

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

Том 2 — Практически насоки

Четвърто  
издание



International  
Federation  
of Accountants®

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](http://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](mailto: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](mailto: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](mailto: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](mailto:permissions@ifac.org)



## Съдържание

Том 1	Препратка към основен МОС	
<b>Предговор</b>		
<b>Молба за предоставяне на коментари</b>		
1. Как да използваме ръководството		
2. МОС		
<b>Основни концепции</b>		
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	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	

Том 2	Преpratка към основен МОС	Стр.
<b>Предговор</b>		
<b>Молба за предоставяне на коментари</b>		
1. Как да използваме ръководството		
2. Въведение към казусите		
<b>ФАЗА I: Оценка на риска</b>		
3. Оценка на риска – общ преглед		
<b>Предварителни дейности</b>		
4. Приемане и продължаване на ангажиментите	МСКК 1, 210, 220, 300	
<b>Планиране на одита</b>		
5. Обща одиторска стратегия	300	
6. Определяне и използване на нивото на	320, 450	
7. Обсъждания в екипа за одит	240, 300, 315 (преработен)	
<b>Изпълнение на процедури за оценка на риска</b>		
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)	
<b>ФАЗА II: Отговор на риска</b>		
15. Процедури в отговор на риска – Общ преглед	–	
16. Одиторски план в отговор на рисковете	260 (преработен), 300, 330, 500	
17. Определяне обхвата на тестване	330, 500, 530	
18. Документиране на извършената работа	230	
19. Писмени изявления	580	
<b>ФАЗА III: Докладване</b>		
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](http://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](http://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](mailto: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](http://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](http://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](mailto: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 2 от Ръководството, който 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 съответния 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 ангажименти 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 непълен 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 ангажименти 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:

- (а) 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) по отношение на оповестяванията, 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 <sup>1</sup> )	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 ангажменти 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 ангажменти 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

<sup>1</sup> 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. Въведение към казусите

За да се илюстрира как различните аспекти на одиторския процес могат да бъдат документирани на практика, са разработени два казуса - на базата на едно фиктивно средно предприятие и едно фиктивно предприятие, което е много малко. Първият сценарий (Казус А) е мебелно предприятие, наречено Dephta Furniture, Inc., което наема 15 души. Вторият сценарий (Казус Б) е Kumar & Co., малко предприятие с двама души. Kumar & Co. доставя основно стоки на Dephta Furniture, Inc. И двете организации са решили да използват рамка за отчитане съгласно МСФО.

**Обръща се внимание на читателите, че тези казуси са чисто илюстративни. Предоставената документация представлява малка извадка от обичайното одиторско досие и просто илюстрира един възможен начин за спазване изискванията на МОС. Предоставените данни, анализи и коментари представляват само някои от обстоятелствата и съображенията, които одиторът ще трябва да разгледа при конкретен одит. Както винаги, одиторът трябва да упражни професионална преценка.**

Казусите касаят МСП, които не са регистрирани за търгуване на борсата и като такива от тях не се изисква да прилагат МОС 701 във връзка с ключови одиторски въпроси. Ключовите одиторски въпроси се изисква да бъдат комуникирани в одиторския доклад при одит на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, като в някои юрисдикции КОВ може да бъдат изисквани и от МСП или биха могли да бъдат прилагани доброволно. Поради тези причини на читателите се обръща внимание да вземат под внимание дали прилагането на насоките в МОС 701 е приложимо при конкретната ситуация.

## Казус А—Dephta Furniture, Inc.

### Основна информация

Dephta Furniture, Inc. е семейно притежавана компания за производство на мебели. Тя произвежда различни видове дървени мебели за обзавеждане на жилища, както готови, така и произведени по поръчка на клиента. Dephta има отлична репутация като производител на качествени продукти.

Компанията има три основни производствени серии: комплект мебели за спалня, комплект мебели за трапезария и всякакви видове маси. Стандартните единични мебели могат да бъдат пригодени към конкретни нужди. За да се възползва от възможностите на Интернет, компанията наскоро е създала собствен Интернет сайт, където хората могат да купуват мебели директно и да плащат с кредитна карта. През последния период, компанията е експедирала клиентски поръчки на разстояние до 900 км.

Производствените мощности са разположени на около четири декара земя в близост до дома на Suraj Dephta. Пристройката от западната страна на дома на Suraj функционира като магазин на Dephta Furniture. Важни решения често пъти се взимат около масата за хранене (която е първата маса, изработена заедно от Suraj и неговия баща). Той харесва символиката в споделяне на храната върху продукта, който осигурява парите за храна на семейството му.

### Тенденции в отрасъла

Доскоро Dephta показваше бърз темп на растеж. Понастоящем, обаче, мебелната индустрия е изправена пред предизвикателства, дължащи се на:

- спадаща икономика в резултат на глобалната рецесия;
- потенциални клиенти, ограничаващи разходите си за стоки, които не са от първа необходимост, включително мебели;
- конкуренция;
- натиск за намаляване на цените с цел стимулиране на продажбите; и
- някои производители на части за мебели излизат от бизнеса, което от своя страна води до забавяне на сроковете в производството.

### Общо управление

Компанията е създадена през 1952 г от бащата на Suraj, Jeewan Dephta. Jeewan първоначално произвежда дървени елементи и парпети с един струг в малък цех в близост до семейното жилище.

Компанията няма формална структура на общо управление. Jeewan и Suraj изготвят бизнес план за всеки период, след което се срещат веднъж месечно с успешен местен бизнесмен - Ravi Jain – за да направят преглед за изпълнението на плана. Те плащат също така на Ravi да изказва мнението си относно практическата осъществимост на техните нови мечти и идеи за бизнеса, да прави преглед на оперативните резултати и да предоставя съвети как да се справят с възникнали конкретни въпроси.

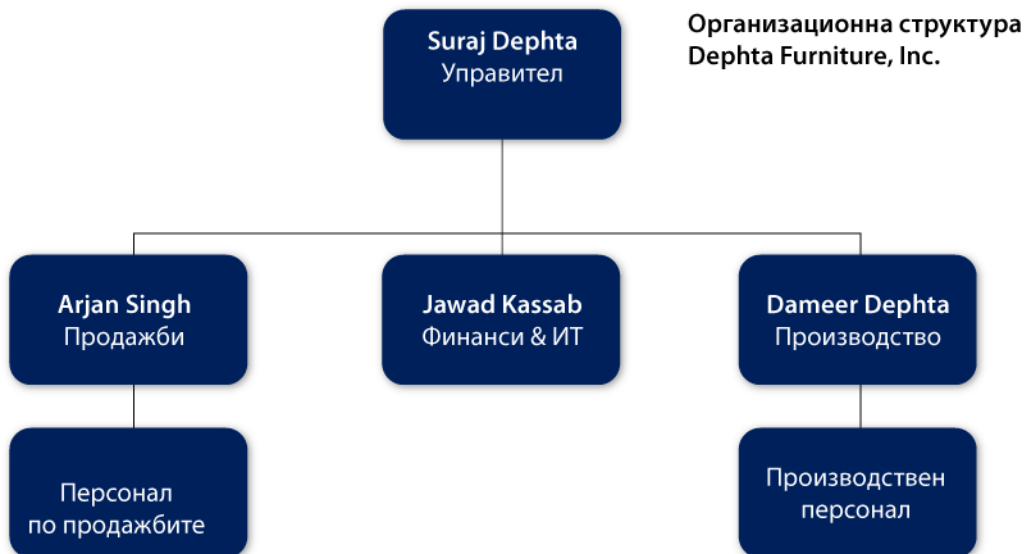
Дъщерята на Ravi, Parvin (адвокат по професия), обикновено придружава баща си при срещите му със Suraj и Jeewan. Parvin предлага някои правни съвети, но нейната истинска страст са маркетингът и стимулирането на продажбите. Идеята Dephta Furniture да разшири границите на дейността си и да започне да продава продуктите си по Интернет принадлежи всъщност на Parvin. Тя е също така тази, която настоява за разширяване на дейността извън границите на региона, като се обхващат дори и съседните страни. Може би, чрез достъп до нови пазари, нивото на продажбите би могло да бъде поддържано, независимо от моментния икономически спад.

## **Персонал**

Dephta Furniture, Inc. има 15 служители на пълно работно време. Приблизително шест от тези наети лица са свързани по някакъв начин със семейството. Повечето от членовете на семейството работят в областта на производството (съобразно необходимостта) в допълнение към функциите, изложени в приложението по-долу. В натоварените периоди, според необходимостта, могат да бъдат наети двама до четирима временни работници. Малка част от временните работници се връщат редовно на работа, но във връзка с липсата на сигурност на работното място, текучеството е твърде високо.

В качеството си на управляващ директор, Suraj Dephta осъществява надзор върху всички аспекти на бизнеса. Arjan Singh отговаря за продажбите и е подпомаган от две лица на пълно работно време, ангажирани с продажбите. Dameer, братът на Suraj, се грижи за производството, което включва поръчките на суровини и управлението на материалните запаси. Доколкото мястото в производственото помещение е ограничено, Suraj и Dameer никога не са твърде далеч от производствения процес, като си поделят задачите по надзора над двамата членове на персонала.

Jawad Kassab (братовчед на Suraj) отговаря за финансовата дейност и информационните технологии (ИТ), като има двама служители в групата си.



### Структура на собствеността

Jeewan е основният акционер с 50% участие в компанията. Той има планове да започне да прехвърля акциите на сина си, Suraj, доколкото Suraj продължава да ръководи компанията на пълен работен ден и компанията продължава да бъде печеливша в резултат на неговата дейност.

Suraj и неговата сестра, Kalyani, притежават по 15% участие.

Останалите 20% се държат от приятел на семейството, Vinjay Sharma. Vinjay е богат инвеститор, който е осигурил по-голямата част от капитала, необходим за растежа на компанията.



Kalyani е известна певица, която пътува много. Тя не участва в оперативната дейност на компанията и разчита изцяло на баща си и брат си да се грижат за нейните интереси.

Всяка година, през юни, Jeewan организира по-официална бизнес среща. Акционерите се срещат сутринта (главно за да направят преглед на финансовия отчет), като по-късно следобеда организират парти за целия персонал. Suraj използва случая да информира персонала доколко добре се развива бизнеса и какви са плановете за бъдеще.

### Оперативна дейност

Компанията стартира дейността си с производство на столове, маси и елементи за перила и парапети, като след това я разширява, започвайки да изработва прости мебели за обзавеждане на жилища, като бюфети, гардероби и шкафове. Depth Furniture се разраства значително посредством стратегии като:

- осигуряване на качествени продукти на приемливи цени за местните потребители;
- приемане на по-големи поръчки за мебели за националните вериги за търговия на дребно. Тези големи поръчки идват с твърд срок на доставка (за закъснение при доставките са предвидени значителни неустойки) и маржът на печалба е много по-малък в сравнение с този при мебелите, изработени по поръчка на клиента;
- факта, че са първата компания в региона, която продава (ограничена гама продукти) по Интернет; и
- изработване на елементи и кръгли крака за маси за други местни производители на мебели. Това е позволило на компанията да закупи скъпи стругове и специализирани инструменти, които други компании не могат да си позволят.

Depth продава също така бракувани мебели и дървен материал (парчета, отпаднали в процеса на контрол върху качеството) във фабриката само срещу плащане в брой.

Износът на мебели за съседни страни също е обект на обмисляне. Suraj отчита, че това ще означава по-високи транспортни разходи, взаимоотношения с митниците, валутен риск и потенциална опасност от повреди по време на транспортирането. Макар продажбите в съседни страни да са свързани с по-високи разходи, това изглежда няма да е висока цена, която да се плати за достъп до потенциални нови клиенти. Освен това, Parvin познава много хора в местната власт и мисли, че може да помогне за улесняване на необходимата допълнителна канцеларска работа.

### Продажби

Разпределението на продажбите е приблизително следното:

Стандартни мебели (по каталог) за продажба, договаряна лично в магазина:	40%
• Продажби на мебелни магазини на дребно:	30%
• Изработени по поръчка на клиента мебели:	15%
• Продажби по Интернет:	12%
• Продажби на бракувана продукция от фабриката:	3%



Arjan Singh е добър търговец. Той е много настойчив при преговорите с клиентите и обикновено успява с продажбата, макар че маржът на печалба може да е малък. Въпреки икономическия спад, той наскоро е закупил красиво семейно жилище с изглед към долината.

#### • Бележки относно системата за продажби

- Договори за продажба се изготвят за продажбите на дребно и специалните поръчки. По всички клиентски поръчки се изисква депозит от 15%, който при получаване се отразява като приходи от продажби. Две от големите търговски вериги за продажби на дребно изискват Dephta да поддържа в готовност 30-дневни материални запаси, така че поръчките да могат бързо да бъдат експедирани за магазините, когато това е необходимо. Тези договори съдържат също така клаузи, предвиждащи материалните запаси да бъдат връщани на Dephta, ако не бъдат продадени в рамките на определен период от време.
- Поръчките се попълват ръчно в момента на продажбата, с изключение на мебелите, продавани директно от магазина или други дребни изделия в брой. Всички поръчки над 500 евро или когато продажната цена е под минималната трябва да бъдат одобрени от Arjan. Фактурите се изготвят, когато изделията се експедират и изпращат към клиента.
- За всички продажби извън магазина, фактурите се изготвят в момента на продажбата и се въвеждат в счетоводната система, която автоматично номерира всяка сделка за продажба и при поискване предоставя разписка за поръчката.
- Обобщение на дневните продажби по Интернет се сваля от Интернет сайта. Подробностите за поръчаните изделия се предоставят на производствения отдел. Фактурата се изготвя и приходът се отчита едновременно със заплащането за изделието от кредитната карта на клиента. Фактура, върху която е отбелязано „изцяло платена“ придружава всички поръчки по Интернет, които са експедирани.
- Arjan рядко прави кредитни проверки на клиентите. Той познава по-голямата част от тях. В миналото, клиентите заплащаха в брой при получаване на доставката; понастоящем се предоставя кредит, така че да се отговори на условията, които конкурентите на Dephta Furniture предоставят. В резултат, Dephta Furniture се нуждае от кредитна линия от банката. Всеки период изглежда, че броят на лошите вземания расте.
- В края на всеки месец, Suraj прави преглед на продажбите и списъците с вземанията. Той се уверява, че няма очевидни грешки и лично се обажда на всеки клиент, чиято сметка е над 90 дни.
- Всеки член на екипа по продажбите (включително Arjan) получава комисионна от 15% върху всяка продажба в допълнение над минимална базова заплата. За да се мотивират лицата, ангажирани с продажбите, техните базови заплати са доста по-ниски от тези на по-голямата част от останалите наети лица. Компютърната система проследява продажбите, реализирани

от всяко лице. Всеки месец Jawad разпечатва отчет и изготвя списък с комисионните, които ще бъдат изплатени със заплатата за следващата седмица. Или Suraj, или Dameer, правят преглед на списъка с комисионните и на продажбите, за да се уверят, че на служителите се изплащат правилните суми. Arjan получава преобладаващата част от комисионните по продажбите.

### **Информационни технологии**

Системата се състои от шест персонални компютъра и сървър, използван във връзка с Интернет сайта. Вътрешната система се използва предимно за електронна поща, приемане на поръчки и счетоводство.

Компанията прави ежеседмични резервни копия от счетоводната система на външен хард драйв, който се съхранява в сейф в съседство с компютърната зала. През последните две години са добавени защити от типа „защитна стена“ и парола. През последния период от офиса са откраднати два персонални компютъра. Сега достъпът до офисите е по-добре защитен, персоналните компютри са прикрепени към бюрата, а сървърът е заключен в отделно, специално охлаждаемо помещение.

Интернет продажбите се управляват от Jawad. Компанията има договореност с банката за обработка на кредитните карти преди всяка поръчка да бъде одобрена за експедиция, като заплаща на банката 7% за всяка обработена поръчка. Приложната програма за продажбите по Интернет осигурява детайлите по всяка продажба, включително име и адрес на клиента и поръчаните изделия. Интернет сделките се свалят ежедневно от Интернет и поръчките се изготвят и изпращат на производствения отдел.

### **Човешки ресурси и ведомости за трудови възнаграждения**

Всички решения, свързани с наемането на персонал, се взимат от Dameer и Suraj. Подобно на своя баща, Suraj е ангажиран с наемането на компетентни хора и очаква лоялно отношение от служителите си.

На наетите лица се заплаща в брой в началото на всяка седмица. Karla Winston, част от екипа на Jawad, отговаря за ведомостта. Тя разполага със списък на наетите лица и изчислява трудовите възнаграждения и отчисленията на базата на обобщенията от картите за отработеното време, които ѝ се предоставят от Dameer. Suraj прави преглед на ведомостта за трудовите възнаграждения всеки понеделник сутрин, преди да инструктира Karla да връчи пликовете на служителите. Всички служители се подписват във ведомостта при получаването на плика си. Компанията не съхранява официална картотека на наетите лица.

### **Покупки и производство**

Dameer е отговорен за покупките и производството. Тъй като системата на материалните запаси не е твърде усъвършенствана, той проявява тенденция да поръчва свръх количества от някои позиции, което често води до това материалните запаси да залежават в склада, събирайки прах. Това се счита за по-добър вариант от поръчването на недостатъчни количества, което води до забава в производството.

- **Бележки по дейността, свързана с покупките**
  - Поне две оферти трябва да бъдат получени, преди да бъдат одобрени покупки над 5 000 евро. Изключение прави дървеният материал, доставян от местната дървопреработвателна фабрика, с която Dephta има договорен петгодишен ексклузивен договор за доставка.
  - Компанията изготвя поръчки за закупуване за всички материални запаси или капиталови разходи над 1 000 евро.
  - Dameer одобрява всички нови продавачи и предоставя подробностите на Jawad. След това Jawad включва продавачите в системата и въвежда детайлите на получените фактури.

### **Счетоводство и финанси**

Jawad е следвал счетоводство в университета и е добре подготвен по въпросите на счетоводната отчетност и финансите. Когато преди две години се присъединява към Dephta, той бързо внедрява софтуерния пакет на Onion Corp., „Надеждно счетоводство” с интегрирани модули за задължения, вземания и дълготрайни материални активи.

• **Бележки по дейността, свързана със счетоводната отчетност и финансите**

- Понастоящем, компанията не разполага със система за постоянен контрол на материалните запаси. Материалните запаси се инвентаризират два пъти в рамките на периода – веднъж в края на периода и веднъж в средата на периода. Това гарантира, че маржовете на печалбата при продажбите могат да бъдат изчислявани с точност поне два пъти годишно.
- Jawad е притеснен от липсата на контроли върху материалните запаси. Той е предложил на Suraj материалните запаси да бъдат изброявани поне четири пъти годишно, за да се гарантира, че маржовете се подлагат на преглед в течение на целия период. Suraj е отказал да се съобрази с неговите препоръки, заявявайки, че толкова чести инвентаризации биха се отразили негативно на гладкото протичане на производствения процес и биха могли да принудят компанията да пропусне крайни срокове.
- Макар Dephta да работи с печалба, брутните маржове са непостоянни. Jawad няма обяснение защо разходите за материали не се проследяват по продуктови линии.
- Suraj винаги се дразни, когато трябва да плаща данък върху доходите под каквато и да е форма и обикновено оказва натиск върху Jawad да се погрижи начисленията да бъдат „повече от адекватни”.

**Забележка:** Представените по-долу отчет за доходите и баланс са изготвени от ръководството.

Пояснителни приложения към финансовия отчет и отчет за паричните потоци не са включени.



## Приложение А

Dephta Furniture, Inc.

Отчет за доходите

(Във валутни единици (€))

	За годината, завършваща на 31 декември		
	20X2 г.	20X1 г.	20X0 г.
Продажби	1,437,317€	1,034,322€	857,400€
Себестойност на продадените стоки	879,933	689,732	528,653
Брутна печалба	557,384	344,590	328,747
Разходи за реализация	64,657	41,351	39,450
Административни разходи	323,283	206,754	197,248
Финансови разходи	19,471	19,279	15,829
Амортизация	23,499	21,054	10,343
	430,910	288,438	262,870
Печалба преди данъци	126,474	56,152	65,877
Данъци върху дохода	31,619	14,038	16,469
Нетен доход	94,855€	42,114€	49,408€

## Приложение Б

## Derhta Furniture, Inc.

## Баланс

## (Във валутни единици (€))

## Към 31 декември

	20X2 г.	20X1 г.	20X0 г.
<i>АКТИВИ</i>			
<b>Текущи активи</b>			
Парични средства и парични	22,246€	32,522€	22,947€
Търговски и други вземания	177,203	110,517	82,216
Материални запаси	156,468	110,806	69,707
Авансови плащания и други	12,789	10,876	23,877
	368,706	264,721	198,747
<b>Нетекучи активи</b>			
Имоти, машини и съоръжения	195,821	175,450	103,430
	564,527€	440,171€	302,177€
<i>СОБСТВЕН КАПИТАЛ И ПАСИВИ</i>			
<b>Текущи пасиви</b>			
Задлъжнялост към банки	123,016€	107,549€	55,876€
Търговски и други задължения	113,641	107,188	50,549
Задължения за данъци върху дохода	31,618	14,038	16,470
Текуща част от лихвоносен кредит			
	278,275	238,775	132,895
<b>Нетекучи пасиви</b>			
Лихвоносен кредит	70,000	80,000	90,000
<b>Капитал и резерви</b>			
Регистриран капитал	18,643	18,643	18,643
Натрупани печалби	197,609	102,753	60,639
	564,527€	440,171€	302,177€

## Казус Б—Kumar & Co.

### Основна информация

Kumar & Co. е основана през 1990 г от Rajesh (Raj) Kumar. Компанията представлява корпоративно търговско дружество, но има само две лица, ангажирани в производствения процес – Rajesh, в качеството на собственик-управител и помощник счетоводител на частично работно време.

Като момче, Raj усвоява дърворезбарския занаят от баща си Sanjay. Когато Sanjay взима за първи път на работа при себе си младия Raj, той вижда, че Raj също притежава природен талант за дърворезбарство, което го изпълва с гордост.

След смъртта на баща си през 1976 г, Raj решава да инвестира малките си спестявания в откриването на собствен цех за мебели, който нарича Kumar & Co.

### Бизнес предложение

Бизнесът на Raj първоначално е фокусиран върху изработването на дребни дървени мебели за жилищно обзавеждане. Скоро след стартиране на бизнеса, обаче, неговият братовчед Suraj (от Dephta Furniture) му отправя бизнес предложение. Suraj предлага Raj да посвети по-голямата част от времето и вниманието си на създаването на елементи и крака за маси за мебелите, които фабриката на Dephta произвежда. Цената, която Dephta е готова да плати за продукцията, му осигурява по-голям марж на печалба, отколкото той би могъл да получи със своите други ръчно изработени изделия. Raj се съгласява.

За да насърчи Raj да фокусира бизнеса си върху обслужване потребностите на Dephta, Dephta закупува 15 % дял в собствеността на Kumar. Това дава възможност на Kumar да закупи нови стругове и инструменти за повишаване ефикасността на производството.

