие, че описанието на уебсайта адресира и не е в несъответствие с описанието на отговорностите на одитора по-долу (от Пример 1 в Приложението към МОС 700 (преработен)):

Одиторският доклад

Приложението към МОС 700 (преработен) включва следните примерни доклади на независимия одитор върху финансови отчети:

- Пример 1: Одиторски доклад върху финансов отчет на **регистрирано за търгуване на борсата предприятие**, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне.
- Пример 2: Одиторски доклад върху консолидиран финансов отчет на **регистрирано за търгуване на борсата предприятие**, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне.
- Пример 3: Одиторски доклад върху финансов отчет на предприятие, **различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие**, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне (в който се прави препратка към материал, поместен на уебсайта на компетентен орган).
- Пример 4: Одиторски доклад върху финансов отчет на предприятие, **различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие**, изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие с общо предназначение.

По принцип МСП са „различни от регистрирани за търгуване на борсата предприятия“, така че Примери 3 и 4 може да са най-уместни. Следва обаче да се отбележи, че Пример 3 не включва всички необходими описания на отговорността на одитора. Докладът на одитора ще е различен на базата на конкретните обстоятелства на одита.

17.5 Докладване по ключови одиторски въпроси (КОВ)

Параграф	Уместни извадки от МОС
700.30	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.
700.31	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)

Общ преглед

Целта на комуникирането на ключови одиторски въпроси е:

- да се повиши комуникативната стойност на одиторския доклад, като се предостави по-голяма прозрачност относно извършения одит; и
- да се осигури допълнителна, специфична за конкретното предприятие, информация за предвидените потребители на финансовия отчет, която да им помогне да разберат тези въпроси, които според професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период.

КОВ се дефинират като тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. КОВ се избират сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление.

Приложението по-долу очертава случаите, когато се изисква комуникиране на КОВ, кога това е доброволно и кога не е разрешено:

Приложение 17.5-1

Комуникирането на КОВ в пълен комплект финансов отчет с общо предназначение е...	
Задължително за...	Регистрирани за търгуване на борсата предприятия.
	Определени други предприятия, съгласно предписанията на местни нормативни разпоредби, като например предприятия от обществен интерес или организации от публичния сектор.
Доброволно за...	Одитори, които може доброволно или по искане на ръководството или ЛНОУ да комуникират КОВ в одиторския доклад за всякакъв вид предприятия.
	МСП, които желаят да бъдат разглеждани като сходни с регистрираните за търгуване на борсата предприятия или обмислят регистриране за търгуване на призната борса.
	Доколкото обществеността и други заинтересовани страни стават все по-запознати с оповестяванията относно КОВ, например, в одиторските доклади на регистрираните за търгуване на борсата предприятия, това може да се очаква в по-голяма степен и при одиторските доклади на МСП.
Забранено за...	Като заместител на изискваните оповестявания във финансовия отчет.
	Като заместител на докладването на съществена несигурност в съответствие с МОС 570, която би могла да породи значителни съмнения

	относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.
	Като самостоятелно одиторско мнение по отделни въпроси.
	Като заместител на изразяването на модифицирано мнение, изисквано в съответствие с МОС 705 (преработен).
	Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет.

Изисквания за комуникиране на КОВ

МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*, разглежда както преценката на одитора относно това какво да комуникира в одиторския доклад, така и формата и съдържанието на тази комуникация.