### Тенденции в отрасъла

Мебелната индустрия понастоящем е изправена пред икономически предизвикателства. Kumar & Co. бележи устойчив и стабилен ръст, но в случай, че търсенето на продукти от страна на Dephta спадне, продажбите на Kumar също ще пострадат. Raj все още поема някои поръчки за изработка на мебели по заявка на клиента, но Dephta заема около 90% от неговия бизнес.

### Производство

Kumar & Co. е компания, управлявана от собственика, като Raj притежава 85% от акциите. Освен Raj, има двама души в производството, заети на пълен работен ден. Той е свикнал да работи с продължителен работен ден, като е ангажиран и през повечето уикенди, за да може да навакса с поръчките за Dephta.

В текущия период, обаче, Raj рядко е в офиса или в цеха. Той прави минимално необходимото, за да изпълнява поръчките, но не е толкова ангажиран с одобряването на поръчките, доставката на материалите и воденето на документацията, колкото е бил по-рано. Очевидно е ангажиран с домашни проблеми. Синът тийнейджър на Raj, неотдавна е развил здравословен проблем, който заплашва да разруши репутацията на семейството.

В началото на периода, Kumar получава ново банково финансиране, за да купува необходимите суровини и да подмени част от остаряващото оборудване. Кредитът е отпуснат с банкови клаузи, предвиждащи допълнителни условия, които трябва да бъдат съблюдавани; в противен случай, средствата биха могли да станат предсрочно изискуеми.

Raj има взаимоотношения директно с персонала на Dephta относно поръчките, които той води в специална тетрадка. След това, счетоводителят издава фактури и получава плащанията. Той лично организира експедициите и води дневник на поръчките/експедициите.

поддържа в ред документацията и актуализира редовно следната информация:

- дневник за поръчките/експедициите: дата на поръчката, сума, вид, цена, обещана дата, начин на доставка, продадено/експедирано количество, дата на експедицията, и дали е платено;
- дневник на продажбите: име на клиента, дата на експедиция, подробности за поръчката (вид продукт, количество, вид дървен материал, специални изисквания и др.), цена, платена сума; и
- дневник за покупките: разделен на материали и други позиции.

Всяка седмица Raj съпоставя дневника за експедициите с дневника за продажбите, за да се увери, че няма пропуснати доставки.

### Счетоводство

Счетоводителят на непълен работен ден на Kumar & Co., Ruby, работи с Raj повече от 10 години и е много компетентна. Тя води счетоводната документация и изготвя месечните и годишни финансови отчети. Тя, обаче, има чувството, че Raj приема услугите ѝ за даденост. Той не е увеличавал заплатата ѝ през последните три години. Ruby има две деца, които иска да изпрати в колеж, но се тревожи как ще заплати таксата за обучение.

### Приложение А

#### Kumar & Co.

#### Отчет за доходите— изготвен от ръководството (Във валутни единици (€))

	За годината, завършваща на 31 декември		
	20X2 г.	20X1 г.	20X0 г.
Продажби	231,540€	263,430€	212,818€
Себестойност на продадените стоки	118,600	122,732	100,220
Брутна печалба	112,940	140,698	112,598
Разходи за реализация	13,002	19,450	12,890
Административни разходи	71,532	91,318	68,101
Финансови разходи	6,480	0	0
Амортизация	11,541	6,871	5,020
	102,555	117,639	86,011
Печалба преди данъци	10,385	23,059	26,587
Данъци върху дохода	5,765	6,420	8,988
Нетен доход	4,620€	16,639€	17,599€

## Приложение Б

Kumar &amp; Co.

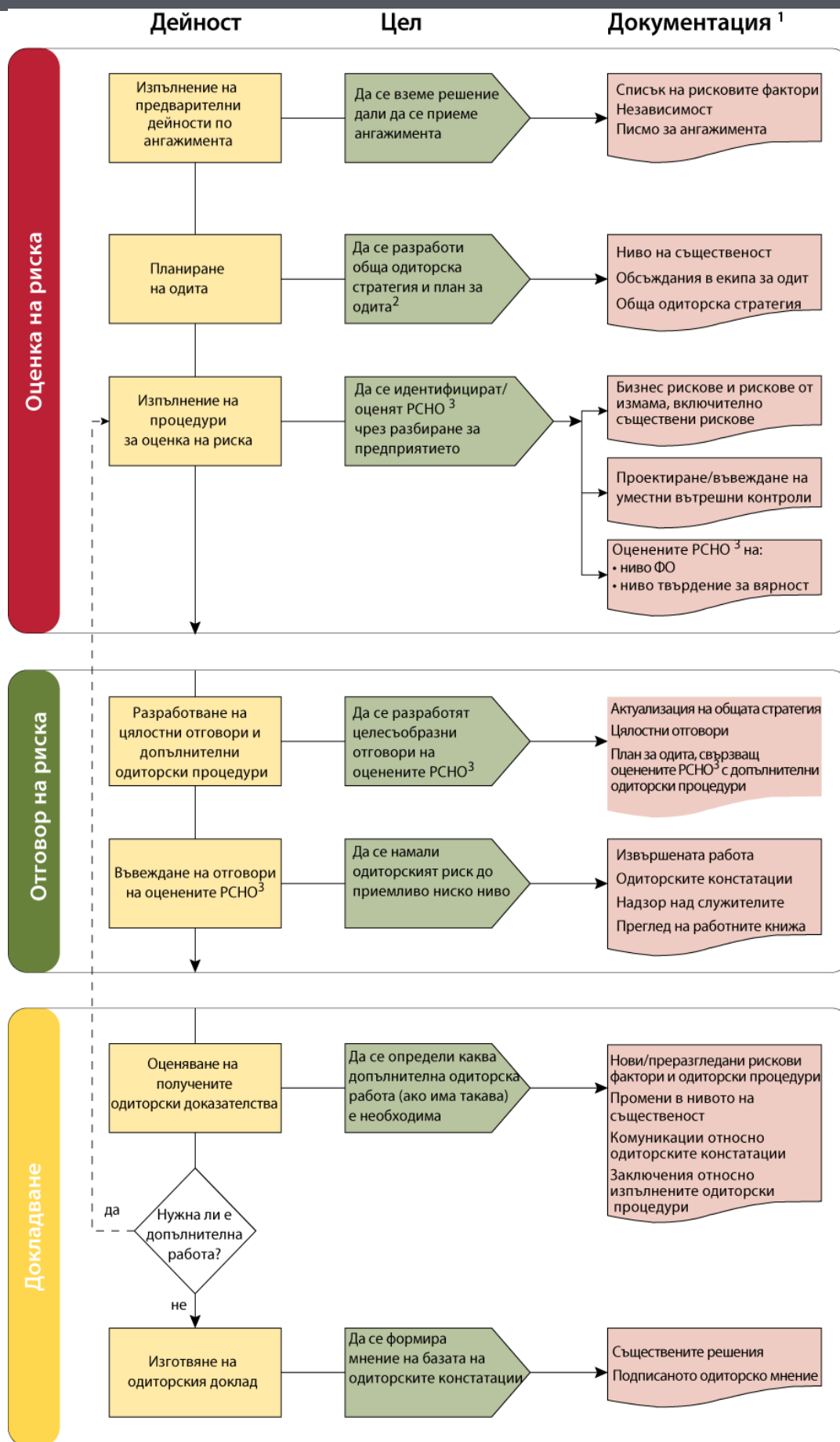
Баланс—изготвен от ръководството  
(Във валутни единици (€))

Към 31 декември

	20X2 г.	20X1 г.	20X0 г.
<b>АКТИВИ</b>			
<b>Текущи активи</b>			
Парични средства и парични еквиваленти	1,255€	10,822€	6,455€
Търговски и други вземания	67,750	65,110	34,100
Материални запаси	34,613	15,445	12,607
	103,618	91,377	53,162
Имоти, машини и съоръжения	54,430	22,468	20,216
	158,048€	113,845€	73,378€
<b>СОБСТВЕН КАПИТАЛ И ПАСИВИ</b>			
<b>Текущи пасиви</b>			
Търговски и други задължения	53,100€	48,820€	36,500€
Текуща част от лихвоносен кредит	4,000	0	0
	57,100	48,820	36,500
<b>Нетекущи пасиви</b>			
Лихвоносен кредит	31,000	0	0
<b>Капитал и резерви</b>			
Регистриран капитал	10,580	10,580	10,580
Натрупани печалби	59,368	54,445	26,298
	158,048€	113,845€	73,378€

### 3. Оценка на риска — общ преглед

*Приложение 3.0-1*



**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.

За целите на настоящото Ръководство одиторският подход бе разделен на три обособени фази— оценка на риска, адресиране на риска и докладване. Приложението по-горе обобщава основните дейности във фазата на оценяване на риска, наред с тяхната цел и произтичащата от тези дейности документация. Допълнителна информация във връзка с всяка от тези дейности е изложена в следващите глави.

Параграф	Цел/цели на МОС
315.3	Целта на одитора е да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, чрез получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за вътрешния му контрол, като по този начин осигури база за разработване и изпълнение на процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания.

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

### Приложение 3.0-2



\* „Събитие“ представлява просто фактор за бизнес риск или риск от измама (виж описанията в Том 1, Глава 4, Приложение 4.2-2), включително рискови фактори, произтичащи от липсата на вътрешен контрол, който да смекчи потенциала за съществени неправилно отчитания във финансовия отчет.

Приложение 3.0-2 очертава причините, поради които одиторът ще извърши първоначално оценяване на риска, преди да приеме ангажимента и да договори условията му с клиента (както и непрекъснато оценяване на риска по време на целия одит). Включването на компонент, свързан с докладването, сочи, че одиторът ще използва също така това оценяване на риска, за да прецени какъв вид одиторско мнение или доклад може да са подходящи. Това вероятно би включвало първоначално разглеждане на въпроса дали ще бъдат докладвани КОВ (независимо дали задължително или доброволно). Например, при обстоятелства, при които КОВ не се изискват, оценяването на риска може да даде индикации за редица рискове, такива че одиторът може да реши, че докладването на КОВ би представлявало заслужаваща внимание възможност с напредване на одита. Към този момент вероятно би имало и първоначални обсъждания с клиента. В допълнение, съдържанието на доклада се обсъжда в писмото за поемане на ангажимент, което ще бъде разгледано в следващата Глава.



Основните стъпки във фазата на одита, представляваща оценка на риска, в реда, в който обичайно се изпълняват, са изложени в общи линии в следващото приложение.

Приложение 3.0-3



\* РСНО = Рискове от съществени неправилни отчитания

Основните концепции, адресирани във фазата оценка на риска са изложени по-долу.

Основни концепции на фазата оценка на риска	Том и Глави
Вътрешен контрол	T1 - 5
Твърдения за вярност във финансовия отчет	T1 - 6
Ниво на същественост и одиторски риск	T1 - 7
Процедури за оценка на риска	T1 - 8

## 4. Приемане и продължаване на ангажименти

Съдържание на главата	Приложими МОС/МСКК 1
<p>Насоки по процедурите, изисквани за:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>идентифициране и оценяване на рисковите фактори, имащи отношение към вземането на решение дали да се приеме или откаже даден ангажимент за одит; и</li> <li>съгласуване и документиране на условията на ангажимента.</li> </ul>	<p>210, 220, 300, и МСКК 1</p>

Приложение 4.0-1



По-долу са изложени в общи линии основните стъпки в процеса на приемане/продължаване на ангажимента.

Приложение 4.0-2

## Процес по приемане или продължаване на одиторски ангажимент

Определете естеството на ангажимента и дали той може да бъде осъществен в съответствие с политиката на фирмата. След това адресирайте следните въпроси и документируйте констатациите и заключенията.



Параграф	Цел/цели на МОС
210.3	Целта на одитора е да приеме или да продължи даден одиторски ангажимент единствено, когато базата, въз основа на която той следва да бъде проведен, е договорена чрез: (а) установяване дали са налице предпоставките за извършване на одита; и (б) потвърждение, че е налице общо разбиране между одитора и ръководството и, където е уместно, лицата, натоварени с общо управление, по отношение условията на одиторския ангажимент.

Параграф	Уместни извадки от МОС/МСКК 1
МСКК 1.26	Фирмата създава политика и процедури за приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиенти и за специфични ангажименти, разработени с цел да осигурят разумна степен на сигурност, че ще приемат или продължават само взаимоотношения и ангажименти, при които тя: е компетентна да изпълни ангажимента и разполага с възможностите, времето и ресурсите да го направи; (вж. параграфи А18, А23) (а) може да спазва етичните изисквания; и (б) е взела под внимание почтеността на клиента и не разполага с информация, която би довела до заключението, че на клиента му липсва почтеност. (вж. параграфи А19–А20,

МСКК 1.27	<p>Тази политика и процедури изискват:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) от фирмата да получи такава информация, каквато счита за необходима при конкретните обстоятелства, преди да приеме ангажимент с нов клиент, при вземането на решение дали да продължи съществуващ ангажимент, и когато обмисля приемането на нов ангажимент със съществуващ клиент; (вж. параграфи А21, А23)</li> <li>(б) от фирмата да определи дали е уместно да приеме ангажимент, ако бъде установен потенциален конфликт на интереси при приемането на ангажимент от нов или съществуващ клиент.</li> <li>(в) от фирмата да документира как са разрешени проблемите, ако бъдат установени проблеми и фирмата реши да приеме или да продължи взаимоотношения с клиент или конкретен ангажимент.</li> </ul>
МСКК 1.28	<p>Фирмата създава политика и процедури за продължаване на ангажимент и на взаимоотношения с клиент, обхващащи ситуацията, при която фирмата получава информация, която би довела до отказ на ангажимента от нейна страна, ако тази информация ѝ беше станала достояние на по-ранен етап. Тази политика и процедури включват съображения за:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) професионалните и правните отговорности, които се прилагат при съответните обстоятелства, включително дали съществува изискване за фирмата да докладва пред лицето или лицата, които са я ангажирали или, в някои случаи, пред регулаторни органи; и</li> <li>(б) възможността за оттегляне от ангажимента или от ангажимента и взаимоотношението с клиента. (вж. параграфи А22–А23)</li> </ul>
210.4	<p>За целите на МОС следните термини имат значенията, които са им определени по-долу:</p> <p>Предпоставки за извършване на одит – Използването от ръководството на приемлива обща рамка за финансово отчитане при изготвянето на финансовия отчет и съгласието на ръководството и, когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление относно предварителното условие, на базата на което се извършва одитът.</p>
220.12	<p>Съдружникът, отговорен за ангажимента, е удовлетворен, че се следват подходящи процедури относно приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и одиторски ангажименти и, че направените в това отношение заключения са уместни. (вж.: параграфи А8–А9)</p>

Параграф	Уместни извадки от МОС/МСКК 1
220.13	Когато съдружникът, отговорен за ангажимента, получи информация, която би станала причина фирмата да откаже одиторски ангажимент, в случай, че тази информация е била на разположение по-рано, той съобщава своевременно тази информация във фирмата, така че фирмата и съдружникът, отговорен за ангажимента, да могат да предприемат необходимите действия. (вж.: параграф А9)
300.13	Преди започването на одит за първи път одиторът извършва следните дейности: (а) изпълнение на процедури, изисквани от МОС 220 относно приемането на взаимоотношенията с клиента (нов) и на конкретния одиторски ангажимент; и (б) комуникация с предишния одитор, когато е налице смяна на одиторите, в съответствие със съответните етични изисквания. (вж.: пар. А22)

#### 4.1 Общ преглед

Едно от най-важните решения, които може да вземе одиторската фирма е кои ангажименти да бъдат приети или кои взаимоотношения с клиенти да бъдат запазени. Неправилното решение може да доведе до часове, които не могат да бъдат фактурирани, до неплатени хонорари, допълнителен стрес върху съдружниците и служителите, загуба на репутация и, в най-лошия случай, потенциални съдебни дела.

МСКК 1 и МОС 220 изискват одиторските фирми да разработят, внедрят и документират процедури за контрол върху качеството по отношение на политиката за приемане и запазване на клиенти. В идеалния случай, тези политики и процедури следва да адресират и обхващат нивото на риск (толерантност към риск) и характеристиките на клиента (като например, ниска почтеност на ръководството, високорисков отрасъл или публично търгувано дружество), които няма да бъдат приемливи за фирмата.

Преди фирмата да вземе решение за приемане или продължаване на ангажимент, от одитора се изисква:

- да установи приемливостта на предлаганата рамка за финансово отчитане;
- да оцени дали фирмата може да спази приложимите етични изисквания;
- да осигури получаването на съгласието на ръководството, че то признава и разбира своята отговорност за:
  - изготвяне на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане,
  - такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството определи за необходим, за да се позволи изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и
  - осигуряване на достъп на одитора да цялата уместна информация и всяка допълнителна информация, която одиторът би могъл да изиска, плюс неограничен достъп до лицата в предприятието, от които одиторът счете за необходимо да получи одиторски доказателства.
- да изпълни процедурите за приемане или продължаване на ангажимент. Тези процедури са сходни с процедурите за оценка на риска, очертани в общи линии в Том 1, Глава 8. Резултатите (допускайки, че ангажиментът е приет) могат да бъдат използвани по-късно като част от оценката на риска.



Оценките на риска, свързан с ангажимента през първата и през следващите години спомагат да се гарантира, че одиторската фирма:

- е независима и не е налице конфликт на интереси;
- е компетентна да извърши работата и разполага с необходимите ресурси и време;
- има желание да поеме рисковете, свързани с провеждането на одита; и
- не разполага с нова информация за съществуващ клиент, която би я накарала да откаже ангажимента, ако тази информация ѝ бе известна по-рано.

Оценяването на риска на ангажимента би включвало оценяване почтеността на ръководството и неговото отношение към вътрешния контрол, тенденциите в отрасъла, наличието на уместни одиторски доказателства и други фактори, като например възможността клиентът да заплаща съответните хонорари.

### ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Може да съществуват случаи, при които от одит се нуждаят много малки предприятия, когато собственикът-управител ръководи дейността на предприятието, налице са много малко (ако изобщо има такива) въведени в действие формални документираны контроли и следователно почти всички контроли могат да бъдат пренебрегнати и заобиколени. В такива ситуации, одиторът трябва да определи дали отсъствието на контролни дейности или на други компоненти на контрол могат да направят получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства невъзможно. Ако случаят е такъв, одиторът упражнява професионална преценка при определяне дали ангажиментът следва да бъде отказан или да бъде предоставено модифицирано мнение.

Факторите, които трябва да бъдат взети под внимание, включват:

- контролната среда на предприятието. Например: може ли да се има доверие на собственика-управител, дали е компетентен и дали има положително отношение към вътрешния контрол?
- възможно ли е да се разработи цялостен отговор и допълнителни одиторски процедури, които да отговорят подходящо на оценените рискови фактори? Например, могат ли да бъдат използвани процедури по същество, за да се определи дали всички приходи и всички задължения са отразени правилно в счетоводната документация?

## 4.2 Приемане на ангажимент

Първата стъпка в процеса на приемане или продължаване на взаимоотношение с клиент е да се оцени способността на одиторската фирма да изпълни ангажимента и свързаните с това рискове. Следващото приложение очертава някои от възможните линии на проучване.

### Приложение 4.2-1

Преценете	Линия на проучване
<b>Изискванията по отношение на контрола върху качеството във фирмата</b>	<p>Какви политики и процедури са въведени, така че да се осигури разумна степен на сигурност, че фирмата ще приема или продължава единствено взаимоотношения, при които:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• фирмата е в състояние да спази изискванията на МОС; и</li> <li>• свързаните с ангажимента рискове са в рамките на допустимите за фирмата граници на толерантност към риска?</li> </ul>



**Извършването на  
каква работа е  
необходимо?**

- Какви са естеството и обхватът на одита?
- Каква счетоводна рамка ще бъде използвана?
- Как ще бъдат използвани одиторският доклад и финансовият отчет?
- Какъв е крайният срок (ако има такъв) за приключване на одита?

Преценете	Линия на проучване
<p><b>Фирмата разполага ли с необходимата компетентност, ресурси и време?</b></p>	<p>Разполага ли фирмата с достатъчен персонал с необходимата компетентност и способности?</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Избраният от фирмата персонал разполага ли с: <ul style="list-style-type: none"> <li>– познания в областта на съответния отрасъл или предмет,</li> <li>– опит със съответните регулаторни и отчетни изисквания, или</li> <li>– възможност да придобие ефективно необходимите умения и познания?</li> </ul> </li> <li>• Има ли на разположение експерти, ако такива са необходими?</li> <li>• Когато е приложимо, налице ли са квалифицирани лица, които да извършат преглед за контрол върху качеството на ангажимента?</li> <li>• В състояние ли са фирмата и наличният персонал (в светлината на изискванията по отношение на сроковете за други клиенти) да приключат ангажимента в рамките на крайния срок за докладване?</li> </ul>
<p><b>Фирмата независима ли е?</b></p>	<p>В състояние ли са фирмата и екипът за ангажимента да спазят етичните изисквания и изискванията за независимост?</p> <p>Когато бъдат идентифицирани случаи на конфликт на интереси, отсъствие на независимост или други заплахи:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– предприети ли са подходящи действия за елиминиране на тези заплахи или за свеждането им до приемливо ниво чрез прилагане на предпазни мерки, или</li> <li>– предприети ли са стъпки за оттегляне от ангажимента?</li> </ul> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Ако одитираното предприятие е компонент от по-голяма група, екипът за ангажимента за групата може да изиска определена работа да бъде извършена във връзка с финансовата информация на компонента. В такива случаи, екипът за ангажимента за групата получава първо разбиране за следното: <ul style="list-style-type: none"> <li>– дали одиторът на компонента разбира и ще спазва етичните (включително отнасящите се до независимостта) изисквания, които имат отношение към одита на групата,</li> <li>– професионалната компетентност на одитора на компонента,</li> <li>– дали екипът за ангажимент за групата ще бъде в състояние да вземе участие в работата на одитора на компонента в степента, която е необходима за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, и</li> <li>– дали одиторът на компонента оперира в регулаторна среда, която осъществява активен надзор върху одиторите.</li> </ul> </li> </ul>

Преценете	Линия на проучване
<p><b>Свързаните с ангажимента рискове приемливи ли са?</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• По отношение на нови ангажименти, комуникирала ли е фирмата (както се изисква от МОС 300.13) с предишния одитор, за да определи дали са налице причини за неприемането на ангажимента?</li> <li>• Предприела ли е фирмата търсене по Интернет и провела ли е обсъждане с персонала на фирмата и други трети страни (като например, банкери) с цел идентифициране на причини защо фирмата не следва да приема ангажимента?</li> <li>• Какви са ценностите („тонът на ръководството“) и бъдещите цели на предприятието?</li> <li>• Доколко са компетентни висшето ръководство и служителите на предприятието?</li> <li>• Съществуват ли трудни или времеемки въпроси, които трябва да бъдат адресирани и обхванати (счетоводни политики, приблизителни оценки, спазване на законодателството и т.н.)?</li> <li>• Какви промени са настъпили през настоящия период, които ще окажат въздействие върху ангажимента (бизнес тенденции и инициативи, промени в персонала, финансовото отчитане, ИТ системите, покупки/продажби на активи, нормативна уредба и т.н.)?</li> <li>• Налице ли е високо ниво на фокусиране от страна на обществеността и медиен интерес?</li> <li>• Предприятието в добро финансово състояние ли е и има ли възможност да заплати професионалните хонорари на фирмата?</li> <li>• Ще окаже ли предприятието съдействие на фирмата при получаване на информация и изготвяне на графици, анализи на баланси, осигуряване на файлове с данни и т.н.?</li> </ul>
<p><b>Може ли да се има доверие на клиента?</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Съществуват ли някакви ограничения в обхвата, като например, нереалистични крайни срокове или невъзможност да бъдат получени необходимите одиторски доказателства?</li> <li>• Съществува ли някаква причина (или неотдавнашно събитие) които пораждат съмнения относно почтеността на основните собственици, висшето ръководство и лицата, натоварени с общото управление на предприятието? Вземете под внимание дейността на предприятието, включително бизнес практики, репутацията на бизнеса и минали сведения за нарушения от етичен или регулаторен характер.</li> <li>• Съществуват ли индикации, че предприятието може да е въввлечено в операции по изпиране на пари или други криминални дейности?</li> <li>• Каква е самоличността и бизнес репутацията на свързаните лица?</li> <li>• Дали ръководството има лошо отношение към вътрешния контрол и агресивни нагласи към интерпретирането на счетоводните стандарти? Вземете под внимание корпоративната култура, организационната структура, толерантността към риск, сложността на сделките и операциите и т.н.</li> </ul>

## **ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

### ***Докладване на КОВ***

Съществуват четири начина, посредством които ключови одиторски въпроси (КОВ) биха могли да станат приложими:

- Изисквани от МОС 701 по отношение на регистрирано за търгуване на борсата предприятие;
- Изисквани от местен закон или нормативна разпоредба;
- Доброволно по искане на клиента; или
- Доброволно от одитора.