Обхватът и изискванията на МОС 701 са очертани в общи линии по-долу:

Параграф	Уместни извадки от МОС
701.4	<p>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:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) заместител на оповестяванията във финансовия отчет, които приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква ръководството да направи или които са необходими на друго основание, за да бъде постигнато достоверно представяне; (б) заместител на изразяването от страна на одитора на модифицирано мнение, когато това се изисква от обстоятелствата на конкретен ангажимент за одит в съответствие с МОС 705 (преработен); (в) Заместител на докладването в съответствие с МОС 570 (преработен) 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)
Параграф	Уместни извадки от МОС
701.8	<p>За целите на МОС, следният термин има значението, посочено по-долу:</p> <p>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.</p>
701.9	<p>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)</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) Областите с по-висок оценен риск от съществени неправилни отчитания или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен). (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 идентифицирани като отличаващи се с по-висока 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)

701.10	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)
701.11	Одиторът следва да опише всеки ключов одиторски въпрос, като използва подходящо подзаглавие, в самостоятелен раздел в одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси“, освен в случаите, в които са приложими обстоятелствата съгласно параграф 14 или 15. Въстпителните 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)

Приложението по-долу предоставя рамка за вземане на решения по отношение на КОВ:

Приложение 17.5-2



Източник: <https://www.ifac.org/publications-resources/determining-and-communicating-key-audit-matters>

Описание на КОВ в одиторския доклад

Описанието на отделните въпроси в одиторския доклад и как съответният въпрос е бил адресиран при одита включва следното:

Приложение 17.5-3

КОВ	Описанието на КОВ трябва да включва:
Опишете всеки КОВ	Защо въпросът е счетен за КОВ.
	Как въпросът е бил разгледан при одита.
	Препратка към съответното оповестяване или оповестявания във финансовия отчет, ако има такива.
Опишете как всеки един въпрос е бил разгледан при одита	Аспекти на одиторския отговор или подход, които са били най-уместни по отношение на този въпрос или специфични за оценения риск от съществено неправилно отчитане.
	Кратък преглед на изпълнените процедури.
	Посочване на резултата от одиторските процедури.
	Ключови наблюдения по отношение на съответния въпрос.

Специфични за предприятието

КОВ следва да бъдат специфични за конкретното предприятие и да избягват стандартни изрази или прекомерни технически подробности.

Описанието на КОВ не следва да наемква, че въпросът не е бил подходящо разрешен от одитора при формиране на мнение относно финансовия отчет, нито да съдържа или подсказва самостоятелни мнения относно отделни елементи от финансовия отчет („мнение на парче“).

Документиране на КОВ

При комуникирането на КОВ в съответствие с МОС 230 и МОС 701 от одитора се изисква да документира направените професионални преценки във връзка с:

- защо въпрос, който е изисквал значително внимание от страна на одитора, представлява или не представлява КОВ;
- ако няма КОВ, логическата обосновка за това положение; и
- защо въпрос, определен за КОВ, не е комуникиран.

Няма обаче изискване да се документира логическата обосновка защо въпроси, комуникирани с ЛНОУ не са въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора.

Примерна формулировка на КОВ

Пример 1 в Приложението към МОС 700 (преработен) включва одиторски доклад с параграф по ключови одиторски въпроси. Параграфът е поместен след раздела от доклада „База за изразяване на мнение“. Предложената формулировка е както следва:

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.

[Включете *Описание на всеки ключов одиторски въпрос в съответствие с МОС 701.*]

За повече информация относно КОВ вижте:

- Набор инструменти във връзка с докладването от страна на одитора на адрес: www.iaasb.org/auditor-reporting.
- Незадължителна публикация на Работната група на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) във връзка с въвеждането на стандартите за докладване от страна на одитора, която предоставя примерни КОВ „Докладване от одитора – примерни ключови одиторски въпроси“, от която е изведена следната таблица.

Следната таблица е базирана на този документ на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB), който предоставя някои примерни формулировки:

ЗАЩО	КАК	ПРЕПРАТКА КЪМ ОПОВЕСТЯВАНЕ, АКО Е ПРИЛОЖИМО
Защо въпросът е определен като КОВ	Как въпросът е бил разгледан при одита	Препратка към свързаните с въпроса оповестявания във финансовия отчет
<p>Описанието на КОВ в одиторския доклад има за цел да предостави задълбочен анализ на предвидените потребители относно това защо въпросът е бил определен като КОВ (т.е., защо това е бил въпрос от най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период).</p> <p>МОС 701 предоставя също така надеждни насоки в подкрепа на рамката за вземане на решения на базата на преценка при определяне на относителната значимост на въпрос, комуникиран с лицата, натоварени с общо управление, и дали този въпрос представлява КОВ.</p> <p>(МОС 701.A42-A46)</p>	<p>Описанието на КОВ в одиторския доклад има за цел да опише също така как въпросът е бил разгледан при одита.</p> <p>Обемът на подробностите, които ще бъдат предоставени в одиторския доклад в тази връзка е въпрос на професионална преценка. МОС 701 пояснява, че одиторите може да опишат как даден КОВ е бил разгледан при одита, като опишат 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; ключови констатации по отношение на този въпрос; или някаква комбинация от тези елементи.</p> <p>Ако одиторът посочва резултата от одиторските процедури в описанието на КОВ, необходимо е да се прояви внимание, за да се</p>	<p>Комуникацията от страна на одитора на КОВ в одиторския доклад няма за цел да бъде заместител на включването на подходящи и уместни оповестявания във финансовия отчет, тъй като ръководството носи отговорност за предоставяне на информация относно финансовия отчет и предприятието. Описанието на КОВ в одиторския доклад винаги ще прави препратка към свързаните с въпроса оповестявания във финансовия отчет.</p> <p>(МОС 701.13 и .A40-A41)</p> <p>Препратката към свързаните с въпроса оповестявания позволява на предвидените потребители допълнително да разберат как ръководството е адресирало въпроса при изготвянето на финансовия отчет. В допълнение към позоваването на свързаното с въпроса оповестяване или оповестявания описанието от страна на одитора на даден</p>

	<p>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. (МОС 701.A46-A51)</p>	<p>КОВ може да привлече вниманието към ключовите аспекти на такива оповестявания. Следователно, обемът на оповестяванията от ръководството относно специфични аспекти на конкретен въпрос във финансовия отчет може да помогне на одитора когато описва как тези специфични аспекти са били разгледани при одита, така че предвидените потребители да могат да разберат защо въпросът представлява КОВ.</p>
--	--	---

Репутация

<p>Съгласно МСФО, от Групата се изисква ежегодно да тества сумата на репутацията за обезценка. Този ежегоден тест за обезценка бе значим за нашия одит, тъй като салдото в размер на ХХ към 31 декември 20X1 г. е съществено за финансовия отчет. В допълнение, процесът на оценяване на ръководството е сложен и предполага много преценки, като се базира на предположения, по-конкретно [опишете определени предположения], които се влияят от очакваните бъдещи пазарни или икономически условия, особено тези в [наименование на държавата или географския регион].</p>	<p>Нашите одиторски процедури включваха, наред с другото, използване на експерт-оценител, който да ни подпомогне при оценяването на използваните от Групата предположения и методологии, в частност тези, отнасящи се до прогнозирания ръст на приходите и маржовете на печалбата по отношение на [наименование на сферата на бизнес дейност]. Ние се фокусирахме също така върху адекватността на оповестяванията на Групата относно тези предположения, спрямо които резултатът от теста за обезценка е най-чувствителен, т.е. тези, които имат най-значителен ефект върху определянето на възстановимата стойност на репутацията.</p>	<p>Оповестяванията на компанията относно репутацията са включени в Пояснително приложение 3, което изрично пояснява, че малки промени в използваните ключови предположения биха могли да предизвикат в бъдеще обезценка на салдото на репутацията.</p>
--	--	--

Оценяване на финансови инструменти

<p>Инвестициите на компанията в структурирани финансови инструменти представляват [x%] от общата сума на нейните финансови инструменти Поради тяхната уникална структура и условия, оценяването на тези инструменти се базира на разработени от предприятието вътрешни модели, а не на котираны цени на активни</p>	<p><i>{включете как въпросът е бил разгледан при одита, но това не е включено в примера}</i></p>	<p>Оповестяванията на компанията относно нейните структурирани финансови инструменти са включени в Пояснително приложение 5.</p>
---	--	--