Когато докладването на КОВ се изисква или се прилага доброволно, одиторът вероятно ще се нуждае от допълнителни ресурси. Докладването ще изисква допълнително време от съдружник или старши персонал. Това е важно за целите на планирането и за предвиждане на съответните разходи.

### ***Проверки на основната съпътстваща информация***

За да се гарантира, че получената от предприятието информация е точна, обмислете каква информация от трети страни би могла да бъде получена в потвърждение на ключовите аспекти от оценката на риска. Тази проста стъпка би могла да предотврати проблеми на по-късен етап. Примери за това са данни от източници, като например, предходни финансови отчети, данъчни декларации за данъци върху дохода, кредитни доклади и по възможност (след получаване на разрешение от потенциалния клиент) обсъждания с ключови съветници, като банкери и други.

## ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Преди да установите контакт с трети страни и да съберете информация за потенциален клиент, предприемете стъпки да гарантирате, че всички съдружници и служители са информирани за:

- фирмената политика за защита на конфиденциалната информация, съхранявана за клиентите;
- изискванията на законодателството в областта на поверителността на личните данни; и
- изискванията на приложимия етичен кодекс.

След като веднъж се достигне до решение да се приеме или продължи ангажимента за даден клиент, следващата стъпка е:

- да се установи дали са налице предпоставките за одита; и
- да се потвърди общото разбиране между одитора и ръководството (и когато е уместно – лицата, натоварени с общо управление) за условията на ангажимента за одит.

### 4.3 Предпоставки за приемане на одит

Параграф	Уместни извадки от МОС
210.6	<p>За да установи дали са налице предпоставки за извършване на одита, одиторът:</p> <p>(а) определя дали общата рамка за финансово отчитане, която ще бъде прилагана при изготвянето на финансовия отчет, е приемлива; и (вж.: параграфи А2–А10)</p> <p>(б) получава съгласието на ръководството, че то потвърждава и разбира своята отговорност: (вж.: параграфи А11–А14, А21)</p> <p>(i) за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително, където е уместно, за тяхното достоверно представяне; (вж.: параграф А15)</p> <p>(ii) за такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството определи, че е необходим, за да се даде възможност за изготвяне на финансов отчет, който не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или на грешка; и (вж.: параграфи А16-А19)</p> <p>(iii) да предостави на одитора:</p> <p>(а) достъп до цялата информация, която е известна на ръководството и, която е подходяща за изготвянето на финансовия отчет, като например, документация, регистри и други въпроси;</p> <p>(б) допълнителна информация, която одиторът може да поиска от ръководството за целите на одита; и</p> <p>(в) неограничен достъп до лица в предприятието, от които одиторът прецени, че е необходимо да получи одиторски доказателства.</p>

## Приложение 4.3-1

Преценете	Линия на проучване
<b>Налице ли са предпоставките за приемане на един одит?</b>	<p>Общата рамка за финансово отчитане (като например, МСФО или местна обща рамка), която ще бъде използвана при изготвяне на финансовия отчет приемлива ли е? Факторите, които трябва да бъдат взети под внимание включват:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• естеството на предприятието (бизнес, публичен сектор, или организация с нестопанска цел);</li> <li>• целта на финансовия отчет (с общо предназначение или за конкретни потребители);</li> <li>• естеството на финансовия отчет (пълнен комплект финансови отчети или единичен финансов отчет); и</li> <li>• дали закон или нормативна разпоредба предписват приложимата обща рамка за финансово отчитане.</li> </ul> <p>Дали ръководството е съгласно и потвърждава/разбира своята отговорност за:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително (когато е уместно) неговото достоверно представяне;</li> <li>• такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството определи за необходим, така че да се даде възможност финансовият отчет да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и</li> <li>• предоставяне на одитора на: <ul style="list-style-type: none"> <li>— достъп до цялата уместна информация, като регистри, документи и други въпроси, включително информация, получена от данни извън главната и спомагателните счетоводни книги;</li> <li>— допълнителна информация, поискана от ръководството за целите на одита (като например, писмени изявления); и</li> <li>— неограничен достъп до лицата в предприятието за получаване на необходимите одиторски доказателства?</li> </ul> </li> </ul>
<b>Има ли ограничение в обхвата?</b>	<p>Дали ръководството или лицата, натоварени с общото управление са наложили някакъв вид ограничения върху обхвата на одита? Това би могло да включва нереалистични крайни срокове, неприемане определени служители на фирмата да извършат работата или отказване на достъп до обекти, ключов персонал или съответните документи. Ако подобни ограничения ще доведат до отказ от изразяване на мнение, фирмата отказва ангажимента, освен в случаите, когато от нея се изисква по закон или нормативна разпоредба да продължи с ангажимента.</p>

Когато ръководството не се съгласява и не потвърждава своите отговорности, изложени в МОС 210.6(б) по-горе, или рамката за финансово отчитане не е приемлива, МОС 210.8 изисква одиторът да не приема предложени ангажимент, освен ако не е задължен да го приеме по силата на закон или нормативна разпоредба.

#### 4.4 Съгласуване на условията на ангажимента

Параграф	Уместни извадки от МОС
210.7	Ако ръководството или лицата, натоварени с общо управление, наложат ограничение в обхвата на работата на одитора в условията на предлаган одиторски ангажимент и тези ограничения са такива, че одиторът счита, че ще доведат до издаване на отказ от изразяване на мнение върху финансовия отчет, одиторът не трябва да приема такъв ограничен ангажимент като одиторски ангажимент, освен ако това не се изисква от него по силата на закон или нормативна разпоредба.
210.9	Одиторът договаря условията на одиторския ангажимент с ръководството или лицата, натоварени с общо управление, както това е целесъобразно. (вж.: параграф A22)

Параграф	Уместни извадки от МОС
210.10	Предмет на параграф 11, договорените условия на одиторския ангажимент се отразяват в писмо за поемане на одиторски ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение и включват: (вж.: параграфи А23-А27-) <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) целта и обхвата на одита на финансовия отчет;</li> <li>(б) отговорностите на одитора;</li> <li>(в) отговорностите на ръководството;</li> <li>(г) установяване на общата рамка за финансово отчитане, приложима при изготвянето на финансовия отчет; и</li> <li>(д) препратка към очакваната форма и съдържание на каквито и да било доклади, които следва да бъдат издадени от одитора; и (вж. параграф А24)</li> <li>(е) изявление, че може да съществуват обстоятелства, при които докладът може да се различава от очакваната форма и съдържание.</li> </ul>
210.11	Ако закон или нормативна разпоредба предвижда достатъчно подробно условията на одиторския ангажимент, посочени в параграф 10, одиторът не ги отразява в писмено споразумение, с изключение на факта, че този закон или нормативна разпоредба е приложим и, че ръководството потвърждава и разбира отговорностите си, така както са изложени в параграф 6(б). (вж.: параграфи А23, А28–А29)
210.12	Ако закон или нормативна разпоредба предвижда отговорности на ръководството, сходни с описаните в параграф 6(б), одиторът може да определи, че този закон или нормативна разпоредба включва отговорности, които по негова преценка са еквивалентни по ефект на изложените в този параграф. За такива отговорности, които са еквивалентни, одиторът може да използва формулировката на закона или на нормативната разпоредба, за да ги опише в писменото споразумение. За онези отговорности, които не са предвидени по закон или нормативна разпоредба, така че техният ефект да е еквивалентен, писменото споразумение използва описанието в параграф 6(б). (вж.: параграф А28)
210.13	При повтарящи се одити одиторът преценява, дали обстоятелствата налагат условията на одиторския ангажимент да бъдат преразгледани, и дали съществува необходимост да се напомни на предприятието какви са съществуващите условия на одиторския ангажимент. (вж.: параграф А30)
210.14	Одиторът не приема промяна в условията на одиторския ангажимент, когато не съществува разумно основание за това. (вж.: параграфи А31–А33)
210.15	Ако преди приключване на одиторския ангажимент от одитора бъде поискано да го промени в ангажимент, който дава по-ниско ниво на сигурност, той определя дали съществува разумно основание за това. (вж.: параграфи А34–А35)
210.16	Ако условията на одиторския ангажимент бъдат променени, одиторът и ръководството договарят и отразяват новите условия на ангажимента в писмо за поемане на одиторски ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение.
210.17	Ако одиторът не е в състояние да приеме промяната в условията на одиторския ангажимент и ръководството не му позволи да продължи съгласно първоначалния одиторски ангажимент, одиторът: <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) се оттегля от одиторския ангажимент, където това е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба; и</li> <li>(б) определя дали съществува каквото и да било задължение, договорно или друго, за докладване на обстоятелствата пред други страни, като например, лицата, натоварени с общо управление, собствениците или регулаторните органи.</li> </ul>

**Забележка:** Параграфи 18–21 от МОС 210 съдържат някои допълнителни съображения при приемането на ангажименти, като например случаите, когато стандартите за финансово отчитане са допълнени



от закон или нормативна разпоредба и когато рамката за финансово отчитане е предписана от закон или нормативна разпоредба.

За да се гарантира недвусмисленото разбирателство между ръководството и одитора относно условията на ангажимента, писмо за ангажимент (или друга подходяща форма на писмено споразумение) се изготвя и съгласува с подходящ представител на висшето ръководство. С оглед избягване на всяка възможност за погрешно разбиране, писмото за ангажимента се финализира и подписва преди да започне работата по ангажимента.

Дори в страни, в които целта и обхватът на одита и задълженията на одитора се установяват със закон, писмо за ангажимент може въпреки това да е полезно, за да се информират клиентите относно техните конкретни роли и отговорности.

Образец на писмо за ангажимент, на базата на примера, съдържащ се в МОС 210 е предоставен в материалите по казуса, които следват.

Писмото за ангажимента адресира изложените по-долу въпроси.

#### Приложение 4.4-1

Условия	Описание
<b>Цел, рамка на счетоводно отчитане, обхват и форма на одиторския доклад в резултат на одита на финансовия</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Рамката на счетоводно отчитане, която ще се използва.</li> <li>Цел на одита на финансовия отчет и очакваната форма на одиторския доклад или друга комуникация. Също така, обстоятелствата, при които докладът може да се различава от очакваната форма и съдържание.</li> <li>Обхватът на одита, включително препратка към приложимото законодателство, нормативни разпоредби, МОС, както и етични и други становища на професионалните организации, към които одиторът се придържа.</li> <li>Други страни, за които се изисква да се изготви доклад (например, регулаторен орган).</li> </ul>
<b>Отговорности на одитора</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Да проведе одита в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС).</li> <li>Изисквания или доброволно решение да комуникира КОВ в одиторския доклад в съответствие с МОС 701, когато това е приложимо.</li> <li>Отчитане на факта, че поради вътрешноприсъщите ограничения на одита и ограниченията на вътрешния контрол, съществува неизбежен риск някои съществени неправилни отчитания да не бъдат разкрити, независимо, че одитът е подходящо планиран и изпълнен в съответствие с МОС.</li> </ul>
<b>Отговорности на ръководството</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>За изготвяне на финансовия отчет в съответствие с приложимата финансова рамка, както и за разработване на такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството определи за необходим, за да даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.</li> <li>Приемане на условията на ангажимента, както са описани в общи линии в писмото за ангажимента.</li> <li>Осигуряване на неограничен достъп до всякакви регистри, документация и друга информация, изисквана във връзка с одита.</li> <li>Осигуряване на неограничен достъп до лицата в предприятието.</li> <li>Потвърждаване очакванията на одитора за получаване на писмено потвърждение от страна на ръководството относно изявленията, направени във връзка с одита.</li> <li>Съгласие на ръководството да информира одитора относно факти, които могат да засегнат финансовия отчет, за които ръководството може да узнае през периода от датата на одиторския доклад до датата, на която финансовият отчет се издава.</li> <li>Съгласие на ръководството да предостави на одитора проект на финансовия отчет, включително цялата информация, имаща отношение към неговото изготвяне, независимо дали получена от данни във или извън главната и спомагателните счетоводни книги (включително цялата информация, имаща отношение към изготвяне на оповестяванията), както и всяка друга информация, която предприятието има намерение да издаде, в срокове, позволяващи на одитора да завърши одита в съответствие с предложения график.</li> </ul>

По-долу са изложени в общи линии други въпроси, които могат да бъдат включени в писмото за ангажимента.

#### Приложение 4.4-2

Условия	Описание
<b>Ключови одиторски въпроси</b>	Дори да не се изисква да бъдат комуникирани ключови одиторски въпроси, може да е от полза в условията на ангажимента за одит да се направи препратка към възможността за комуникиране на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. В някои юрисдикции такава препратка може да е необходима, просто за да се запази възможността такива въпроси да бъдат комуникирани.
<b>Как ще бъде проведен одитът, разрешаване на евентуални спорове, задължения и споразумения за хонорарите</b>	<p>Разгледайте споразуменията относно:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Планирането и провеждането на одита, включително състава на одиторския екип и подробности относно това какви (ако има такива) проекти на финансови отчети или други работни книжа трябва да бъдат изготвени от клиента, заедно с датите, на които одиторът ги изисква;</li> <li>• Участие на други одитори и експерти;</li> <li>• Участие на предходния одитор, ако има такъв, по отношение на началните салда; и</li> <li>• Други въпроси: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Ограничения на одиторската отговорност, когато такава възможност съществува,</li> <li>– Базата, на която се изчисляват хонорарите и всякакви споразумения за фактуриране,</li> <li>– Задължения от страна на фирмата да предостави одиторските работни книжа на други лица, и</li> <li>– Препратки към всякакви допълнителни споразумения между одитора и клиента, или други писма и доклади, които одиторът очаква да издаде за клиента.</li> </ul> </li> </ul> <p>Клиентът потвърждава условията на ангажимента, като заявява получаването на писмото за ангажимента.</p>

#### **Актуализиране на писмото за ангажимент**

Когато не са настъпили промени, от одитора се изисква да оцени дали е налице необходимост да се напомнят на предприятието съществуващите условия на одиторския ангажимент. Условията на ангажимента могат да бъдат препотвърдени към момента на повторното назначаване на одитора, без да е необходимо всяка година да се получава ново писмо.

Необходимо е писмото за ангажимент да бъде преработено, когато обстоятелствата се променят. Въпросите, които могат да представляват промяна в обстоятелствата включват:

- Преразгледани или специфични условия на ангажимента, например, докладване на КОВ, когато преди това случаят не е бил такъв;
- Неотдавнашна промяна във висшето ръководство;
- Значителна промяна в собствеността;
- Значителна промяна в естеството или размера на бизнеса на предприятието;
- Промяна в законовите или регулаторни изисквания;

- Промяна в рамката за финансово отчитане, възприета при изготвянето на финансовия отчет;
- Промяна в други изисквания за докладване; и
- Някаква индикация, че ръководството разбира погрешно целта или обхвата на одита.

### **Промяна в условията на ангажимента за одит**

Ако ръководството поиска промени в условията на ангажимента за одит, одиторът преценява дали е налице разумна обосновка за искането, както и последствията по отношение на обхвата на ангажимента за одит. Разумната обосновка би могла да включва промяна в обстоятелствата на клиента или неправилно разбиране на естеството на поисканата първоначално услуга.

Дадена промяна не е разумна, ако е мотивирана от въпроси, повдигнати по време на одита. Това би могло да включва одиторска информация, която не подкрепя изявленията на ръководството, невъзможност да се получи определена одиторска информация (която на практика би ограничила обхвата на одита) или доказателства, които иначе са незадоволителни. Пример за това може да бъде случай, когато одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно салдата на материалните запаси и предприятието иска ангажиментът за одит да бъде променен на ангажимент за преглед, за да избегне квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение.

Ако промяната в условията е разумна, се осигурява получаването на преработено писмо за ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение. Ако одиторът, обаче, не е в състояние да се съгласи с предложената промяна в условията, а ръководството не му позволява да продължи с първоначалния ангажимент за одит, от одитора са изисква:

- да се оттегли от ангажимента за одит, когато това е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба; и
- да определи дали е налице задължение, договорно или друго, да докладва обстоятелствата на други лица, като тези, натоварени с общото управление, собствениците или регулаторните органи.

## **4.5 Казуси— Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти**

За подробности по казусите вижте том 2, глава 2—Въведение към казусите.

**Забележка:** По принцип, по-структуриран подход (например, въпросници и др.) е използван за документиране на одиторските доказателства по отношение на Dephta Furniture, а по-малко структуриран (използване на меморандуми и др.) по отношение на Kumar. Това се прави просто, за да се илюстрират алтернативни средства за документиране. Горното не пречи меморандуми да бъдат използвани при одита на Dephta или въпросници – при одита на Kumar. Изборът как да бъде документирано спазването на изискванията на МОС е въпрос на професионална преценка, който в идеалния случай би следвало да бъде обсъден при планиране на одита.

Приемайки, че това е продължаващ ангажимент за одит, съдружникът или старши мениджърът в одиторската фирма прави някои проучвания с цел да идентифицира и оцени нови или преразгледани рискови фактори, имащи отношение към вземането на решение да се продължи с ангажимента за одит. Включете проучващи запитвания като следните:

## Казус А—Dephta Furniture, Inc.

### Приемане и продължаване на взаимоотношение с клиент

Би могъл да бъде използван въпросник като следния.

<ul style="list-style-type: none"> <li>• Изпълнени ли са предпоставките за одит?</li> </ul>	<p>Финансовият отчет на Dephta ще бъде изготвен от ръководството, като се използват МСФО.</p> <p>Писмото за ангажимент е подписано и ръководството е потвърдило отговорността си за:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• предоставянето на цялата поискана информация.</li> <li>• осигуряване на неограничен достъп до персонала.</li> <li>• разработване и въвеждане на такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството определи за необходим, за да се даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Спазени ли са изискванията по отношение на приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиенти в наръчника на фирмата за контрол върху качеството?</li> </ul>	<p>Да. Вижте политики XX и YY в нашия наръчник за КК.</p>
<p>Промени в условията на работа или изискванията към ангажимента за одит?</p>	<p>Не.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Някакви въпроси, свързани с независимостта или конфликт на интереси? Вземете под внимание: семейни/лични взаимоотношения с ключови лица на клиента, услуги, различни от одита, като например счетоводно отчитане, финансови интереси и други служебни взаимоотношения.</li> </ul>	<p>Единственият отбелязан въпрос е, че един от нашите служители е закупил много мебели за спалня от Dephta; той е заплатил каталожната цена. Този случай не се разглежда като заплаха за нашата независимост.</p>
<p>Обстоятелства, които биха могли да доведат до съмнения относно почтеността на собствениците на клиента? Вземете под внимание присъди, регулаторни производства/санкции, подозрение или потвърждение за незаконни действия или измама, полицейски разследвания, както и отрицателно обществено мнение.</p>	<p>Не. През юли, обаче, Parvin (дъщеря на бизнес консултанта на клиента) получава известна негативна публичност. Тя е консултант в сделка за земя, при която правителствени длъжностни лица са обвинени в получаването на подкуп от строителните предприемачи. Този въпрос е отбелязан в нашия списък с рискови фактори при одита.</p>
<p>Налице ли са области, в които са необходими специализирани познания?</p>	<p>Ще използваме David (който има познания в ИТ областите) да извърши преглед на контролите върху продажбите по Интернет.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Дали фирмата разполага с капацитет от гледна точка на време, компетентност и ресурси да завърши ангажимента в съответствие с професионалните и фирмени стандарти?</li> </ul>	<p>Да. Виж планирания бюджет.</p>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Съществуват ли някакви въпроси, идентифицирани при предходни одити и други ангажименти за това предприятие, които е необходимо да бъдат разгледани?</li> </ul>	<p>Необходимост от преглед на общите ИТ контроли в светлината на решението да се приемат продажби по Интернет.</p>

Налице ли са някакви нови обстоятелства, които увеличават нашия риск, свързан с ангажимента?	<i>Не. Ръководството има положително отношение към вътрешния контрол.</i>
• Клиентът може ли да продължи да плаща	<i>Да.</i>

***Заключение***

Цялостна оценка на риска по ангажимента = нисък

Следва да продължим взаимоотношението с този клиент.

***Sang Jun Lee***

Условията на ангажимента биха могли да бъдат включени в писмо, като изложеното по—долу.

## Jamel, Woodwind & Wing LLP

55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 октомври 20X2 г.  
Г-н Suraj Dephta,  
Управляващ директор  
Dephta Furniture, Inc.  
2255 West Street  
North Cabetown  
United Territories  
123-50214



Уважаеми г-н Dephta,

### **Цели и обхват на одита**

Вие поискахте от нас да извършим одит на финансовия отчет на Dephta Furniture, състоящ се от отчета за финансовото състояние (баланс) към 31 декември 20X2 г. и отчета за доходите, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителни приложения към финансовия отчет, включително обобщение на значимите счетоводни политики. Имаме удоволствието да потвърдим, че приемаме одиторския ангажимент и да изложим разбирането си за него в настоящото писмо. Нашият одит ще бъде извършен с цел изразяване на мнение относно финансовия отчет.

Целите на нашия одит са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение относно финансовия отчет. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС), винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет.

### **Нашите отговорности**

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

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

пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.



## Jamel, Woodward & Wing LLP

55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на предприятието.<sup>2</sup> Независимо от това ние ще ви съобщим в писмена форма каквито и да било съществени недостатъци във вътрешния контрол, които са свързани с одита на финансовия отчет и които установим по време на одита.
- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- достигаме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.
- оценяваме цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.