<p>пазари. Ето защо при това оценяване е налице съществена несигурност на оценяването. В резултат, оценяването на тези инструменти бе значимо за нашия одит.</p>		
<p>Признаване на приходи</p>		
<p>Сумата на приходите и печалбата, признати в годината на продажбата на [наименование на продукта] и следпродажбеното обслужване зависи от подходящото оценяване на това дали всеки дългосрочен договор за следпродажбено обслужване е свързан или е отделен от договора за продажба на [наименование на продукта]. Доколкото търговските споразумения може да са сложни, при избора на счетоводната база за всеки един случай се използва съществена преценка. По наше мнение, признаването на приходи е значимо за нашия одит, тъй като Групата може неправилно да осчетоводи продажбите на [наименование на продукта] и дългосрочните договори за обслужване като едно споразумение за целите на счетоводното отчитане и това обикновено ще доведе до твърде ранното признаване на приходи и печалба, тъй като маржът при дългосрочните договори за обслужване е по-висок, отколкото маржът при договорите за продажба на [наименование на продукта].</p>	<p>Нашите одиторски процедури за адресиране на риска от съществено неправилно отчитане във връзка с признаването на приходи, който бе счетен за съществен риск, включваха:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ тестване на контролите, подпомогнато от нашите ИТ експерти, включващо наред с другото, контролите над: входящата информация от условията и ценообразуването при отделните рекламни кампании; съпоставка на тези данни за условия и ценообразуване със съответните комплексни договори с рекламни агенции; и връзка с данните за зрителите; и ▪ Подробен анализ на приходите и момента на признаването им на базата на очакванията, изведени от познанията ни за отрасъла и външни пазарни данни, проследявайки отклоненията от нашите очаквания. 	<p><i>[Ако е приложимо, включете препратки към пояснителните приложения]</i></p>
<p>Оценяване на предположението за действащо предприятие</p>		
<p>Както е оповестено в Пояснително приложение 2, Групата е обект на редица регулаторни изисквания към капитала, което е ключов фактор за способността на Групата да продължи да функционира като действащо предприятие. Ние установихме, че най-</p>		<p><i>[Препратка към Пояснително приложение 2 вече е направена в тази колона и това може да е достатъчно, но включете препратка към пояснителното приложение относно предположението за действащо предприятие и други уместни оповестявания,</i></p>

<p>същественото предположение при оценяване способността на Групата и [на съществен компонент] да продължи да функционира като действащо предприятие е очакваната бъдеща рентабилност на [съществения компонент], като ключов определящ фактор за прогнозираната капиталова основа. Изчисленията, подкрепящи оценката изискват ръководството да направи субективни преценки и корекция на счетоводните данни, за да се отразят регулаторните изисквания, наложени от [наименование на приложимата регулаторна рамка или рамки]. Изчисленията се базират на приблизителни оценки на бъдещи резултати от дейността и са фундаментални за оценяване на уместността на базата, възприета за изготвяне на финансовия отчет. Поради това ние изразходвахме значителни одиторски усилия, включително времето на старши членове на нашия одиторски екип, при оценяване уместността на това предположение.</p>		<p><i>ако има такива]</i></p>
---	--	-------------------------------

Други илюстративни примери, съдържащи се в публикацията на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB), които обаче не са възпроизведени тук, включват:

- Ефект от новите счетоводни стандарти
- Оценяване на активи и пасиви по пенсионни планове с дефинирани доходи
- Освобождаване от компонент
- Провизия за реструктуриране и организационни промени
- Провизия за реструктуриране и освобождаване от мина