Поради вътрешноприсъщите ограничения на одита, съчетани с вътрешноприсъщите ограничения на вътрешния контрол, съществува неизбежен риск, че някои съществени неправилни отчитания може да не бъдат разкрити, дори одитът да е правилно планиран и проведен в съответствие с МОС.

Ако не се сблъскаме с непредвидени затруднения, нашият доклад по същество ще има следният вид:

*[Формата и съдържанието на одиторския доклад не е възпроизведена.]*

Формата и съдържанието на одиторския доклад не е възпроизведена.

<sup>2</sup> Това изречение ще бъде съответно модифицирано в случаите, в които одиторът има и отговорност да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол във връзка с одита на финансовия отчет.



## Jamel, Woodwind & Wing LLP

55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004



### Отговорност на ръководството

Нашият одит ще бъде проведен на базата на това, че ръководството и лицата, натоварени с общото управление потвърждават и разбират, че те носят отговорност:

- (а) за изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане;
- (б) за такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството определи за необходим, за да се даде възможност да бъдат изготвени финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и
- (в) за това да ни предоставят:
  - (i) достъп до цялата информация, която Ви е известна и която има отношение към изготвянето на финансовия отчет, като регистри, документация и други въпроси;
  - (ii) допълнителна информация, която ние може да изискваме от Вас за целите на одита; и
  - (iii) неограничен достъп до лицата в рамките на компанията, от които ние сметем за необходимо да получим одиторски доказателства.

Като част от одиторския процес, ние ще изискваме от ръководството и когато е целесъобразно от лицата, натоварени с общото управление, писмено потвърждение относно изявленията, направени пред нас във връзка с одита.

Очакваме пълно съдействие от Вашите служители по време на одита.

### Възнаграждения

Нашите възнаграждения, които ще бъдат фактурирани с напредъка на работата, се базират на времето, необходимо на лицата, на които са възложени задачи във връзка с ангажимента плюс заплатените от нас разходи. Часовите ставки на отделните лица варират в зависимост от степента на отговорност и изискваните опит и умения.

Настоящото писмо ще бъде в сила за бъдещи периоди, освен ако не бъде прекратено, изменено или заменено.

Моля подпишете и върнете обратно приложеното копие от настоящото писмо, за да покажете, че то е в съответствие с Вашето разбиране относно договореностите за нашия одит на финансовия отчет.

С уважение,

Sang Jun Lee

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

Потвърждение от името на Dephta Furniture, Inc

Suraj Dephta

Управляващ директор

1 ноември 20X2 г.

## Казус Б — Kumar & Co.

### Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти

Приемайки, че това е продължаващ ангажимент за одит, проучващите запитвания за идентифициране и оценяване на нови или преразгледани рискови фактори, биха могли да бъдат документирани в паметна бележка както следва.

#### Паметна бележка за продължаване на взаимоотношение с клиент — Kumar & Co.

15 октомври 20X2 г.

Разговаряхме с клиента, Raj Kumar, на 15 септември 20X2 г. за да определим дали би следвало да приемем този ангажимент.

Възникнали въпроси:

- Raj иска одиторско мнение върху финансовия отчет на Kumar & Co., изготвен като се използват МСФО.
- Разгледахме всички възможни заплахи за нашата независимост (съгласно съдържанието се в Раздел 290 от Кодекса на СМСЕС) и не идентифицирахме такива.
- Не се е случило нищо ново, което би могло да породи загриженост относно почтеността на собственика.
- Дейността е сходна с предходния период, макар отсъствието на Raj от ежедневната оперативна дейност да създава повече възможности за извършване на измама. Следва да обмислим тази година разширяване на нашите процедури по същество, за да адресираме и обхванем потенциалните рискове от измама.
- Не са необходими допълнителни специалисти и същите лица, като миналия период могат да проведат одита.

Два възможни повода за безпокойство през настоящия период:

- Компанията преживява спад в търсенето на продукти от страна на основния си клиент, Dephta.
- Raj е пренасочил голяма част от фокуса си върху лични семейни дела. По време на провеждания от нас одит следва да се уверим, че книгите и документацията се поддържат в актуално състояние и не са налице неразкрити грешки. Това би могло да породи също така и риск от измама.

Цялостна оценка на риска по ангажимента = умерен

Ще приемем настоящия ангажимент за текущия период.

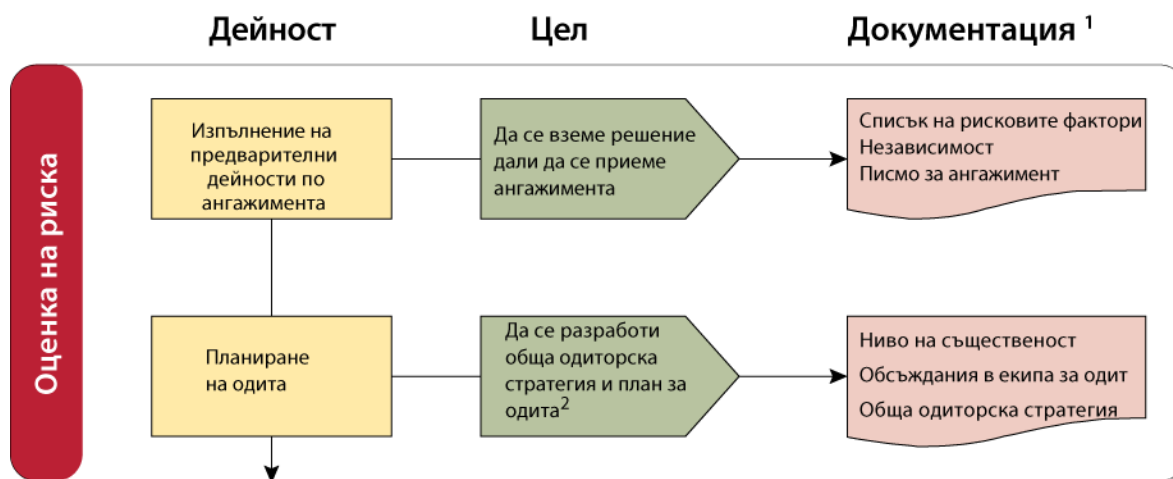
**Sang Jun Lee**

Условията на ангажимента ще бъдат включени в писмо, което ще бъде много сходно с примера, приведен по-горе в Казус А: Dephta Furniture, Inc.

## 5 Обща одиторска стратегия

Съдържание на главата	Приложими МОС
Очертаване на стъпките при разработването на общ план и стратегия за одита.	300

Приложение 5.0-1



**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.

Параграф	Цел/цели на МОС
300.4	Целта на одитора е да планира одита така, че той да бъде извършен по ефективен начин.

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)
300.5	Съдружникът, отговорен за ангажимента, и другите ключови членове на екипа за ангажимента участват в планирането на одита, включително в планирането и участието при дискусията между членовете на екипа за ангажимента. (вж.: пар. А4)
300.7	Одиторът определя обща одиторска стратегия, чрез която се излагат обхватът, времето на изпълнение и насоката на одита, и ръководи разработването на плана за одита.
300.8	За създаването на общата одиторска стратегия одиторът: (а) установява характеристиките на ангажимента, които определят неговия обхват; (б) потвърждава целите за докладване на ангажимента с цел планиране на времето на изпълнение на одита и естеството на необходимите комуникации; (в) разглежда факторите, които съгласно професионалната преценка на одитора, са съществени за насочването усилията на екипа за ангажимента; (г) взема под внимание резултатите от предварителните дейности по ангажимента и, когато това е целесъобразно, преценява дали познанията, придобити от други ангажименти за предприятието, изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента, са съответстващи; и (д) потвърждава характера, времето за изпълнение и степента на обхвата на ресурсите, необходими за изпълнение на ангажимента. (вж.: пар. А8–А11)
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.: пар. А12-А14)
300.10	Одиторът актуализира и променя общата одиторска стратегия и плана на одита както това е необходимо в процеса на изпълнение на одита. (вж.: пар. А15)
300.11	Одиторът планира характера, времето на изпълнение и обхвата на инструктирането и на надзора върху членовете на екипа за ангажимента, както и на прегледа на тяхната работа. (вж.: пар. А16–А17)

## 5.1 Общ преглед

Планирането е важно, за да се гарантира, че ангажиментът се изпълнява по ефикасен и ефективен начин и че одиторският риск е намален до приемливо ниско ниво.

Планирането не е отделен и независим етап на одита. То представлява по-скоро един непрекъснат и повтарящ се процес, който започва малко след приключването на предишния одит и продължава до приключването на текущия одиторски ангажимент.

Ползите от планирането на одита са изложени в приложението по-долу.

### Приложение 5.1-1

<b>Ползи от планирането на одита</b>	• Членовете на екипа се учат от опита/задълбочените познания на съдружника и други ключови служители.
	• Ангажиментът е подходящо организиран, кадрово обезпечен и управляван.
	• Опитът, придобит от ангажменти през предходни периоди и други задачи е подходящо използван.
	• Важните области на одита получават подобаващо внимание.
	• Потенциалните проблеми се идентифицират и разрешават своевременно.
	• Документацията в одиторските досиета се подлага на своевременен преглед.
	• Координира се извършваната от други лица (други одитори, експерти и т.н.) работа.

Съществуват две нива на планиране на одита, както е изложено в приложението по-долу.

### Приложение 5.1-2



#### ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Често се казва, че един час, изразходван за планиране може да спести пет часа при изпълнение. Добре планираният одит гарантира, че одиторските усилия ще бъдат насочени към адресиране и обхващане на областите с най-висок риск, че ненужните одиторски процедури ще бъдат изключени от обхвата и че членовете на одиторския екип знаят какво се очаква от тях.

Разработването на общата одиторска стратегия започва в началото на ангажимента, като приключва и след това се актуализира на базата на информацията, получена от:

- предходен опит с това предприятие;
- предварителни (свързани с приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти) дейности;
- обсъжданията с клиента относно промени след последния период и последни резултати от оперативната дейност;
- други ангажименти, изпълнени за клиента през периода;
- обсъждания и срещи на екипа за ангажимента;
- други външни източници, като например статии от вестници и Интернет; и
- новополучена информация, неуспешни одиторски процедури или нови обстоятелства, възникнали по време на одита, които ще променят предварително планираните стратегии.

Детайлизираният одиторски план ще стартира малко по-късно, когато се планират конкретните процедури за оценка на риска и когато е налице достатъчна информация относно оценените рискове, за да бъде разработен подходящ одиторски отговор. Изискванията за разработването на детайлизиран одиторски план се адресират и разглеждат в том 2, глава 16.

Времето, необходимо за изготвяне на обща одиторска стратегия ще варира на базата на:

- големината и сложността на предприятието;
- състава и големината на одиторския екип. При по-малките одити ще има и по-малки екипи, като по този начин планирането, координацията и комуникациите се улесняват;
- предходен опит с това предприятие; и
- обстоятелства, с които екипът се е сблъскал при провеждането на одита.

## ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Одитите на малки предприятия често се изпълняват от много малки одиторски екипи. Това улеснява координацията и комуникацията между членовете на одиторския екип и разработването на общата одиторска стратегия може да е просто. Документацията по отношение на малките предприятия може да е под формата на кратък меморандум, включващ:

- естество и време на изпълнение на ангажимента;
- въпроси, идентифицирани при предходния одит;
- какво се е променило през текущия период;
- преработване, налагащо се по отношение на общата одиторска стратегия или в детайлизирания одиторски план; и
- конкретните отговорности на всеки член на одиторския екип.

Планирането за текущия период може да започне с кратка паметна бележка, изготвена в края на предходния одит. Тази паметна бележка, обаче, трябва да бъде актуализирана за текущия период, на базата на обсъждането със собственика-управител и резултатите от заседанията на одиторския екип.

## 5.2 Разработване на общата одиторска стратегия

Общата одиторска стратегия представлява документиране на ключовите решения, които се считат за необходими за правилното планиране на одита и комуникиране на съществените въпроси с екипа за ангажимента. Стратегията документира решенията, произтичащи от стъпките в процеса на планиране, изложени в общи линии в приложението по-долу. Отбележете, че конкретните подробности относно оценката на риска и допълнителните одиторски процедури се документират в детайлизирания одиторски план.

### Приложение 5.2-1

Основни стъпки	Описание
<b>Начало</b>	<p>Извършете предварителните дейности (приемане/продължаване на взаимоотношението с клиента и установяване на условията на ангажимента).</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Съберете информацията, която има отношение към предприятието, като резултати от текущата оперативна дейност, резултати от предишни ангажименти и значителни промени в текущия период.</li> <li>Разпределете задачите на членовете на екипа за ангажимента, включително, когато е приложимо, лицето, отговарящо за преглед за контрол върху качеството на ангажимента и необходимите експерти.</li> <li>Насрочете заседанията на одиторския екип (включително съдружника, отговорен за ангажимента), за да бъде обсъдена податливостта на съществени неправилни отчитания (включително измама) във финансовия отчет.</li> <li>Определете подходящите времеви рамки (дати), в които ще бъде предприет всеки аспект на одиторската работа (инвентаризации, процедури за оценка на риска, външни потвърждения, посещения в края на периода и срещи за обсъждане на резултатите от одита).</li> </ul>
<b>Оценяване на рисковете и адресирането им</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Определете нивото на същественост за финансовия отчет като цяло и нивото на същественост на изпълнението.</li> <li>Определете естеството и обхвата на необходимите процедури за оценка на риска и кой ще ги изпълни.</li> <li>Когато бъде оценен рискът на ниво финансов отчет, разработете подходящ цялостен (виж том 1, глава 9). Включете също въздействието върху допълнителните одиторски процедури, които трябва да бъдат изпълнени.</li> <li>Комуникирайте общ преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита с лицата, натоварени с общото управление.</li> <li>Актуализирайте и променяйте стратегията и плана на одита, когато това е необходимо в светлината на новите обстоятелства.</li> </ul>

**Оповестявания  
във  
финансовия  
отчет**

Преценете необходимостта от оповестявания във финансовия отчет на ранен етап от одита, така че да може да бъде отделено подходящо внимание на планиране на необходимата работа (като например, необходимостта от експерт на одитора) и адресиране на доказателствата, които ще се изискват. Тази преценка на ранен етап ще помогне също при определяне ефекта върху одита от съществени нови или преработени оповестявания:

- изисквани в резултат от промени в средата, финансовото състояние или дейността на предприятието (например, значителна бизнес комбинация);
- произтичащи от промени в приложимата рамка за финансово отчитане; или
- въпроси, свързани с оповестяванията, които одиторът може да пожелае да обсъди с лицата, натоварени с общо управление (ЛНОУ).



Когато рисковете от съществени неправилни отчитания са идентифицирани и оценени, общата стратегия (включително времето на изпълнение, кадровото обезпечаване и надзорът) може да бъде финализирана и детайлизираният одиторски план разработен. Детайлизираният план ще изложи допълнителните одиторски процедури, необходими на ниво твърдение за вярност, които са в отговор на идентифицираните и оценени рискове.

Със стартиране на работата, в общата стратегия и детайлизираните планове може да се наложат промени, които да реагират на нови обстоятелства, констатации от одита и друга получена информация. Всякакви такива промени трябва да бъдат документирани заедно с причините за тях в одиторската документация, като общата одиторска стратегия или одиторския план.

Общата стратегия документира съответните въпроси, като изброените по-долу.

#### Приложение 5.2-2

Документирайте	Описание
<b>Характеристики на ангажимента</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Рамката за финансово отчитане, която ще бъде използвана.</li> <li>• Изисквани допълнителни доклади, като например, самостоятелни финансови и специфични за съответния отрасъл изисквания (от регулаторни органи и др.).</li> <li>• Необходимост от специализирани познания или експертни умения за адресиране и обхващане на сложни, специфични въпроси и области от одита с висок риск.</li> <li>• Необходимите доказателства от обслужващите организации.</li> <li>• Използване на доказателства, получени при предходни одити (като например, процедури за оценка на риска и тестове на контролите).</li> <li>• Ефект от информационните технологии върху одиторските процедури (наличност на информация и използване на компютърно подпомагани одиторски техники).</li> <li>• Необходимост от въвеждане на известна степен на непредсказуемост при изпълнението на одиторските процедури.</li> <li>• Наличие на информация и персонала на предприятието.</li> </ul>

**Цели на докладването**

- Времевите графици на предприятието от гледна точка на отчитането.
- График за срещи с ръководството и лицата, натоварени с общото управление, за да бъдат обсъдени:
  - характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторската работа. Това би могло да включва дати за инвентаризация, външни потвърждения и междинни или други изисквани,
  - състояние на одиторската работа в течение на целия ангажимент, и
  - одиторския доклад и други комуникации, като например писмата до ръководството.
- График за заседанията/комуникациите между членовете на екипа за ангажимента, за да бъдат обсъдени:
  - рисковите фактори, свързани с предприятието (бизнес рискове и рискове от измама),
  - характера, времето на изпълнение и обхвата на работата, която ще бъде извършена,
  - преглед на извършената работа, и
  - други комуникации с трети лица.

Документирайте	Описание
<b>Съществени фактори</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ниво на същественост (цялостно, отделни области на финансовия отчет и ниво на същественост на изпълнението).</li> <li>• Предварителна оценка на риска на ниво финансов отчет като цяло и въздействието ѝ върху одита.</li> <li>• Предварителна идентификация на <ul style="list-style-type: none"> <li>— значителните и съществени класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, и</li> <li>— области, в които може да съществува по-висок риск от съществени неправилни отчитания.</li> </ul> </li> <li>• Как на членовете на екипа за ангажимента ще бъде напомняно да запазват подход на мислене „поставяне под въпрос“ и да упражняват професионален скептицизъм при събиране и оценяване на одиторските доказателства.</li> <li>• Съответните резултати от предишни одити, включително идентифицираните недостатъци на контрола и действията, предприети от ръководството те да бъдат адресирани и обхванати.</li> <li>• Обсъждания с фирмения персонал, който е оказал други услуги на това предприятие.</li> <li>• Доказателства за отношението на ръководството към вътрешния контрол и значението, което се отдава на вътрешния контрол в предприятието като цяло.</li> <li>• Обем на сделките и операциите, който може да определи дали е по-ефикасно одиторът да разчита на вътрешния контрол.</li> </ul>
<b>Значителни промени и развития</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Съществени бизнес събития, оказващи влияние върху предприятието, включително промени в бизнес процеси и процеси, свързани с информационните технологии, промени във висшето ръководство и придобивания, сливания или освобождаване от инвестиции.</li> <li>• Съществени събития в отрасъла, като например промени в отрасловата нормативна уредба и нови отчетни изисквания.</li> <li>• Съществени промени в общата рамка за финансово отчитане, като например промени в счетоводните стандарти.</li> <li>• Други имащи отношение съществени събития и развития, като например промени в законовата среда, засягащи предприятието.</li> </ul>

**Естество, време на изпълнение и обхват на необходимите ресурси**

- Екипът за ангажимента (включително, когато е необходимо, лицето, отговарящо за преглед за контрол върху качеството на ангажимента).
- Възлагане на одиторските задачи на членовете на екипа за ангажимента, включително разпределянето на членове на екипа с подходяща квалификация към области, в които може да съществува по-висок риск от съществени неправилни отчитания.
- Бюджетиране на ангажимента, включително взимане под внимание на необходимостта на бъде отделено подходящо като продължителност време на области, в които може да съществува по-висок риск от съществени неправилни отчитания.

Ако предприятието има компоненти (като дъщерни предприятия или оперативни подразделения), следва да се обърне внимание и на допълнителните съображения, свързани с планирането, очертани в приложението към МОС 300 и изискванията на МОС 600.

При по-малките предприятия, кратък меморандум може да служи като документирана обща стратегия. По отношение на плана на одита, могат да бъдат използвани стандартни одиторски програми или контролни списъци за проверка, допускайки, че има малко контролни дейности, имащи отношение към въпроса и при условие, че програмите са пригодени към конкретните обстоятелства на ангажимента, включително оценките на риска от страна на одитора.

### 5.3 Комуникиране на плана на одита с ръководството и лицата, натоварени с общото управление

Параграф	Уместни извадки от МОС
260.15 (преработен)	Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, общ преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита, което включва комуникиране и относно съществените рискове, идентифицирани от одитора. (Вж. параграфи А11–А16)

Продължаващ, двустранен диалог с ръководството и лицата, натоварени с общото управление може да играе важна роля в процеса на планиране на одита. Добрата комуникация относно планирания обхват и време на изпълнение на одита може да помогне на ръководството и лицата, натоварени с общото управление:

- да разберат последствията от работата на одитора;
- да обсъдят въпросите, свързани с риска, включително съществените рискове, идентифицирани от одитора;
- да обсъдят с одитора концепцията за нивото на същественост; и
- да идентифицират области, в които може да поискат одиторът да изпълни допълнителни процедури. Този диалог може да съдейства също така на одитора да получи по-добро разбиране за предприятието и неговата среда.

Внимавайте, обаче, да не компрометирате ефективността на одита. Например, комуникирането на точното естество и време на изпълнение на детайлизираните одиторски процедури може да намали ефективността на тези процедури, като ги направи твърде предсказуеми.

Въпроси, които одиторът може да обмисли да съобщи включват:

- Как одиторът предлага да адресира значителните рискове от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка;
- Дали трябва да бъдат комуникирани ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701, и ако това е така, предварителните виждания на одитора относно въпроси, които е възможно да представляват ключови одиторски въпроси – това е приложимо по отношение на одити на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, както и на други предприятия, при които одиторът решава или от него се изисква да докладва във връзка с ключови одиторски въпроси;
- Одиторския подход към вътрешния контрол, имащ отношение към одита; и
- Прилагането на ниво на същественост в контекста на одита.

Други въпроси на планирането, които може да е целесъобразно да се обсъдят включват:

- Вижданията на лицата, натоварени с общото управление за:
  - разпределението на отговорностите между лицата, натоварени с общото управление и ръководството,
  - целите и стратегиите на предприятието и свързаните с тях бизнес рискове, които могат да доведат до съществени неправилни отчитания,

- въпроси, които лицата, натоварени с общото управление, считат, че изискват специално внимание по време на одита, както и всички области, в които те искат да бъдат предприети допълнителни одиторски процедури,
  - значими комуникации с регулаторните органи, и
  - други въпроси, които лицата, натоварени с общото управление, считат, че могат да окажат влияние върху одита на финансовия отчет.
- Нагласите, информираността и действията на лицата, натоварени с общото управление във връзка с процесите на ръководството за идентифициране и отговор на рисковете от грешка или измама в предприятието и вътрешния контрол, който ръководството е установило, за да смекчи такива рискове. Това би включвало и начина, по който лицата, натоварени с общо управление осъществяват надзор над ефективността на такъв вътрешен контрол;
  - Действията на лицата, натоварени с общото управление в отговор на новости в счетоводните стандарти, практиките на корпоративно управление и други уместни въпроси; и
  - Отговорите на лицата, натоварени с общото управление на предходни комуникации с одитора.

**Забележка:** Тази двустранна комуникация не променя изключителната отговорност на одитора да установи общата одиторска стратегия и плана на одита, включително характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, необходими за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Комуникирането на други въпроси може да се изисква от закон или нормативна разпоредба, от споразумение с предприятието или от допълнителни изисквания, приложими спрямо ангажимента. Отбележете също, че МОС 265 излага изискванията за комуникиране на съществените недостатъци, идентифицирани във вътрешния контрол.