17.6 Оповестяване на името на съдружника, отговорен за ангажимента

Име на съдружника, отговорен за ангажимента	
700.46	Името на съдружника, отговорен за ангажимента следва да бъде включено в одиторския доклад при одити на пълни комплекти финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, с изключение на редките случаи, когато може разумно да се очаква това оповестяване да доведе до съществена заплаха за личната безопасност. В редките случаи, когато одиторът възнамерява да не включва в одиторския доклад името на съдружника, отговорен за одита, одиторът следва да обсъди това свое намерение с лицата, натоварени с общо управление, за да ги информира за оценката си относно вероятността и сериозността на съществената заплаха за личната безопасност. (Вж: параграфи А61–А63)

Оповестяването на името на съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква в одиторския доклад:

- по отношение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия; и
- когато това се изисква от закон, нормативна разпоредба или национални одиторски стандарти.

При редки обстоятелства името на одитора може да бъде пропуснато. Така например, одиторът може да пропусне името си в ситуации, при които разумно може да се очаква, че такова оповестяване ще доведе до съществена заплаха за личната безопасност или физическа вреда за съдружника, отговорен за ангажимента, други членове на екипа по ангажимента или тясно свързани с тях лица. Заплахи обаче за юридическа отговорност или закони, регулаторни или професионални санкции срещу съдружника не са сред тези, които разрешават одиторът да пропусне името си.

Пример 1 в Приложението към МОС 700 (преработен) включва следната формулировка непосредствено над подписа на одиторския доклад:

„Съдружникът, отговорен за ангажимента за одит, довел до настоящия доклад на независимия одитор е [добавете име]“.

17.7 Допълнителни отговорности за докладване

Параграф	Уместни извадки от МОС
700.32	Когато е приложимо, одиторът следва да докладва в съответствие с МОС 720 (преработен).
700.43	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 закони 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:
700.44	В случай че други отговорности за докладване са представени в същия раздел, както съответните елементи от доклада, изисквани от МОС, одиторският доклад следва ясно да разграничава другите отговорности за докладване от докладването, което се изисква от МОС. (Вж: параграф А60)

В случай че одиторският доклад съдържа самостоятелен раздел, който адресира други отговорности за докладване, изискванията на параграфи 21–40 от настоящия МОС следва да бъдат включени в раздел, озаглавен „Доклад относно одита на финансовия отчет“. „Докладът във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ следва да е поместен след „Доклада относно одита на финансовия отчет“. (Вж: параграф А60)

В някои юрисдикции от одитора може да се изисква да докладва във връзка с въпроси в допълнение към отговорността на одитора съгласно МОС, както е разгледано в следващото приложение.

Приложение 17.7-1

Коментар	
Допълнителни изисквания за докладване	<p>От одитора може да бъде изисквано да коментира такива въпроси, като:</p> <ul style="list-style-type: none"> • адекватността на счетоводната документация и счетоводните регистри на предприятието; • специфични въпроси, ако такива привлекат вниманието на одитора в хода на одита; и • резултати от изпълнението на допълнително посочени процедури.
Докладвайте под отделно заглавие	<p>За да се гарантира, че потребителите разбират тези допълнителни отговорности, одиторът докладва във връзка с тях в самостоятелен раздел в одиторския доклад (например, под ново подзаглавие, като например „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“).</p>

От одиторите се изисква да докладват във връзка с друга информация в съответствие с МОС 720 (преработен), което е обект на по-подробно разглеждане в Глава 15.9 от настоящото Ръководство. При някои обстоятелства МОС 720 (преработен) може да изисква специално заглавие във връзка с „Друга информация“.

17.8 Допълнителна информация, представена с финансовия отчет

От ръководството и лицата, натоварени с общо управление може да се изисква (от закон, нормативна разпоредба или национални стандарти) или те могат доброволно да изберат да включат допълнителна информация с финансовия отчет, която не се изисква от приложимата рамка за финансово отчитане. Обикновено такава информация се представя или в допълнителни приложения или като допълнителни пояснителни бележки. Така например, допълнителната информация може да включва справка за производствените разходи.