## 5.4 Документация

Параграф	Уместни извадки от МОС
300.12	Одиторът включва в одиторската документация: <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) общата одиторска стратегия;</li> <li>(б) плана на одита; и</li> <li>(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)</li> </ul>

Общата одиторска стратегия и детайлизираният план на одита, включително подробностите за всякакви съществени промени, направени в процеса на одиторския ангажимент, се документират. Одиторът може да използва меморандум, стандартни одиторски програми или одиторски контролни списъци за проверка, пригодени съобразно нуждите, за да отразят обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент.

## 5.5 Казуси—обща одиторска стратегия

За подробности по казусите виж том 2, глава 2 – Въведение в казусите.

След като е взето решение да се продължи с одита, следващата стъпка е да се разработи или актуализира общата одиторска стратегия за изпълнението на ангажимента. Това може да бъде документирано чрез някакъв вид контролен списък за проверка при планирането или кратък структуриран меморандум (вижте бележката за обръщане на внимание в 5.1 по-горе), подобно на изложените по-долу примери.

## Казус А—Dephta Furniture, Inc.

### Dephta Furniture, Inc.

*Паметна бележка за общата стратегия*

*Край на периода – 31 декември 20X2 г.*

#### Обхват

През настоящия период обхватът на одита не се променя. Одитът ще спазва изискванията на МОС и рамката за счетоводно отчитане на МСФО. През годината не е имало промени в МСФО, които да засягат Dephta.

#### Промени в предприятието

Dephta планира да реализира продажби в чуждестранна валута.

Продажбите по Интернет също се увеличават и ИТ възможностите на компанията ще бъдат подложени на напрежение.

Сега Dephta реализира продажби на Franjawa Merchandising. Компанията е известна с това, че оказва натиск върху маржа на печалба на доставчиците за сметка на възлагането на големи поръчки. Тя изисква също така доставчиците да поддържат допълнителни складови наличности от някои продукти за незабавна доставка, ако това се наложи.

#### Риск

Нашата оценка е, че рискът на ниво финансов отчет е **нисък** (виж РК реф. №). Ръководството не е прекалено вещо и обиграно, но е налице силна ангажираност с компетентността; ръководството е въвело етичен кодекс и като цяло има положително отношение към вътрешния контрол.

#### Обща стратегия

- Нивото на същественост за финансовия отчет като цяло ще бъде повишено за настоящия период от 8 000 евро на 10 000 евро, за да отрази ръста на продажбите и рентабилността през периода. Бонусите на ръководството от около 70 000 евро бяха добавени обратно към дохода при изчисляване нивото на същественост за финансовия отчет като цяло [виж работните книжа относно определяне нивото на същественост в том 2, глава 6]. Нивото на същественост на изпълнението (на базата на нашата оценка на одиторския риск) е установено на 7 000 евро, с изключение на определени салда по сметки, както е описано в РК реф.№.
- Използване на същия старши състав като през последния период и извършване на работата по същото време.
- Изпълнение на нашите процедури за оценка на риска преди края на годината. Понастоящем няма планове за промяна на основни системи.
- На заседанието на нашия екип с цел планиране, което ще се състои на 15 ноември, е необходимо:
  - да обсъдим податливостта на финансовия отчет на измама,
  - да подчертаем използването на професионален скептицизъм от нашите служители,
  - а идентифицираме сценарии за измама от страна на наетите лица и ръководството, и
  - да се фокусираме върху идентификацията на сделките със свързани лица, които нарастват и да разширим тестването от наша страна.



- Присъствие на инвентаризациите в края на периода. Все още няма процедури за перманентен контрол на материалните запаси.
- Да използваме David (който притежава познания в областта на ИТ системите) да идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с продажбите по Интернет, както и дали съществуват съответни вътрешни контроли за смекчаването на тези рискове. Той ще оцени също и общите ИТ контроли, които бяха слаби миналата година, но сега разбираме, че са били подобрени.

*Съдружник, отговорен за одита (подпис): Sang Jun Lee*

Дата: 20 октомври 20X2 г.

## Казус Б—Kumar & Co.

### Kumar & Co.

*Паметна бележка за общата стратегия*

*Край на периода – 31 декември 20X2 г.*

#### Обхват

- Изпълнение на задължителния одит
- Ръководството иска да използва МСФО за МСП

#### Риск

- Рискът на ниво финансов отчет е оценен като **умерен** (Виж РК №).

#### Промени в предприятието

- По-малко продажби поради по-малкото поръчки от Dephta.
- Би могло да доведе до непродаваеми материални запаси от готова продукция и да се отрази на възвръщаемостта на продажбите.
- Raj не е толкова активен в бизнеса, колкото през предходния период, което би могло да повиши риска от измама.
- Ново финансиране, което води до нови банкови клаузи, които трябва да бъдат спазвани.

#### Обща стратегия

- Нивото на същественост за финансовия отчет като цяло ще бъде намалено от 3 000 евро на 2 500 евро поради спада в продажбите и рентабилността. Нивото на същественост на изпълнението (на базата на нашата оценка на одиторския риск) е установено на 1 800 евро, с изключение на определени салда по сметки, както е описано в РК реф.№.
- Използване на същия състав като миналия период с оглед приемственост и ефикасност на одита.
- Изпълнение на процедурите за оценка на риска в края на декември.
- На заседанието на нашия екип с цел планиране, което ще се състои на 30 ноември, е необходимо:
  - да обсъдим податливостта на финансовия отчет на измама.
  - да обсъдим потенциалната опасност от измама от страна на наетите лица и от пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството. Счетоводителят изглежда недоволен и може да разполага с мотивация и възможност, тъй като Raj не е бил толкова ангажиран с прегледа на финансовите отчети, колкото в миналото, и
  - да се фокусираме върху нарастващите сделки със свързани лица с Dephta.
- Присъствие на инвентаризацията в края на периода.
- Да разширим тестването по отношение на сделките със свързани лица.

*Съдружник, отговорен за одита (подпис): Sang Jun Lee*

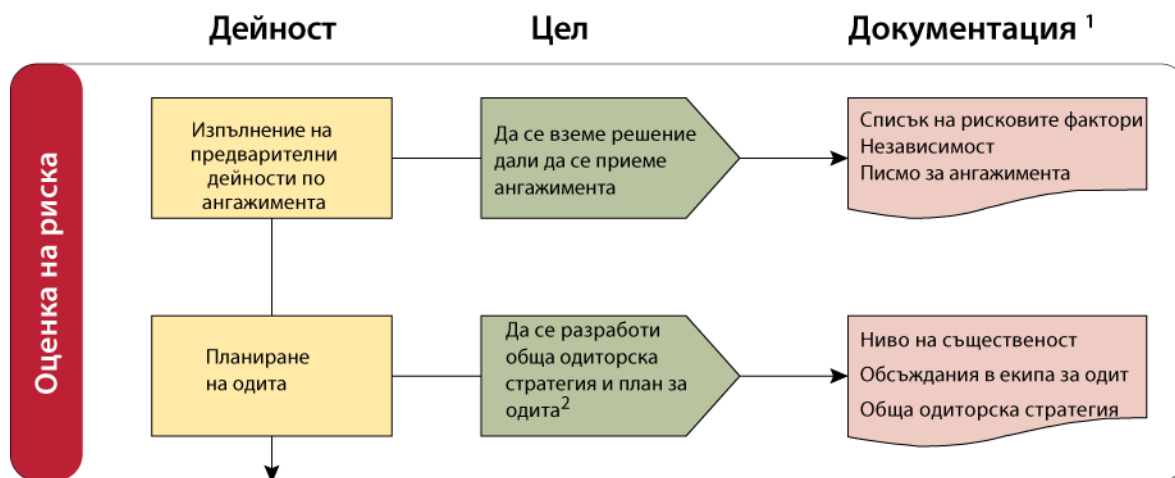
*Дата: 20 октомври 20X2 г.*



## 6 Определяне и използване на нивото на същественост

Съдържание на главата	Приложими МОС
Определяне и използване на нивото на същественост в ангажимент за одит .	320, 450

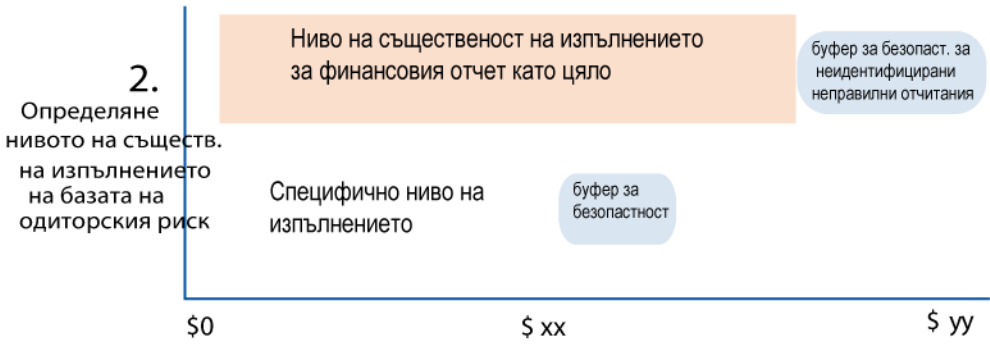
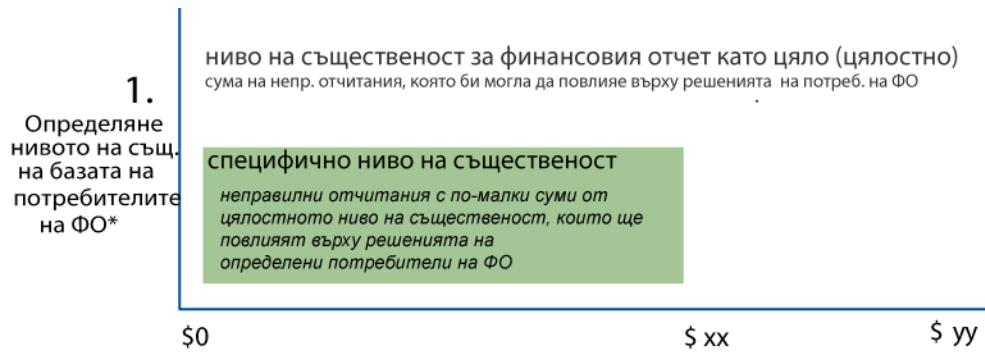
Приложение 6.0-1



**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.

Приложение 6.0-2



\* финансов отчет

**Забележка:** Термините „цялостно“ ниво на същественост и „специфично“ ниво на същественост, използвани в приложението по-горе и в текста по-долу са използвани единствено за целите на настоящото Ръководство и не са термини, които са използвани в МОС. Цялостното ниво на същественост се отнася до финансовия отчет като цяло, а специфичното ниво на същественост се отнася до нивото на същественост на конкретни класове от сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.

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.
450.3	Целта на одитора е да оцени: (а) ефекта на идентифицираните неправилни отчитания върху одита; и (б) ефекта на некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет.

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)
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 (вж. параграф 10); (б) ако е приложимо, ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания (вж. параграф 10); (в) ниво на същественост на изпълнението (вж. параграф 11); и (г) всяко преразглеждане на подточки (а) – (в) в хода на одита (вж. параграфи 12-13)

Параграф	Уместни извадки от МОС
450.6	<p>Одиторът определя дали общата одиторска стратегия и одиторският план следва да бъдат преразгледани, ако:</p> <p>(а) Характерът на идентифицираните неправилни отчитания и обстоятелствата около тяхното възникване показват, че е възможно да съществуват и други неправилни отчитания, които когато бъдат сумирани с неправилните отчитания, натрупани по време на одита, биха могли да бъдат съществени; или (вж. параграф А7)</p> <p>(б) Общата сума на неправилните отчитания, натрупани по време на одита, се доближава до нивото на същественост, определено в съответствие с МОС 320 . (вж. параграф А8)</p>

## 6.1 Общ преглед

Решенията, взети от одитора във връзка с нивото на същественост, ще формират базата за оценка на риска и за определяне обхвата на необходимите одиторски процедури.

Определянето на нивото на същественост е въпрос на професионална преценка. То се основава на схващането на одитора за общите финансово-информационни нужди на потребителите на финансови отчети като група. Цялостното ниво на същественост (което е термин, използван в настоящото Ръководство за обобщаване на нивото на същественост на финансовия отчет като цяло) представлява общата сума на неправилните отчитания във финансовия отчет, включително пропуските, която, ако бъде надвишена, би могло разумно да се очаква да повлияе върху икономическите решения на потребителите. Тя се различава от одиторския риск, който се отнася до издаването на неподходящо мнение върху финансов отчет, съдържащ съществени неправилни отчитания.

Настоящата глава адресира определянето на цялостното и на специфичното ниво на същественост и използването от одитора на нивото на същественост на изпълнението за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Нивото на същественост се използва в течение на целия одит за планиране на одита, оценка на риска, отговор на рисковете и докладване. Допълнителна информация относно нивото на същественост и одиторския риск се съдържа в том 1, глава 7 от настоящото Ръководство.

Съществуват две нива на същественост, които да бъдат разгледани – цялостно ниво на същественост и специфично ниво на същественост – както са описани по-долу.



## Приложение 6.1-1

	Описание
<p><b>Цялостно ниво на същественост (за финансовия отчет като цяло)</b></p>	<p>Нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (цялостно ниво на същественост) се базира на професионалната преценка на одитора относно най-високата сума на неправилно отчитане или отчитания, които биха могли да бъдат включени във финансовия отчет, без да окажат влияние върху икономическите решения, взимани от потребителите на финансовите отчети. Ако сумата на некоригираните неправилни отчитания, индивидуално или взети като съвкупност, е по-висока от цялостното ниво на същественост, установено по отношение на ангажимента, това би означавало, че финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания.</p> <p>Цялостното ниво на същественост се базира на общите финансово-информационни нужди на различните потребители като група. Следователно, възможният ефект на неправилните отчитания върху конкретни отделни потребители, чиито нужди могат да варират в широки граници, не се взима под внимание.</p>

	Описание
<b>Специфично ниво на същественост (ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания)</b>	В някои случаи, може да съществува необходимост да бъдат идентифицирани неправилни отчитания в по-малки размери в сравнение с цялостното ниво на същественост, които биха оказали влияние върху икономическите решения на потребителите на финансови отчети. Това може да е свързано с чувствителни области, като например конкретни оповестявания в пояснителните приложения (например, възнагражденията на ръководството или информация, специфична за конкретния отрасъл), спазване на законодателството или определени условия в договор, или сделки и операции, върху които се базират бонусите. Това би могло да се отнася също така и до естеството на потенциалното неправилно отчитане.

### **Естество на неправилните отчитания**

Когато оценява ефекта от неправилно отчитане върху финансовия отчет одиторът взема под внимание:

1. Големината (или количествените аспекти) на потенциалното неправилно отчитане в съотношение към нивото на същественост.
2. Естеството (или качествените аспекти) на потенциалните неправилни отчитания и конкретните обстоятелства при тяхното възникване. Това би могло да стане причина одиторът да оцени такива неправилни отчитания като съществени, дори те да са под нивото на същественост. Факторите, които да бъдат взети под внимание, когато се преценява дали неправилните отчитания в качествените оповестявания биха могли да са съществени, включват:
  - Промени в обстоятелствата на предприятието. Например, когато предприятието е предприело съществена бизнес комбинация или освобождаване от инвестиция.
  - Промени в приложимата рамка за финансово отчитане или в прилагането на нейните изисквания. Например, нов стандарт за финансово отчитане може да изисква нови и съществени качествени оповестявания.
  - Необходимост от оповестявания, които биха били важни за потребителите на финансовия отчет. Примерите биха могли да включват ситуации, при които предприятието вече не изпълнява изискванията на клаузи по кредитни споразумения, не е изпълнило някои законови/регулаторни отчетни изисквания или се е ангажирало с незаконни действия. Това се отнася и до специфични за конкретния отрасъл оповестявания, като например оповестявания за ликвидния риск от финансова институция.

Не се счита за практически осъществимо обаче, да се разработват одиторски процедури за разкриване на неправилни отчитания, които биха могли да са съществени единствено поради своето естество.

### **Ниво на същественост на изпълнението**

Нивото на същественост на изпълнението се използва от одиторът за свеждане до приемливо ниско ниво на риска натрупването на некоригирани и неидентифицирани неправилни отчитания да превиши нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (цялостни ниво на същественост), или нивата на същественост, установени за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания (специфично ниво на същественост).

Нивото на същественост на изпълнението се установява като по-малка сума (или суми) в сравнение с цялостното или специфично ниво на същественост. Целта е да се извърши повече одиторска работа, отколкото би била изисквана от цялостното или специфично ниво на същественост с оглед:

- да се гарантира, че неправилните отчитания, които са по-малки от цялостното или специфично ниво на същественост, са разкрити, така че по подходящ начин да се намали вероятността съвкупността от некоригираните грешки и неразкрити неправилни отчитания да надвиши нивото на същественост за финансовия отчет като цяло; и така
- да се осигури марж или буфер за евентуални неразкрити неправилни отчитания. Този буфер е между разкритите, но некоригирани неправилни отчитания като съвкупност и цялостното или специфично ниво на същественост.

Този марж осигурява известна сигурност за одитора, че неразкритите неправилни отчитания, заедно с всички некоригирани неправилни отчитания, е малко вероятно да се натрупат, така че да достигнат сума, която би довела до това финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания.

Определянето на нивото на същественост на изпълнението не е просто механично изчисление. То предполага упражняването на професионална преценка на базата на идентифицираните конкретни рискови фактори, разбирането на одитора за предприятието, както и всички въпроси, които одиторът е идентифицирал при предишни ангажименти за одит.

Нивото на същественост на изпълнението се установява в съотношение към цялостното или специфичното ниво на същественост. Например, конкретно ниво на същественост на изпълнението може да бъде установено като по-малка сума в сравнение с цялостното ниво на същественост на изпълнението по отношение на тестването на разходите за ремонт и поддръжка, ако съществува по-висок риск активите да не бъдат капитализирани. Специфично ниво на същественост на изпълнението може да бъде използвано също за извършване на допълнителна работа в области, които може да са чувствителни поради естеството на потенциалните неправилни отчитания и тяхното възникване, а не толкова поради техния паричен размер.

## 6.2 Как да определим нивото на същественост

Следващите параграфи разглеждат определянето и използването на цялостното и на специфичното ниво на същественост.

### Цялостно ниво на същественост

Цялостното ниво на същественост се базира на схващането на одитора за нуждите на потребителите на финансовите отчети. Одиторите могат да предположат следното относно потребителите на финансови отчети.

#### Приложение 6.2-1

Предположения	
<b>Потребители на финансовите отчети</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Имат разумни познания за икономическите и бизнес дейности и за счетоводната отчетност;</li> <li>• Имат желание и готовност да проучат информацията във финансовия отчет с разумно старание;</li> <li>• Разбират, че финансовите отчети се изготвят, представят и одитират при определени нива на същественост;</li> <li>• Признават несигурността, вътрешноприсъща на оценяването на суми, базирани на използване на приблизителни оценки, преценка и взимането под внимание на бъдещи събития; и</li> <li>• Взимат разумни икономически решения на базата на информацията във финансовите отчети.</li> </ul>

При определянето често пъти се използва като отправна точка процентен числен праг (или еталон). Естеството на еталона и процентът, който да се приложи, се базират на професионални преценки. Така например, при управляван от собственика бизнес, при който собственикът получава голяма част от печалбата преди данъци под формата на възнаграждение, еталон във вид на печалбата преди възнаграждения и данъци може да е по-подходящ.

### ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

С цел осигуряване на известна последователност, счетоводните фирми може да поискат да установят някои насоки, валидни за цялата фирма, относно начина, по който първоначално ще се определя нивото на същественост, включително използването на подходящи еталони. Действителният еталон, който ще се използва обаче, ще се базира на професионалната преценка в светлината на конкретните обстоятелства за предприятието. Това се отнася също и до използването на ниво на същественост на изпълнението, което представлява по същество инструмент, използван от одитора за адресиране на риска от съществени неправилни отчитания посредством „улавянето“ на неправилни отчитания, попадащи под определен праг.

При идентифициране на подходящ еталон, който да бъде използван, одиторът взема под внимание въпросите, изложени в общи линии в приложението по-долу и получава разбиране за вижданията и очакванията на ръководството и лицата, натоварени с общото управление.

Приложение 6.2-2

<b>Вземете под внимание</b>	
<b>Избор на правилния еталон, който да бъде използван</b>	<b>Потребители</b> Определете кои са вероятните потребители на финансовия отчет. Това включва собствениците на предприятието (и други акционери) и лицата, натоварени с общото управление, финансови институции, франчайзодатели, основните източници на финансиране на предприятието, наетите лица, клиенти, кредитори и правителствените агенции и ведомства.

**Вземете под внимание**

**Избор на правилния еталон, който да бъде използван (продължение)**

**Конкретни очаквания на потребителите**

Идентифицирайте конкретните очаквания на потребителите, като например:

- оценката или оповестяването на позиции, като сделки със свързани лица, възнагражденията на ръководството и спазване изискванията на чувствителни закони и нормативни разпоредби;
- специфичните за дадения отрасъл оповестявания, като например разходите за проучвателни дейности на миннодобивна компания или научноизследователските разходи на високотехнологична или фармацевтична компания;
- важни събития или условни активи и пасиви. Това би могло да включва оповестяване относно събития като придобиване, освобождаване от инвестиции, реструктуриране или съществени съдебни производства срещу предприятието; и
- наличието на клаузи за допълнителни условия в кредитни споразумения, особено тези, при които предприятието е близо до нарушаването им. Ако малка, некоригирана грешка означава, че допълнителното условие е нарушено, това би могло да има значителен ефект върху целесъобразността на използването на предположението за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет.

**Съответните елементи на финансовия отчет**

Кои са основните елементи на финансовия отчет, които ще представляват интерес за потребителите (например, активи, пасиви, собствен капитал, приходи или разходи)?

**Естеството на предприятието**

Вземете под внимание естеството на предприятието, където се позиционира то от гледна точка на жизнения цикъл (разрастващо се, зряло или залязващо и т.н.), както и отрасъла и икономическата среда, в която то функционира.

**Необходими корекции**

Изискват ли се корекции, за „привеждане в нормален вид“ на базата-еталон?

Например, приходите от продължаващи дейности могат да бъдат коригирани за:

- необичайни или еднократни позиции от приходи/разходи; и
- позиции, като например бонусите на ръководството, които може да се базират на печалбата преди бонусите или просто да се изплащат, за да се намали дохода, оставащ в компанията.

**Основният фокус на потребителите**

Коя информация относно позициите във финансовия отчет ще привлече в най-голяма степен вниманието на потребителите? Например, потребители, заинтересовани от:

- оценяване на финансовите резултати от дейността, ще се фокусират върху печалбите, приходите или нетните активи; и
- ресурсите, използвани за постигане на определени цели, ще се фокусират върху естеството и размера на приходите и разходите.

**Финансиране**

По какъв начин се финансира предприятието? Ако се финансира изключително чрез дълг (а не чрез собствен капитал), потребителите може да поставят по-голям акцент върху заложените активи и всякакви претенции, а не толкова върху печалбите на предприятието.

**Волатилност**

Доколко волатилен е предложеният еталон? Например, еталон, базиран на печалбите може обичайно да е целесъобразен, но ако предприятието всеки период функционира близо да равновесната точка на приходите и разходите (например, малки печалби или загуби) или резултатите се колебаят в широки граници, това може да не е подходящата база за определяне на нивото на същественост.

**Алтернативи**

Необходим ли е алтернативен еталон за адресиране на специфични обстоятелства? Алтернативните еталони биха могли да включват текущите активи, нетния оборотен капитал, общата сума на активите, общата сума на приходите, брутната печалба, общия размер на собствения капитал, както и паричните потоци от оперативна дейност.

### **Ниво на същественост на изпълнението**

Докато цялостното и специфично ниво на същественост се установяват в съотношение към нуждите на потребителите на финансовите отчети, нивото на същественост на изпълнението се установява на по-ниска сума. Това ще доведе до извършването на повече одиторска работа (могат да бъдат идентифицирани по-малки неправилни отчитания) и свеждане на одиторския риск до подходящо ниско ниво.

Ако одитът бъде планиран да разкрива единствено индивидуални съществени неправилни отчитания, няма да съществува марж на грешките за идентифициране и отчитане на несъществени неправилни отчитания, които може да съществуват. В резултат, може да е възможно съвкупността от индивидуално несъществени неправилни отчитания да предизвика наличието на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет.

Нивото на същественост на изпълнението се определя с цел:

- да гарантира, че несъществените неправилни отчитания, по-малки от цялостното или специфично ниво на същественост, се разкриват, и
- да осигури марж или буфер за евентуални неразкрити неправилни отчитания. Този буфер е между разкритите, но некоригирани неправилни отчитания като съвкупност и цялостното или специфично ниво на същественост.

Определянето на нивото на същественост на изпълнението не е просто механично изчисление, като например 80% от цялостното ниво на същественост. Това опростяване би пренебрегнало специфичните рискови фактори, които могат да имат отношение към предприятието. Така например, ако съществува висок риск от грешки при определяне цените на материалните запаси, нивото на същественост на изпълнението може да бъде снижено, така че да бъде извършена допълнителна работа по идентифициране размера на неправилните отчитания. И обратно, ако рискът от неправилни отчитания в салдото на вземанията е оценен като нисък, нивото на същественост на изпълнението може да се повиши, водейки в резултат до по-малко одиторска работа по същество във връзка с това салдо.

Нивото на същественост на изпълнението изисква одиторът да упражни професионална преценка и се влияе от:

- разбирането на одитора за предприятието, което се актуализира по време на изпълнението на процедурите за оценка на риска; и
- естеството и обхвата на неправилните отчитания, идентифицирани при предишните одити.

### **6.3 Неправилни отчитания в качествените оповестявания**

Когато се преценява дали неправилните отчитания в качествените оповестявания биха могли да са съществени, одиторът може да идентифицира уместни фактори, като:

- обстоятелствата на предприятието за периода.
- приложимата рамка за финансово отчитане, включително промените в нея.
- качествени оповестявания, които са важни за потребителите на финансовите отчети поради естеството на предприятието (например, съблюдаване на клаузи на кредитни споразумения).



Неправилните отчитания в оповестяванията също се натрупват, за да се помогне на одитора да оцени ефекта от такива неправилни отчитания върху уместните оповестявания и финансовия отчет като цяло.

#### **6.4 Незначителни неправилни отчитания**

Може да бъде определена сума, под която неправилните отчитания биха били очевидно незначителни и няма да е необходимо да бъдат натрупвани. „Очевидно незначителни“ не е друг израз за неправилни отчитания, които „не са съществени“.

Неправилни отчитания, които са очевидно незначителни ще бъдат очевидно без последствия, независимо дали взети индивидуално или като съвкупност, и независимо дали преценявани според критерии за размер, естество или обстоятелства.

Неправилните отчитания в оповестяванията също могат да бъдат очевидно незначителни, независимо дали взети индивидуално или като съвкупност, и независимо дали преценявани според критерии за размер, естество или обстоятелства.

#### **ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

##### **Не намалявайте цялостното ниво на същественост на базата на по-високите одиторски рискове**

Избягвайте грешката да намалите цялостното ниво на същественост (на ниво финансов отчет) поради това, че одиторски риск е оценен като висок. Цялостното ниво на същественост се базира на информационните нужди на потребителите, а не на това, доколко рисково може да е за одита конкретно салдо. Намаляването на прага на цялостното ниво на същественост би означавало, че:

- решението на потребителя на финансовия отчет се влияе от одиторския риск, а не от информацията, съдържаща се във финансовия отчет; и
- допълнителна работа ще бъде извършена от одиторите, за да се гарантира, че във финансовия отчет не съществуват неправилни отчитания, които, индивидуално или взети като съвкупност, надвишават прага на цялостното ниво на същественост.

По-добър подход да се адресира одиторския риск е чрез установяване на нивото на същественост на изпълнението на ниво клас сделки и операции или салда по сметки на по-ниско равнище. Това ще гарантира, че ще бъде извършена достатъчна одиторска работа, за да бъдат разкрити всички неправилни отчитания, без да е необходимо да се намалява цялостното ниво на същественост. Така се създава също и буфер на безопасност за покриване на неидентифицирани неправилни отчитания в извършената работа.

Установете цялостното ниво на същественост от гледна точка на потребителите на финансовия отчет, след което установете ниво на същественост на изпълнението за целите на разработването на допълнителни одиторски процедури.

##### **Чувствителни оповестявания, салда и въпроси във финансовия отчет**

Използвайте специфично ниво на същественост на изпълнението за разработване на допълнителни одиторски процедури, които адресират специфични рискове и салда в чувствителни области на одита.

## 6.5 Обобщение

Нивата на същественост и използването на ниво на същественост на изпълнението са обобщени в приложението по-долу.

### Приложение 6.5-1

	Цялостно	Специфично	На изпълнението
<b>Цел</b>	Да установи прага за определяне дали финансовият отчет не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.	Да установи праг/прагове (по-ниски от цялостното ниво на същественост), които да бъдат приложени спрямо конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, когато би могло разумно да се очаква, че неправилни отчитания в по-малък размер от цялостното ниво на същественост във финансовия отчет ще повлияят върху икономическите решения на потребителите.	Да установи праг/прагове (по-ниски от цялостното или специфичното ниво на същественост), които гарантират, че несъществените неправилни отчитания (по-ниски от цялостното или специфичното ниво на същественост) се идентифицират и да предостави на одитора марж на безопасност.
<b>База за изчисление</b>	Какво ниво на неправилни отчитания във финансовия отчет би било допустимо за потребителите (т.е., не би повлияло на икономическите решения, взимани от потребителите на финансовия отчет)?	Какво ниво на неправилни отчитания, отнасящи се до специфичните обстоятелства при конкретен клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, би могло разумно да се очаква да окаже влияние върху икономическите решения на потребителите?	Какво количество одиторска работа ще се изисква за: <ul style="list-style-type: none"> <li>идентифициране на неправилни отчитания под цялостното или специфичното ниво на същественост; и</li> <li>оставяне на буфер за неразкрити неправилни отчитания?</li> </ul>

<p><b>Практическо правило (за използване като отправна точка)</b></p>	<p>Нивото на същественост е въпрос на професионална преценка, а не на механично изчисление. В резултат, в МОС не се предоставят конкретно никакви насоки. Често пъти, обаче, печалбата от продължаващи дейности (3 до 7%) се използва на практика като имаща най-съществено значение за потребителите на финансовите отчети. Ако печалбата не е полезна мярка (като например при предприятията с нестопанска цел или когато печалбата не представлява стабилна база), обмислете използването на други бази, като:</p> <p style="padding-left: 40px;">Приходи или разходи 1 до 3%;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Активи 1 до 3%; или</li> <li>• Собствен капитал 3 до 5%.</li> </ul>	<p>Установете по-ниска сума на специфичното ниво на същественост (на базата на професионална преценка) по отношение на одита на специфични или чувствителни области на финансовия отчет.</p>	<p>В МОС не се предоставят конкретни насоки. Процентите варират от 60% (от цялостното или специфичното ниво на същественост), когато е налице по-висок риск от съществени неправилни отчитания, до 85%, когато оцененият риск от съществени неправилни отчитания е по-нисък.</p>
---	--	--	--

	Цялостно	Специфично	На изпълнението
<b>Използване в одита</b>	Определяне дали некоригираните неправилни отчитания, индивидуално или взети като съвкупност, превишават цялостното ниво на същественост.	Определяне дали некоригираните неправилни отчитания, индивидуално или взети като съвкупност, превишават специфичното ниво на същественост.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания; и</li> <li>• Разработване на допълнителни одиторски процедури в отговор на оценените рискове.</li> </ul>
<b>Преразглеждане в хода на одита</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Промяна в обстоятелствата, която е настъпила по време на одита, като например, продажба на част от бизнеса;</li> <li>• Нова информация; или</li> <li>• Промяна в одиторското разбиране за предприятието и неговата дейност в резултат на изпълнение на допълнителни одиторски процедури (например, действителните оперативни резултати са много по-различни от очакваните).</li> </ul>	Промяна в специфичните обстоятелства.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Промени в оценените рискове;</li> <li>• Естество и обхват на констатираните неправилни отчитания при изпълнение на допълнителните одиторски процедури; или</li> <li>• Промяна в разбирането за предприятието.</li> </ul>

## 6.6 Ниво на същественост при планирането и оценката на риска

Определянето на различните нива на същественост представлява ключов компонент от процеса на планиране. Това не е отделен и независим етап от одита, а по-скоро един непрекъснат и повтарящ се процес. Следното приложение обобщава използването на нивото на същественост при планирането и оценката на риска.

### Приложение 6.6-1

#### Ниво на същественост

**Планиране  
(Обща  
стратегия и  
план на одита)**

Използвайте нивото на същественост за:

- да определите кои области на финансовия отчет изискват одитиране.
- да установите контекста за общата одиторска стратегия.
- да планирате естеството, времето на изпълнение и обхвата на специфичните одиторски процедури.
- да определите специфичното ниво на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, когато би могло разумно да се очаква, че неправилни отчитания в по-малък размер от цялостното ниво на същественост или от нивото на същественост на изпълнението ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите.
- да определите нивото на същественост на изпълнението по отношение на всяко специфично ниво на същественост, тъй като може да е необходимо одиторът да работи като използва ниво на същественост на изпълнението по отношение на конкретен клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, в зависимост от равнището на риска, свързано с тази позиция.
- да оцените по-късно доказателствата с оглед определяне необходимостта от евентуални корекции на някое от нивата на същественост. Ако случаят е такъв, одиторът преразглежда съответно естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите.

Ниво на същественост	
<b>Процедури за оценяване на риска</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Идентифицирайте какви процедури за оценка на риска са необходими.</li> <li>• Осигурете контекст, когато оценявате получената информация.</li> <li>• Оценете мащаба (въздействието) на оценените рискове.</li> <li>• Оценете резултатите от процедурите за оценка на риска.</li> </ul>
<b>Заседания на екипа</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Уверете се, че членовете на екипа разбират идентифицираните потребители и какво би могло разумно да се очаква, че ще промени техните икономически решения. Това може да е от полза в случаите, когато член на екипа узнае в хода на одита информация, която би довела до първоначалното определяне на различна сума за ниво на същественост. Примерите за подобни въпроси включват: <ul style="list-style-type: none"> <li>– решение за освобождаване от основна част от бизнеса на предприятието,</li> <li>– нова информация или рискови фактори, които биха повлияли на първоначалното определяне на нивото на същественост,</li> <li>– промяна в разбирането на одитора за предприятието и неговата дейност в резултат на изпълнението на допълнителни одиторски процедури, като например случаите, в които действителните финансови резултати значително се различават от очакваните; и</li> <li>– промени във финансово-отчетните изисквания, които може да доведат до съществени, нови или преработени оповестявания.</li> </ul> </li> <li>• Установете общата стратегия на одита.</li> <li>• Определете обхвата на тестването във връзка с: <ul style="list-style-type: none"> <li>– нивото на същественост на изпълнението; и</li> <li>– специфичното ниво на същественост на изпълнението.</li> </ul> </li> <li>• Идентифицирайте критически важните одиторски въпроси и областите, нуждаещи се от значителен одиторски фокус.</li> </ul>

### ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Определянето на цялостното ниво на същественост на изпълнението и специфичното ниво на същественост на изпълнението изисква упражняването на професионални преценки. Предлага се (но не е задължително) екипите да обсъдят преценките, приложени при определяне нивата на същественост, със съдружника, отговорен за ангажимента и да получат неговото/нейното одобрение. И накрая, документирайте преценките, използвани при определянето на нивото на същественост в достатъчно подробности в одиторските работни книжа.

## 6.7 Нивото на същественост при изпълнение на одиторските процедури

Одиторите следва да вземат под внимание нивото на същественост при определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, както е илюстрирано в следното приложение.

### Приложение 6.7-1

Ниво на същественост	
<b>Изпълнение на одиторски процедури</b>	<p>Използвайте количественото на същественост за:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• да идентифицирате какви допълнителни одиторски процедури са необходими.</li> <li>• да определите кои позиции да изберете за тестване и дали да използвате извадкови техники.</li> <li>• да съдействате за определянето на размера на извадката (например, извадков интервал = прецизност (ниво на същественост) ÷ фактор на увереността).</li> <li>• да оцените грешките при представителните извадки чрез екстраполация в популацията за „вероятни“ неправилни отчитания.</li> <li>• да оцените съвкупността от общите грешки на ниво сметка до ниво финансов отчет.</li> <li>• да оцените съвкупността от общите грешки, включително нетния ефект от некоригираните неправилни отчитания в началното салдо на неразпределената печалба.</li> <li>• да оцените резултатите от процедурите.</li> </ul> <p>Използвайте качествено ниво на същественост за:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• да идентифицирате оповестяванията, които имат качествени аспекти и които може да са уместни, когато се оценяват рисковете от съществено неправилно отчитане. Това би могло да включва оповестяванията относно: <ul style="list-style-type: none"> <li>• ликвидност и клаузи по кредитни споразумения на предприятие във финансово затруднение.</li> <li>• събития или обстоятелства, които са довели до признаване на загуба от обезценка.</li> <li>• ключови източници на несигурност на приблизителното оценяване, включително предположенията относно бъдещето.</li> <li>• естеството на промяна в счетоводна политика и други уместни оповестявания, които се очаква да имат съществен ефект върху финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието.</li> <li>• свързани лица и сделки със свързани лица.</li> <li>• анализ на чувствителността, включително ефекта от промени в предположенията, използвани при техниките за оценяване.</li> <li>• несигурност при отразена или оповестена сума.</li> </ul> </li> </ul>

**Забележка:** Общата одиторска стратегия и планът за одита ще трябва да бъдат преразгледани, когато:

- естеството на идентифицираните неправилни отчитания и обстоятелствата, съпътстващи тяхното възникване, сочат, че може да са налице и други неправилни отчитания, които, в съчетание с неправилните отчитания, натрупани по време на одита, биха могли да бъдат съществени; или
- съвкупността от неправилните отчитания, натрупани по време на одита, се доближава до нивото на същественост.

### **ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

Малко вероятно е цялостното ниво на същественост да се променя твърде често. Може да е необходимо, обаче, то да бъде преразгледано, когато одиторът узнае нова информация или ако има промяна в разбирането на одитора за предприятието и неговата дейност. Ако е необходима промяна, уверете се, че екипът за одит е информиран и оценява последствията за одиторския план.

Нивото на същественост на изпълнението може да се променя на базата на нови рискови фактори или нови одиторски констатации, които може да не окажат въздействие върху цялостното ниво на същественост. Промените в нивото на същественост на изпълнението ще доведат до промяна в естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури. Разбира се, ако се промени цялостното ниво на същественост, вероятно ще бъде необходима и съответстваща промяна в нивото на същественост на изпълнението.



## 6.8 Нивото на същественост в докладването

Параграф	Уместни извадки от МОС
450.11	Одиторът определя дали некоригираните неправилни отчитания са съществени, поотделно или взети заедно. При това определяне, одиторът взема под внимание: <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) Размерът и естеството на неправилните отчитания, както във връзка с конкретните класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и с финансовия отчет като цяло, така и с конкретните обстоятелства на тяхното възникване; и (вж. параграфи A16–A22, A24–A25)</li> <li>(б) Ефектът от некоригираните неправилни отчитания, свързани с предходни периоди, върху съответните класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, и върху финансовия отчет като цяло. (вж. параграф A23)</li> </ul>
450.12	Одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление, некоригираните неправилни отчитания и ефектът, който те, индивидуално или взети заедно, биха могли да имат върху мнението, изразено в одиторския доклад, освен ако това не е забранено по силата на закон или нормативна разпоредба. Одиторската комуникация идентифицира съществените некоригирани неправилни отчитания индивидуално. Одиторът иска некоригираните неправилни отчитания да бъдат коригирани. (вж. параграф A26–A28)

Виж том 2, глава 21 за допълнителна информация относно оценяването на неправилните отчитания

Преди да издаде одиторско мнение, одиторът:

- потвърждава нивото на същественост, установено за финансовия отчет като цяло;
- оценява естеството и съвкупността от некоригираните идентифицирани неправилни отчитания; и
- прави цялостна оценка относно това дали финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания.

Приложение 6.8-1

**Ниво на същественост**

## Докладване

Одиторът използва нивото на същественост за:

- да оцени съвкупността от общата сума на грешките, включително нетния ефект от некоригираните неправилни отчитания в началното салдо на неразпределената печалба.
- да определи дали следва да бъдат изпълнени допълнителни одиторски процедури, когато съвкупността от неправилните отчитания доближава цялостното или специфичното ниво на същественост.
- да изиска ръководството да коригира всички идентифицирани неправилни отчитания.
- да обмисли повторната проверка на областите с най-големи неправилни отчитания.
- да направи преценки относно естеството и чувствителността на идентифицираните неправилни отчитания, както и техния размер
- да определи и оцени дали в оповестяванията съществуват неправилни отчитания и какъв е ефектът от тях.
- да определи дали одиторският доклад трябва да бъде модифициран в резултат на некоригирани съществени неправилни отчитания.

Съвкупността на неправилните отчитания се състои от:

- конкретни неправилни отчитания, идентифицирани от одитора в резултат на одиторското тестване; и
- приблизителна оценка на други идентифицирани неправилни отчитания, които не могат по друг начин да бъдат количествено определени.

След това одиторът изисква от ръководството да коригира всички идентифицирани неправилни отчитания. Вижте том 2, глава 21 за допълнителна информация относно оценяване на получените одиторски доказателства.

## **6.9 Други съображения**

Другите съображения включват:

- комуникиране с ръководството и лицата, натоварени с общото управление;
- актуализиране на нивото на същественост; и
- намаляване нивото на същественост от предходния период.

### **Комуникиране с ръководството и лицата, натоварени с общото управление**

Необходимо е ръководството и лицата, натоварени с общото управление да разбират ограниченията относно степента на прецизност, която може да се очаква от одита. Те трябва да осъзнават също така, че не е икономически осъществимо да се разработят одиторски процедури, които да осигурят абсолютна степен на сигурност, че финансовият отчет не съдържа съществени неправилни отчитания. В това отношение одитът може да осигури единствено разумна степен на сигурност.

Когато в хода на одита от одитора бъдат идентифицирани неправилни отчитания, първата стъпка е да се поиска от ръководството да коригира всички некоригирани неправилни отчитания. Ако ръководството реши да не коригира определени неправилни отчитания, то тогава от одитора се изисква да комуникира с лицата, натоварени с общото управление следното:

- подробностите за некоригираните неправилни отчитания и ефекта, който те, индивидуално или взети като съвкупност, могат да имат върху мнението в одиторския доклад (освен в случаите, когато това е забранено от закон или нормативна разпоредба);
- съществените некоригирани неправилни отчитания поотделно; и
- ефекта от некоригираните неправилни отчитания, отнасящи се до предишни периоди върху съответните класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, както и върху финансовия отчет като цяло.

### **Актуализиране на нивото на същественост**

Предварителната оценка на цялостното ниво на същественост и нивото на същественост на изпълнението може да се промени от момента на първоначалното планиране на одита до момента на оценяване на резултатите от одиторските процедури. Това би могло да е резултат от промяна в обстоятелствата или от промяна в познанията на одитора вследствие на изпълнението на одиторски процедури. Така например, ако одиторските процедури са изпълнени преди края на периода, одиторът ще очаква определени резултати от дейността и определено финансово състояние. В случай, че действителните резултати от дейността и финансовото състояние са коренно различни, оценката на нивото на същественост и одиторският риск може също да се променят.

### **Намаляване нивото на същественост от предходния период**

Когато обстоятелствата се променят от един до друг период, одиторът следва да прецени ефекта от всяко

неправилно отчитане върху началното салдо на собствения капитал. Например, когато продажбите и доходът са значително по-малко от предходния период, изисква се по-ниско ниво на същественост. Грешки може да съществуват в сумите на началните салда, тъй като одитът преди това е бил извършен, като са използвани по-високи нива на същественост. С цел намаляване на риска от съществена грешка, възникваща в началното салдо на собствения капитал, одиторът може да изпълни допълнителни одиторски процедури върху началните салда на активите и пасивите.

## **ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

### **Нови ангажименти**

При приемането на нов ангажимент за одит, отправете проучващо запитване относно цялостното ниво на същественост, използвано от предходния одитор. Ако то е известно, това би помогнало при определяне дали може да са необходими допълнителни одиторски процедури по началните салда на активите и пасивите.

### **Използване на експерти на ръководството**

Уверете се, че всички експерти, наети от ръководството (които да подпомогнат предприятието при изготвянето на финансовия отчет) или използвани от одиторския екип са инструктирани да прилагат подходящо ниво на същественост във връзка с извършваната от тях работа.

## **6.10 Документация**

Документирайте определянето на следното и факторите, взети под внимание при това определяне:

- Цялостното ниво на същественост;
- Когато е приложимо, специфичното ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания;
- Нивото на същественост на изпълнението; и
- Всяко преразглеждане на горепосочените фактори в хода на одита.

Би било полезно също така да се документират качествени съображения, като например ликвидност и клаузи на кредитни споразумения и сумата, определена за незначителни неправилни отчитания.

## **6.11 Казуси— Определяне и използване на нивото на същественост**

За подробности относно казусите вижте том 2, глава 2—Въведение в казусите.

Нивото на същественост често се документира в работен лист, който съдържа обобщение на оперативните резултати и оставя място за други съображения, свързани с нивото на същественост, като например качествени фактори.

## Казус А—Dephta Furniture, Inc.

---

### Dephta Furniture, Inc.

*(Извадка)*

#### Оценка на нивото на същественост

Основните потребители на финансовите отчети са банката и акционерите. Числото за ниво на същественост, използвано през последния период е било 8 000 евро.

Виж РК реф.№ относно възможните суми за ниво на същественост, базирани на дохода от продължаващи дейности, както и на приходите. Използвайки нашата професионална преценка, ние взехме решение да базираме нивото на същественост на 5% от печалбата преди данъци след добавяне обратно на бонуса на ръководството в размер на 70 000 евро. Други бази за ниво на същественост, като например приходите, също бяха обмислени, но сметохме, че печалбата преди данъци би била сумата, съдържаща най-много информация от гледна точка на идентифицираните потребители на финансовия отчет.