700.53	В случай че допълнителна информация, която не се изисква от приложимата обща рамка за финансово отчитане, е представена с одитирания финансов отчет, одиторът следва да оцени дали независимо от това, според професионалната преценка на одитора, тази допълнителна информация не представлява неразделна част от финансовия отчет поради своето естество или начин на представяне. Когато информацията е неразделна част от финансовия отчет, тази допълнителна информация следва да бъде обхваната от одиторското мнение.
700.54	В случай че допълнителна информация, която не се изисква съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане, не е счетена за неразделна част от одитирания финансов отчет, одиторът следва да оцени дали тази допълнителна информация е представена по начин, който достатъчно и ясно я разграничава от одитирания финансов отчет. Ако това не е така, одиторът следва да поиска от ръководството да промени начина, по който е представена неодитираната допълнителна информация. В случай че ръководството откаже да направи това, одиторът следва да идентифицира неодитираната допълнителна информация и да обясни в одиторския доклад, че тази допълнителна информация не е одитирана.

Когато е представена допълнителна информация, от одитора се изисква, използвайки професионална преценка, да оцени дали такава информация, независимо от всичко, не представлява, поради своето естество или начин на представяне, неразделна част от финансовия отчет.

Приложение 17.8-1

Дали допълнителната информация:	Изисквано действие
Е неразделна част от ФО?	Допълнителната информация следва да бъде обхваната от мнението на одитора.
НЕ е неразделна част от ФО?	<p>Оценете дали такава допълнителна информация е представена по начин, който достатъчно ясно я <i>разграничава</i> от одитирания финансов отчет.</p> <p>Ако такава информация не е ясно разграничена, одиторът следва да поиска от ръководството да промени начина, по който неодитираната допълнителна информация е представена.</p> <p>Ако ръководството откаже да направи промени, одиторът следва да идентифицира неодитираната допълнителна информация и да обясни в одиторския доклад, че тази допълнителна информация не е била одитирана.</p>

Фактът, че допълнителната информация не е одитирана не освобождава одитора от отговорността да гарантира, че информацията не е подвеждаща или че не съответства на останалата информация, съдържаща се в одитирания финансов отчет.

Допълнителната информация не трябва да се бърка с „друга информация“ в МОС 720 (преработен), която е обект на разглеждане в Глава 15.9 от настоящото Ръководство.

17.9 Одит, извършен в съответствие с МОС и национални одиторски стандарти

Когато от одитора се изисква да докладва относно спазване изискванията на националните одиторски стандарти и МОС, в одиторския доклад се прави препратка и към двата комплекта стандарти.

Препратка както към Международните одиторски стандарти, така и към националните одиторски стандарти, е подходяща, когато са изпълнени следните условия.

Приложение 17.9-1

Условия	
Препратка към спазване както на МОС, така и на национални одиторски стандарти	<ul style="list-style-type: none">• Одиторският доклад спазва изискванията на всеки един МОС, имащ отношение към одита.• Всички допълнителни одиторски процедури, необходими, за да се спазят изискванията на националните стандарти, са изпълнени.• Юрисдикцията или държавата по произход на одиторските стандарти е идентифицирана в одиторския доклад.• Всички елементи на одиторския доклад, изисквани от МОС (дори ако се използва формата и формулировките, посочени от националното законодателство или нормативни разпоредби) са включени.

Препратката както към Международните одиторски стандарти, така и към националните одиторски стандарти, не е подходяща, когато съществува противоречие между изискванията на МОС и тези на националните одиторски стандарти, което би довело до:

- това одиторът да формира различно мнение въз основа на националните стандарти от това, което е подходящо съгласно МОС; и
- пропускане на допълнителна информация, като например параграф за обръщане на внимание, която се изисква от МОС, но не е разрешена съгласно националните стандарти.