За настоящия период, планът предвижда да използваме 10 000 евро като цялостно ниво на същественост. Концепцията за ниво на същественост и нейното използване в одита бяха обсъдени в общи линии с клиента.

Използвайки професионална преценка, както и видовете неправилни отчитания, идентифицирани при предходните одити, цялостното ниво на същественост на изпълнението е установено на 7 500 евро.

Специфично ниво на същественост по отношение на платените местни данъци върху продажбите е установено на 1 000 евро, тъй като от нас се изисква да извършим одит и докладваме относно тази сума пред местното правителство.

Ние трябва да разгледаме също така възможните неправилни отчитания в оповестяванията във финансовия отчет (както качествени, така и количествени по своя характер), ако би могло разумно да се очаква те да повлияят върху икономическите решения на потребителите на финансовия отчет.

Сумата, определена за незначителни неправилни отчитания е 250 евро.

Виж също РК 615 относно количествения анализ.

**Изготвил:** JF      **Дата:** 8 декември 20X2 г.

**Преглед, извършен от:** LF      **Дата:** 5 януари 20X3 г.

## Казус Б—Kumar & Co.

---

### **Kumar & Co.**

*(Извадка)*

#### **Оценка на нивото на същественост**

Основните потребители на финансовите отчети са банката и собствениците.

Числото за ниво на същественост, използвано през последния период е било 3 000 евро.

На базата на отчитане нуждите на потребителите, ние взехме решение да базираме нивото на същественост на около 1% от продажбите. По наша преценка, приходите осигуряват по-стабилна база за нивото на същественост, отколкото печалбата преди данъци. За настоящия период, планираме да използваме 2 500 евро като цялостно ниво на същественост. Концепцията за ниво на същественост и нейното използване в одита бяха обсъдени в общи линии с клиента.

Използвайки професионална преценка, която до голяма степен се базира на историята на грешките през предходни периоди, цялостното ниво на същественост на изпълнението бе установено на 1 800 евро.

#### **Други въпроси**

Виж РК 615 за...

**Изготвил:** JF

**Дата:** 8 декември 20X2 г.

**Преглед,  
извършен от:** LF

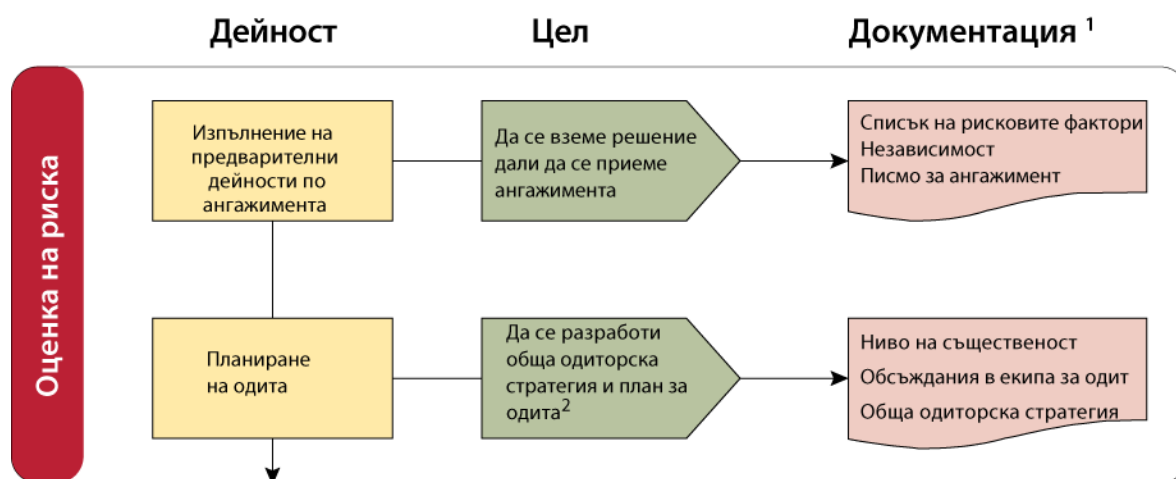
**Дата:** 5 януари 20X3 г.

## Обсъждания в екипа за одит

7.

Съдържание на главата	Приложими МОС
Цел и характер на необходимите обсъждания между членовете на екипа за одит относно податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания.	240, 300, 315 (преработен)

Приложение 7.0-1



**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.

Параграф	Уместни извадки от МОС
240.15	МОС 315 (преработен) изисква да се проведе обсъждане между членовете на екипа по ангажимента и определяне от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, на въпросите, които следва да бъдат съобщени на членовете на екипа, които не са участвали в дискусиата. Това обсъждане отдава особено значение на това как и къде финансовия отчет на предприятието може да е податлив на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, включително как може да възникне измамата. Обсъждането се провежда като се оставят настрана вижданията, които членовете на екипа може да имат, че ръководството и лицата, натоварени с общо управление, са честни и почтени. (вж.: пар. А10–А11)



Параграф	Уместни извадки от МОС
240.44	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): (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.
315.10	Съдружникът, отговорен за ангажимента и други основни членове на екипа по ангажимента следва да обсъдят податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания и прилагането на приложимата обща рамка за финансово отчитане към фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи кои въпроси трябва да бъдат комуникирани с членовете на екипа по ангажимента, които не са участвали в тази дискусия. (вж. параграфи А21–А24)

## 7.1 Общ преглед

Критично важен елемент за успеха на всеки ангажимент за одит е добрата комуникация между членовете на екипа за одит. Комуникацията започва с възлагането на задачи на членовете на екипа и уреждане на заседанията на екипа за планиране на ангажимента и продължава в течение на целия ангажимент.

Ползите от добрата комуникация включват изложените в следващото приложение.

### Приложение 7.1-1

	Ползи
<b>Необходимост от непрекъсната комуникация между членовете на екипа за одит</b>	<b>Продуктивност на одиторския процес</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>Всяко лице от екипа ще разбере предприятието, което се одитира; общата рамка за финансово отчитане, която ще бъде използвана; каква ще бъде неговата/нейната конкретна роля в одита; и очакванията кога и как ще бъде извършена работата.</li> <li>Потенциалът за прекалено голяма или прекалено малка степен на одитиране ще бъде значително намален.</li> </ul>

### **Ефективност на одита**

- На служителите се предоставя задълбочено разбиране за клиента и очакванията от одита директно от старшия персонал, като например съдружника, отговорен за ангажимента.
- Обсъжданията в екипа относно податливостта на финансовия отчет на съществени неправилни отчитания ще помогнат да се определят бизнес рисковете и рисковете от измама, които е необходимо да бъдат адресирани и обхванати.
- Ще бъдат вземани по-добри решения относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на оценката на риска и допълнителните одиторски процедури.
- Откритите канали за комуникация дават възможност за бърза реакция на нова информация в области, като например необичайни сделки/събития, свързани лица и въпроси, отнасящи се до докладването.

### **Развитие на персонала**

- Най-добрите практики в одита ще бъдат трансферирани от съдружниците към служителите.
- Служителите ще бъдат насърчавани да задават въпроси и повторно да преценяват ефективността на начина на адресиране на оценените рискове през предходните периоди.

Ефективната непрекъсната комуникация изисква:

- Ангажираност (и нераздвоено внимание) от страна на съдружника, отговорен за ангажимента и старшия персонал; и
- Желание и готовност от страна на старшия персонал да се вслушва в по-младшия състав. Това включва разбиране на ангажимента от гледна точка на младшия персонал, насърчаване на техните въпроси и предложения и предоставяне след това на обратна информация.

Следващото приложение обобщава какво да бъде взето под внимание и обсъдено в комуникацията с екипа за одит.

### Приложение 7.1-2

#### Комуникации в екипа за одит

Възлагане на функции на членовете на екипа

Вземете под внимание:

- уменията и опита
- необходимостта от експерти
- необходимостта от лице, осъществяващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента
- използване на вътрешния одит

Заседание на екипа по повод планирането

Обсъдете:

- нивото на същественост
- разбиране на същността на базата на познание за предприятието
- потенциални бизнес рискове и рискове от измама
- как/къде ФО, включително оповестяванията, би могъл да е податлив на съществени неправилни отчитания
- план за одита, вкл. кой, какво, къде и кога
- надзор и преглед

По време и след одита

Обсъдете:

- резултатите, напредъка и идентифицираните въпроси по време на одита
- промени в плана на одита
- нова информация
- необичайни събития/сделки
- предложения относно одита през следващия период

#### ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Обсъжданията в екипа за одит са критично важни за ефективния одит. Избягвайте изкушението да „претупате“ дневния ред поради недостиг на време. Тези обсъждания дават възможност одиторските рискове да бъдат обсъдени, да бъдат разработени сценарии за измама и да бъдат проектирани възможните начини за тяхното адресиране. Дава се също така възможност на служителите да научат за бизнеса на предприятието и какво се очаква от тях във връзка с одита. Служителите могат да бъдат насърчавани също да излагат своите идеи относно начина, по който одитът може да бъде усъвършенстван.

## 7.2 Заседание на одиторския екип за планиране на одита

При по-големите ангажименти, заседанието за планиране следва да бъде насрочено далеч преди началото на полевата работа. Това ще осигури времето необходимо за изготвяне или нанасяне на корекции в детайлизирания одиторски план. При много малките ангажименти, планирането може най-добре да бъде осъществено чрез кратки обсъждания в началото на ангажимента и в хода на одита.

Членовете на екипа следва да бъдат насърчавани да идват на заседанията с нагласа за поставяне под съмнение и задаване на въпроси и да бъдат готови да участват и споделят информация с нагласа на

професионален скептицизъм. Те следва да се абстрахират от всякакви предубеждения, че ръководството и лицата, натоварени с общото управление са честни и почтени. Обхватът на дискусиата следва да бъде в зависимост от функциите, опита и потребностите от информация на членовете на екипа по ангажимента за одит.

Трите ключови области, които трябва да бъдат разгледани са изложени в общи линии в приложението по-долу.

### Приложение 7.2-1

<p><b>Ключови области, които да бъдат разгледани</b></p>	<p><b>Цел: Да се получи открита дискусия</b></p>
<p><b>Споделете познанията за предприятието, като например за хората, дейността и целите</b></p>	<p><b>Предприятието</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• История и бизнес цели.</li> <li>• Корпоративната култура.</li> <li>• Промени в дейността, персонала или системите.</li> <li>• Прилагане на приложимата рамка за финансово отчитане спрямо фактите и обстоятелствата на предприятието.</li> </ul> <p><b>Ръководството</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Естеството/структурата на предприятието и неговото ръководство.</li> <li>• Отношението към вътрешния контрол.</li> <li>• Стимули за извършване на измама.</li> <li>• Необясними промени в поведението или начина на живот на ключови служители.</li> <li>• Индикации за предубеденост на ръководството.</li> </ul> <p><b>Известни рискови фактори</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Опит от предходни ангажменти за одит.</li> <li>• Съществени фактори за бизнес риск.</li> <li>• Възможност за извършване на измама.</li> <li>• Променени изисквания за финансово отчитане, които може да доведат до нови или преработени оповестявания.</li> </ul>
	<p><b>Цел: Да бъдат обсъдени колективно идеите за решаване на проблема и възможните одиторски подходи</b></p>

**Задълбочено  
колективно  
обсъждане**

Потенциал за грешка и измама.

- Кои области на финансовия отчет може да са податливи на съществени неправилни отчитания (измама или грешка)? Тази стъпка представлява изискване при всички одити.
- Как ръководството би могло да извърши и прикрие финансово отчитане с цел измама? Би могло да е полезно да се разработят различни сценарии за измама или, когато е възможно, да се използват услугите на разследващ счетоводител. Вземете под внимание счетоводните записи, предубеденост на ръководството при приблизителните оценки/провизиите, промени в счетоводните политики и др.
- Как активите биха могли да бъдат незаконно присвоени или използвани не по предназначение за лични цели?
- Съществуват ли стимули, които не са свързани с личния интерес (като например, поддържане на източник за финансиране за организация с нестопанска цел) за манипулиране на финансовия отчет?
- Разгледайте рисковете в оповестяванията във финансовия отчет. Би ли могло ръководството умишлено да опита да представи оповестяванията по начин, който може да замъгли правилното разбиране на оповестените въпроси (например, като включи твърде голям обем несъществени информация или като използва неясен или двусмислен език)?

Отговор на рисковете

- Какви възможни одиторски процедури/подходи биха могли да бъдат обмислени, за да се отговори на идентифицираните по-горе рискове?
- Обмислете дали елемент на непредсказуемост да бъде включен в естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, които ще се изпълняват.

**Ключови области, които да бъдат разгледани**

**Цел: Да се предоставят насоки**

**Планиране на одита**

**Конкретни области, които да бъдат адресирани:**

Уверете се, че специфичните изисквания на всички МОС, имащи отношение към одита са подходящо адресирани и обхванати от одиторския план. МОС, съдържащи специфични процедури, които да бъдат изпълнени, включват:

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

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

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

МОС 550 *Свързани лица*

МОС 600 *Одита на финансови отчети на група (включително използването на работата на одитори на компоненти)*

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

От одиторите на регистрирани за търгуване на борсата предприятия (и на други предприятия, при които от одитора се изисква на друго основание съгласно закон или нормативна разпоредба или когато одиторът решава да докладва в съответствие с МОС 701) се изисква да подберат въпроси, изисквали значително внимание при одита за включване в одиторския доклад като ключови одиторски въпроси. Когато е приложим МОС 701, необходимостта от идентифициране на такива въпроси би могла да бъде обсъдена по време на срещата за планиране на одита.

Предоставете указания на одиторския екип:

- Определяне нивата на същественост.
- Възлагане на роли и отговорности.
- Предоставяне на служителите на общ преглед на разделите на одита, за чието приключване те носят отговорност. Разгледайте необходимия подход, специфичните съображения, времето на изпълнение, изискваната документация, обхвата на предоставяния надзор, прегледа на досиетата, както и всякакви други очаквания.
- Подчертайте важното значение на придържането към професионалния скептицизъм в течение на целия одит.

**Забележка:** Ако членове на одиторския екип, които не са от ключово значение, не са в състояние (или не са поканени) да присъстват на заседанието, съдружникът, отговорен за ангажимента определя кои от възникналите въпроси трябва да им бъдат съобщени.

### **ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

Акцентируйте върху важното значение служителите да останат бдителни относно индикации за нечестно поведение, но също така да бъдат внимателни да не прибързват със заключения, особено когато обсъждат констатациите с ръководството или служителите на предприятието. Посочете възможни обстоятелства („червен флаг“), които, ако възникнат, биха могли да представляват индикация за евентуална измама.

Измамата обикновено се разкрива посредством идентифициране на модели, изключения и странности в сделките или събитията. Така например, фалшива претенция в разходна сметка сама по себе си би могла да е несъществена за финансовия отчет, но би могла да е показателна за много по-голям проблем, като например липса на почтеност у ръководството.

### 7.3 Комуникация по време и при приключване на одита

Всеки член на екипа за одит ще има макар и с малко, но различаваща се гледна точка върху предприятието. Част от информацията, събрана от даден член на екипа, дори би могла да няма смисъл, освен ако не бъде комбинирана с информацията, получена от други членове на екипа. Това е особено вярно по отношение на измамата, където идентифицирането на малки модели, странности и изключения може да доведе в крайна сметка до разкриването ѝ.

Проста аналогия е мозайката. Всяка част сама по себе си не позволява човек да види цялостната картина; единствено, когато всички елементи са събрани заедно, може да бъде видяна и цялата картина. Същото важи и при одита. Единствено когато отделните познания/констатации на всеки одитор бъдат споделени с екипа, то тогава се проявява и по-широката цялостна картина. Това е илюстрирано в следното приложение.

#### Приложение 7.4-1

##### Споделяне на констатациите



Обсъжданията в екипа не трябва да бъдат ограничавани само до заседанието за планиране на одита. Членовете на екипа за одит следва да бъдат насърчавани да комуникират и обменят информацията, която те получават в течение на целия одит, по всякакви възникващи въпроси, особено когато това засяга оценката на риска и планираните одиторски процедури.



## **ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

### **Провеждайте кратки срещи за получаване на обратна информация след изпълнение на задачите във всяка стратегическа фаза на одита**

В допълнение към дискусиите за планиране на одита в началото на ангажимента, може да е от полза (но не е задължително) одиторският екип, независимо колко е малък, да се събира (или организира конферентна връзка) и обсъжда одиторските констатации след изложените по-долу етапи на одита.

### **Изпълнение на процедурите за оценка на риска и допълнителните одиторски процедури**

Не е необходимо тези информационни сесии да бъдат формални или продължителни, но те дават възможност на членовете на екипа за одит да докладват устно относно своите констатации, установени изключения или отбелязани поводи за безпокойство. Членовете на екипа могат да докладват също по всякакви въпроси (независимо колко маловажни), които изглеждат странно или нямат никакъв смисъл. Често пъти дребни въпроси, когато бъдат съчетани с информацията, получена от други членове на екипа, сочат към възможен рисков фактор (като например измама), който може да изисква извършването на допълнителна работа. Дори когато одиторският екип се състои само от двама души, тези срещи могат да доведат до значителни резултати.

**ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ (продължение)****Приключване на одита**

След като предходният одит приключи, изкушението винаги е да продължим нататък и се заемем със следващия ангажимент. В резултат, голяма част от знанието, което би могло да е полезно за изпълнение на одита в следващ период, би могла да бъде изгубена. Кратка среща или конферентен разговор след всеки одит биха могли да бъдат използвани за получаване на обратна информация от одиторския екип и определяне какво може да бъде подобро. Това включва идентифициране на:

- Области на одита, които биха могли да изискват допълнително, или по-малко, внимание в бъдеще;
- Всякакви други неочаквани констатации, необичайни сделки и операции, или финансов натиск върху персонала, които биха могли да са показател за измама или стимул за извършване на измама;
- Всички планирани промени, които ще окажат влияние върху бъдещи ангажименти, като промени в ключовия персонал, ново финансиране, придобиване, нови продукти или услуги, въвеждането на нова счетоводна система или други промени във вътрешния контрол;
- Области, в които би могло да бъде осигурено допълнително съдействие от предприятието, като например, анализ на определени области от финансовия отчет; и
- Когато са налице значителни рискови фактори, информационните срещи биха могли да разгледат също въпроса дали фирмата иска да продължи взаимоотношенията си с клиента в следващия период. Ако фирмата се оттегли незабавно след приключването на одита, причините за това ще са пресни в съзнанието на всички, като това ще даде и повече време на предприятието да си намери друг одитор.

По време на първоначалното заседание за планиране на одита могат да бъдат насрочени датите и времето за провеждане на тези информационни срещи.

**7.4 Казуси— Обсъждания в одиторския екип**

За подробности относно казусите, виж том 2, глава 2 – Въведение в казусите.

Би могло да бъде полезно, преди заседанието, на членовете на екипа за ангажимента да бъдат разпратени последният финансов отчет, списък с оценените рискове от предходни периоди (или от настоящия период, ако е направена актуализация) и одиторският отговор на оценените рискове. На заседанието подчертайте необходимостта от професионален скептицизъм, както и необходимостта незабавно да се докладват всякакви подозрителни ситуации или евентуални предупредителни сигнали за измама.

Документацията би могла да е под формата на стандартен дневен ред или паметна бележка към досието.

## Казус А—Dephta Furniture, Inc.

Дата на заседанието: 8 декември 20X2 г.

Точка от дневния ред	Протокол от заседанието
1. Ниво на същественост и съществени салда по сметки.	<i>Да се повиши цялостното ниво на същественост на 10 000 евро на базата на ръста на рентабилността и продажбите, а нивото на същественост на изпълнението на 7 500 евро.</i>
2. Време на изпълнение, ключови дати и наличие на клиентския персонал.	<i>Потвърждава се, че времето на изпълнение при предходния период е било целесъобразно и че нашите искания за съдействие от страна на ръководството при изготвяне на определени справки са разумни.</i>
3. Какви поуки можем да извлечем от предходния си опит, като например, въпроси/събития, които са предизвикали забава или области, в които е извършена прекалено много или прекалено малко одиторска работа?	<i>Миналата година вътрешният контрол по отношение на материалните запаси е бил слаб и това е довело до допълнителна работа. Клиентът е посочил, че въпросът ще бъде адресиран преди края на настоящия период.</i>
4. Някакви нови опасения относно почтеността на ръководството, предположението за действащо предприятие, съдебни производство и т.н.?	<i>Виж изрезка от вестник във връзка с: Parvin. Случаят може да е изолиран, но трябва да сме нащрек.</i>
5. Промени през настоящия период в стопанската дейност и/или финансовите условия, нормативната уредба в отрасъла, използваните счетоводни политики и хората.	<i>Продажбите по Интернет сега заемат 12% от продажбите. Налице са и планове за значително разрастване. Това ще окаже натиск върху паричните ресурси, вътрешния контрол и оперативните системи. Настоящият икономически спад оказва допълнителен натиск върху организацията да съхрани нивото на продажбите, независимо от спада в търсенето и продажните цени.</i>

<p>6. Податливост на финансовия отчет на измама. Какви са възможните начини, по които предприятието би могло да стане обект на измама? Разработете някои възможни сценарии и след това планирайте процедури, които ще потвърдят или разсеят съмненията.</p>	<p><i>Възможни са случаи на предубеденост на ръководството и заобикаляне на контролите от страна на ръководството с цел избягване на данъчни задължения. Приблизителните оценки на ръководството, счетоводните записи и сделките със свързани лица са податливи на манипулация. Също така, Arjan (лицето, отговорно за продажбите) води разточителен начин на живот. Би следвало да проучим също изчисляването на бонусите и приходите от продажби.</i></p>
<p>7. Значителни рискове, изискващи специално внимание.</p>	<p><i>Неизпълнение на банкови клаузи за допълнителни условия. Suraj заявява, че през настоящия период ще предоговори банковите условия с оглед осигуряване на известна гъвкавост.</i></p>
<p>8. Целесъобразни одиторски отговори на идентифицираните рискове.</p>	<p><i>Детайлизираният одиторски план бе прегледан по отношение на някои подробности с отговорния член на екипа, като бяха идентифицирани някои възможности за по-ефикасен одит.</i></p>
<p>9. Оповестявания във финансовия отчет</p>	<p><i>Извършихме преглед на оповестяванията във ФО и преценихме необходимостта от допълнителни или преработени оповестявания. Преценихме също така дали някои от оповестяванията са представени по начин, който би могъл да замъгли правилното им разбиране. Не бяха идентифицирани такива ситуации.</i></p>
<p>10. Обмислете необходимостта от специализирани умения или консултанти, тестване на вътрешните контроли срещу процедури по същество, необходимостта да се въведе непредсказуемост при някои одиторски тестове и работа, която може да бъде извършена от клиента.</p>	<p><i>ИТ специалист, който да прегледа продажбите по Интернет и ИТ контролите по принцип. Насрочено е посещение през месец декември от настоящия период.</i></p>
<p>11. Роли в одиторския екип, график и прегледи на досиетата</p>	<p><i>Цялостните и детайлизираните одиторски планове бяха актуализирани.</i></p>
<p><b>Изготвил:</b> FJ                      <b>Дата:</b> 8 декември 20X2 г. <b>Преглед, извършен от:</b> LF   <b>Дата:</b> 5 януари 20X3 г.</p>	

**Паметна бележка към досието:** Kumar & Co.

На 8 декември 20X2 г одиторският екип (съдружник и старши одитор) проведеха среща за планиране на одиторския ангажимент за Kumar & Co.

Обсъдихме следното:

- Цялостното ниво на същественост бе намалено на 2 500 евро на базата на спада в рентабилността и продажбите. Нивото на същественост на изпълнението бе установено на 1 800 евро.
- В последно време вниманието на Raj е отклонено към лични семейни проблеми. Работата на счетоводителя може да не е подложена на адекватен преглед. Това предоставя на Ruby голям контрол върху отчитаните стойности. Непреднамерени или умишлени грешки на Ruby биха могли да останат неразкрити. Това би следвало да се третира като значителен риск от измама при одита.
- Предубеденост на ръководството или пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството биха могли да възникнат с цел избягване на данъчни задължения или нарушения на клаузи за допълнителни условия в банкови споразумения. Приблизителните оценки на ръководството традиционно са били консервативни. На членовете на одиторския екип бе припомнено да бъдат бдителни за всяко нещо, което изглежда необичайно.
- Ще обърнем специално внимание на ценообразуването на продуктите и сделките със свързаното лице, Dephta.

**План на одита:**

- Потвърждава се, че времето на изпълнение от предходния период е подходящо и ние отново ще изискаме съдействието на ръководството за изготвянето на определени описи и таблици. Доколкото, обаче, Kumar & Co. срещна затруднения през предходния период да ни предостави своевременно исканите справки, през настоящия период предварително ще отделим време с Ruby и ще ѝ предоставим примерни справки, за да се уверим, че разбира какво е необходимо и да гарантираме спазване на уговорените срокове.
- Детайлизираният одиторски план бе подложен на преглед в някои подробности. Процедурите в някои области бяха разширени на базата на оценения риск, а някои други процедури, при които оцененият риск е нисък, бяха елиминирани.
- Решихме, че ще бъде по-ефикасно да изпълним процедури по същество отколкото тестове на контролите, тъй като няма твърдения за вярност, при които процедурите по същество сами по себе си не биха осигурили необходимите и достатъчни одиторски доказателства.

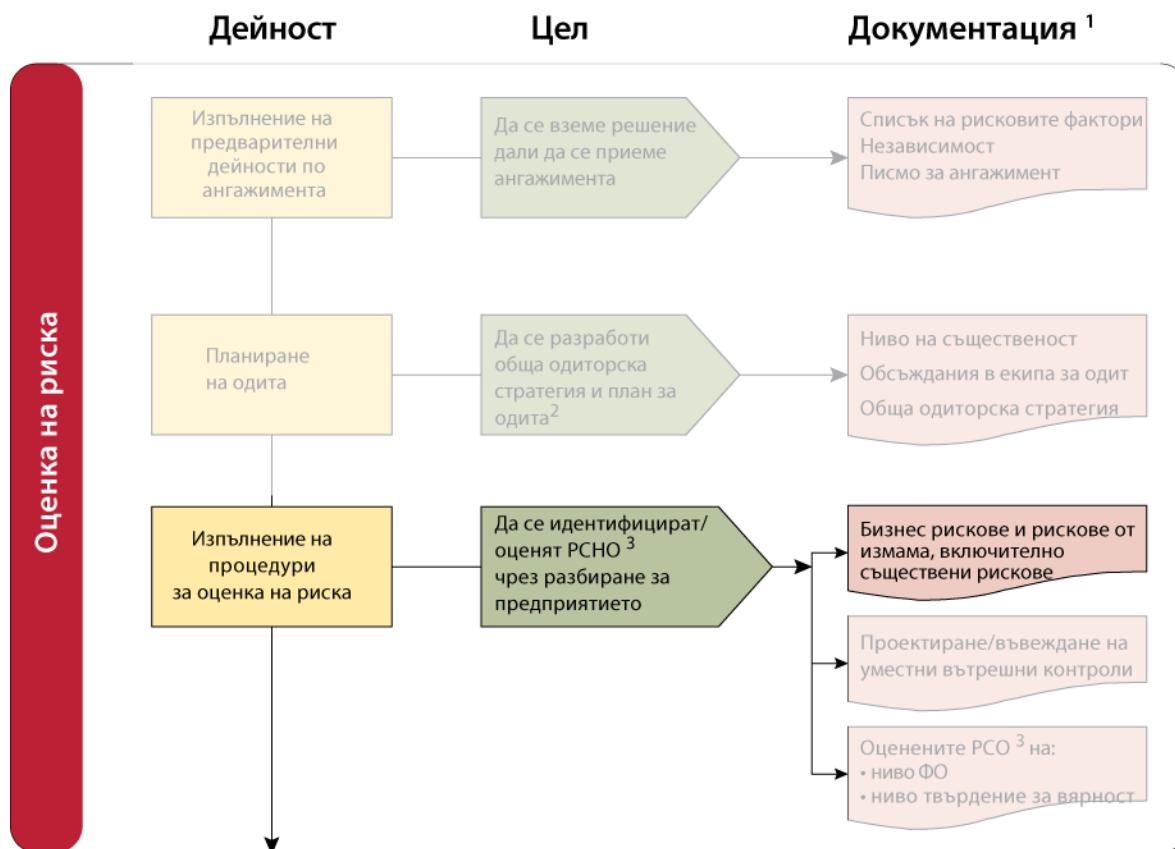
**Изготвил:** FJ                      **Дата:** 8 декември 20X2 г.

**Преглед, извършен от:** LF                      **Дата:** 5 януари 20X3 г.

## 8. Вътрешноприсъщи рискове — идентификация

Съдържание на главата	Приложими МОС
Как да бъдат идентифицирани рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет.	240, 315 (преработен)

Приложение 8.0-1



**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.

Параграф	Цел/цели на МОС
240.10	Целите на одитора са: (а) да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, дължащи се на измама; (б) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, чрез разработване и изпълнение на подходящи отговори; и (в) да отговори по подходящ начин на измами или подозирани измами, идентифицирани по време на одита.
315.3	Целта на одитора е да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, чрез получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за вътрешния му контрол, като по този начин осигури база за разработване и изпълнение на процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания.

Параграф	Уместни извадки от МОС
200.13	За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу: (n) Риск от съществено неправилно отчитане — Рискът, че финансовият отчет може да съдържа съществено неправилно отчитане преди одита. Това включва два компонента, описани както следва на ниво твърдение за вярност: (i) Вътрешноприсъщ риск — Податливостта към неправилно отчитане на дадено твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, което може да бъде съществено, индивидуално или като обща сума, заедно с други неправилни отчитания, преди да се вземат предвид каквито и да било свързани с него контроли. (ii) Риск на контрола — Рискът, че може да съществуват неправилни отчитания в твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които биха могли да бъдат съществени, индивидуално или когато са обобщени с други неправилни отчитания, които няма да бъдат предотвратени, или открити и коригирани своевременно от вътрешния контрол на предприятието.
240.11	За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу: (а) Измама – преднамерено действие на едно или повече лица от ръководството, от лицата, натоварени с общо управление, от служителите или трети страни, свързано с използване на заблуда с цел придобиване на несправедливо или незаконно предимство. (б) Фактори, свързани с риск от измама – събития или условия, които показват стимул или натиск за извършване на измама или дават възможност за извършване на измама.
240.12	В съответствие с МОС 200, одиторът запазва професионален скептицизъм по време на целия одит, отчитайки възможността да съществуват съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, независимо от предишния му опит с предприятието относно честността и почтеността на ръководството и лицата, натоварени с общо управление. (вж.: пар. А7–А8)

240.13	Освен ако одиторът няма причина да вярва в противното, той може да приеме документацията за истинска. Ако идентифицираните по време на одита условия карат одитора да вярва, че даден документ може да не е автентичен, или, че условията в документа са били модифицирани, но не са оповестени пред него, той прави допълнителни проучвания. (вж.: пар. А9)
240.15	МОС 315 (преработен) изисква да се проведе обсъждане между членовете на екипа по ангажимента и определяне от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, на въпросите, които следва да бъдат съобщени на членовете на екипа, които не са участвали в дискусиата. Това обсъждане отдава особено значение на това как и къде финансовия отчет на предприятието може да е податлив на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, включително как може да възникне измамата. Обсъждането се провежда като се оставят настрана вижданията, които членовете на екипа може да имат, че ръководството и лицата, натоварени с общо управление, са честни и почтени. (вж.: пар. А10–А11)



Параграф	Уместни извадки от МОС
240.17	<p>Одиторът отправя проучващи запитвания към ръководството относно:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) оценката на ръководството за риска, че във финансовия отчет може да са налице съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, включително характера, обхвата и честотата на тези оценки; (вж.: пар. А12–А13)</li> <li>(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)</li> <li>(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</li> <li>(г) комуникацията на ръководството, ако съществува такава, със служителите относно неговите виждания за бизнес практиката и етичното поведение.</li> </ul>
240.18	<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.</p>
240.22	<p>При изпълнението на аналитични процедури, включително тези, свързани със сметките за приходи, одиторът преценява дали са идентифицирани необичайни или неочаквани взаимоотношения, които може да са индикация за рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.</p>
240.23	<p>Одиторът преценява дали другата получена информация показва рискове от съществени неправилни докладвания, дължащи се на измама. (вж.: пар. А22)</p>
240.24	<p>Одиторът оценява, дали информацията, получена при изпълнението на други процедури за оценка на риска и свързани дейности, показва наличието на един или повече фактори за риск от измама. Въпреки че факторите за риск от измама не показват непременно съществуването на измама, те често съществуват при обстоятелства, където са възникнали измами и следователно, може да покажат рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. (вж.: пар. А23–А27)</p>
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"> <li>(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</li> <li>(б) Идентифицираните и оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност.</li> </ul>

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> <ul style="list-style-type: none"><li>i. неговите дейности;</li><li>ii. структурата на собствеността му и структурата му на управление;</li><li>iii. видовете инвестиции, които предприятието прави или планира да направи, включително инвестиции в предприятия със специално предназначение; и</li><li>iv. начина, по който е структурирано предприятието и как се финансира,</li></ul> <p>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>
--------	---

## 8.1 Общ преглед

Идентификацията на риска представлява фундамент на одита. Тя се базира и съставлява неразделна част от одиторските процедури за разбиране на предприятието и неговата среда. Без надеждно разбиране за предприятието одиторът може да пропусне определени рискови фактори. Така например, ако продажбите на клиента се увеличават, ще бъде важно за одитора да знае, че продажбите на отрасъла като цяло в действителност бележат рязък спад.

Целта на фазата на одита, представляваща оценка на риска е да се идентифицират източниците на риск, след което да се оцени дали те биха могли да доведат до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет. Това осигурява на одитора информацията, която му е необходима за насочване на одиторските усилия към области, където рискът от съществени неправилни отчитания е най-висок, за сметка на области, в които рискът е по-нисък.

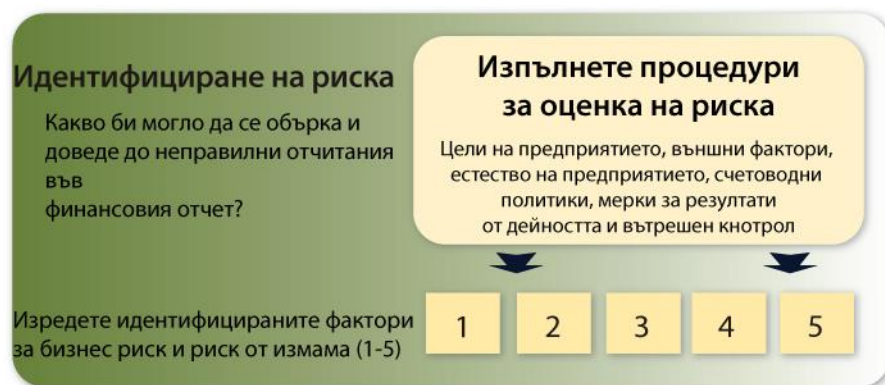
Оценката на риска има две ясно разграничени части:

- Идентификация на риска (задавайки въпроса „какво може да се обърка“); и
- Оценка на риска (определяне на значимостта на всеки риск).

Оценката на риска се разглежда в том 2, глава 9.

По-долу е илюстрирана идентификацията на рисковете.

### Приложение 8.1-1



## **ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

### **Първо, идентифицирайте рисковете**

Не можете да оцените риск, който преди това не е бил идентифициран. Избягвайте изкушението да предположите, че тъй като предприятието е малко, не са налице съответни рискове или че рисковете от съществени неправилни отчитания ще бъдат същите както в предходния период. Сега може да съществуват нови рискове, а естеството/значимостта на някои от преди това идентифицираните рискове може да са се променили.

### **След първия ангажимент, фокусирайте се върху това, което се е променило спрямо предходния период**

След първия ангажимент, фокусирайте се върху това, което се е променило във всеки от шестте източника на риск (вижте Приложение 8.7-1) вместо да започвате всичко отначало. Това ще спести време и ще фокусира вниманието върху естеството и последиците от новите рискови или преразглеждането на преди това идентифицираните рискове.

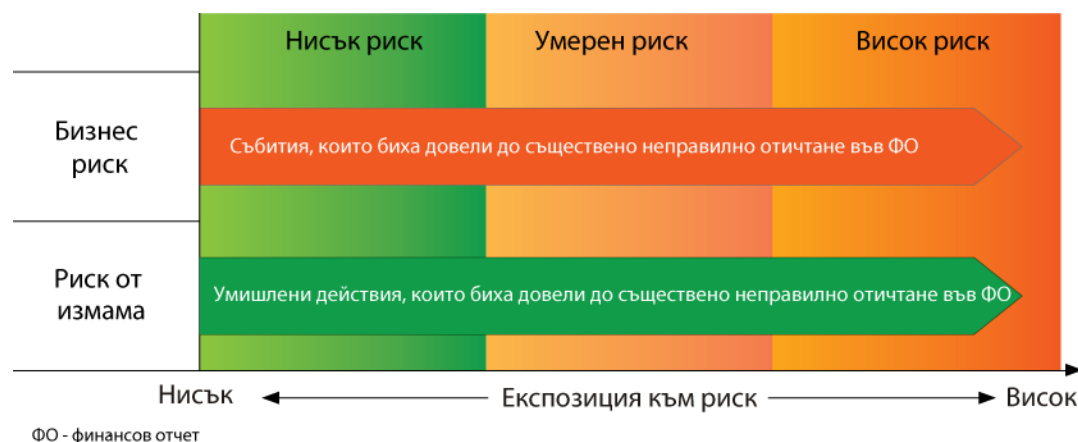
## 8.2 Видове риск

Съществуват две основни категории рискове:

- бизнес риск; и
- риск от измама.

Разликата между бизнес риска и риска от измама е, че рискът от измама произтича от умишлените действия на дадено лице. Това е илюстрирано в следващото приложение.

### Приложение 8.2-1



**Забележка:** В множество случаи, даден риск може да е както бизнес риск, така и риск от измама.

Например, внедряването на нова счетоводна система поражда несигурност (докато персоналът усвоява новата система могат да бъдат направени грешки) и би бил класифициран като бизнес риск. Този риск, обаче, може да бъде класифициран и като риск от измама, тъй като някой може да се възползва от несигурността, за да присвои неправомерно активи или за да манипулира финансовия отчет.

### Бизнес риск

Терминът „бизнес риск“ обхваща нещо повече от самите рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет. Бизнес рисковете възникват от съществени условия, събития, обстоятелства, действия или бездействия, които биха могли неблагоприятно да засегнат способността на предприятието да постигне целите и изпълни стратегиите си. Това би могло да включва също и определянето на неподходящи цели и стратегии.

Бизнес рисковете включват също събития, които възникват в резултат на промени, усложнения или неотчитане на необходимостта от промени. Промените могат да настъпят, например, в резултат на:

- разработването на нови продукти, които може да претърпят неуспех;
- неподходящ пазар, дори ако новите продукти са успешно разработени; или
- недостатъци в продуктите, които могат да доведат до отговорност и увреждане репутацията на предприятието.

### Риск от измама

Рискът от измама се отнася до събития или условия, които сочат за стимул или натиск за извършване на измама или предоставят възможност за извършването на измами.

Разбирането на одитора за бизнес рисковете и рисковете от измама повишава вероятността рисковете от съществени неправилни отчитания да бъдат идентифицирани. Не е отговорност на одитора обаче да идентифицира или оцени всички възможни бизнес рискове.

### 8.3 Източници на информация за предприятието

Първата стъпка в процеса на оценка на рисковете е да се събере (или актуализира) колкото е възможно повече уместна информация за предприятието. Тази информация осигурява важна референтна рамка за идентифициране и оценяване на евентуалните рискови фактори.

Информацията за предприятието и неговата среда може да бъде получена както от вътрешни, така и от външни източници. В много от случаите, одиторът започва с вътрешните източници на информация. След това тази информация може да бъде проверена дали съответства на информацията, получена от външни източници, като например данни от търговски асоциации и данни относно общите икономически условия, които често пъти могат да бъдат получени от Интернет. Следващото приложение показва някои от наличните източници на информация.

Приложение 8.3-1

	Вътрешни източници	Външни източници
Финансова информация	<ul style="list-style-type: none"> <li>Финансови отчети</li> <li>Бюджети</li> <li>Доклади</li> <li>Мерки за р-ти от дейността</li> <li>Данъчни декларации</li> <li>Използвани счетов. политики</li> <li>Преценки и приблизителни оценки</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Информация от Интернет</li> <li>Отраслова информация</li> <li>Конкурентно разузнаване</li> <li>Рейтингови агенции</li> <li>Кредитори</li> <li>Държавни агенции</li> <li>Медии и други външни страни</li> </ul>
Нефинансова информация	<ul style="list-style-type: none"> <li>Визия, ценности, цели и стратегии</li> <li>Организационна структура</li> <li>Длъжностни характеристики</li> <li>Досиета на Човешки ресурси</li> <li>Индикатори за р-ти от дейността</li> <li>Наръчници за политика и процедури</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Информация от Интернет</li> <li>Данни от отраслови асоциации</li> <li>Отраслови прогнози</li> <li>Държавни агенции</li> <li>Статии в медиите</li> </ul>

## ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Основен източник на информация, който често се пренебрегва, са одиторските работни книжа от ангажиментите през предишни периоди. Те често съдържат ценна информация по въпроси като:

- съображения и въпроси, които да бъдат адресирани и обхванати при планирането на одита за настоящия период;
- оценка и източници на евентуални корекции и некоригирани грешки;
- области, в които има повтарящи се случаи на несъгласие, като например, използваните при приблизителните счетоводни оценки предположения;
- области, които изглеждат податливи на грешки; и
- въпроси, повдигнати при одиторската комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общото управление.

Информацията, събрана от процедурите за оценка на риска преди приемане или продължаване на взаимоотношението с даден клиент, може да бъде използвана като част от разбирането на одиторския екип за предприятието.



## 8.4 Процедури за оценка на риска

На базата на получената за предприятието информация одиторът сега е в състояние да разработи процедурите за оценяване на риска, описани в том 1, глава 8. Тези процедури за оценка на риска се разработват с цел получаване и документиране на разбиране за предприятието и неговата среда, включително вътрешния контрол.

Обхватът на разбирането, което е необходимо на одитора за идентифициране на рисковете се съдържа в шест ключови области, както следва.

### Приложение 8.4.1

А. Външни фактори	Естество на отрасъла Регулаторна среда Обща рамка за финансово отчитане
Б. Естество на предприятието	Дейност и ключов персонал Собственост и общо управление Инвестиции, структура и финансиране
В. Счетоводни политики	Избор и прилагане Причини за промени Целесъобразност за предприятието
Г. Цели и стратегии на предприятието	Бизнес планове и стратегии Финансови последици и поети рискове
Д. Оценка/преглед на финансовите резултати от дейността	Какво се оценява Кой прави преглед на финансовите резултати
Е. Вътрешен контрол, имащ отношение към одита	Процеси и уместни контроли за смекчаване на рисковете на ниво предприятие и на ниво сделки и операции

Достатъчността на информацията (задълбоченост на разбирането) необходима на одитора е въпрос на професионална преценка. Тя е по-малка като количество от информацията, притежавана от ръководството при управлението на предприятието. Последният раздел („Е” в приложението по-горе), който се отнася до вътрешния контрол, имащ отношение към одита, е разгледан в том 1, глава 5, както и в том 2, глави 4, 11 и 12.

Получаването на разбиране за естеството на предприятието и неговата среда, включително вътрешния контрол, има редица преимущества, както е изложено в общи линии по-долу.

#### Приложение 8.4-2

Осигурява референтна рамка	
<b>Ползи, получени от разбирането за предприятието</b>	<p><b>Идентифициране на рисковете и разработване на отговорите</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Преценки относно оценяването на риска.</li> <li>• Разработване на целесъобразните отговори на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет.</li> <li>• Установяване нивото на същественост (виж том 2, глава 6).</li> <li>• Разработване на очаквания, необходими за изпълнение на аналитичните процедури.</li> <li>• Разработване/изпълнение на допълнителни одиторски процедури с цел свеждане на одиторския риск до приемливо ниско ниво.</li> <li>• Оценяване достатъчността/уместността на получените одиторски доказателства (например, уместността на използваните предположения, както и на устните и писмени изявления на ръководството).</li> </ul> <p><b>Преглед на финансовия отчет</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Оценяване на избора и прилагането от страна на ръководството на счетоводните политики.</li> <li>• Разглеждане адекватността и достоверното представяне (когато е приложимо) на оповестяванията във финансовия отчет.</li> <li>• Идентифициране на одиторски области, на които да се обърне специално внимание (например, сделки със свързани лица, необичайни или сложни договорни споразумения, предположението за действащо предприятие или необичайни сделки и операции).</li> </ul>

#### ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Получаването на разбиране за предприятието не е отделно обособена задача, която може да бъде изпълнена в началото на одита и след това да бъде оставена настрана. От важно значение е да се продължи с изучаването на предприятието в течение на целия одит, като се остане нащрек за рискови фактори, които преди това не са били идентифицирани или при които първоначалната оценка на риска се нуждае от актуализиране.

### 8.5 Източници на риск

Грешките и измамата във финансовите отчети възникват в резултат на рискови фактори, чиито произход се корени в една или повече от шестте необходими области на разбиране за предприятието (виж приложение 8.5-1).

Един пример в това отношение би бил нов и сложен данък, наложен върху предприятието. Това е външен рисков фактор. Риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет би могъл да бъде свързан с неправилното тълкуване на новото законодателство, водещо до неправилно

изчисляване на данъчното задължение и на дължимата сума. Отбележете, че източникът (причината) за риска е новият данък, засягащ предприятието, а не грешката в изчислението, която се явява последствие от рисковия фактор. Като следствие от новия данък, рискът от изчислителна грешка се повишава.

Следващото приложение показва шестте области на разбирането като потенциални области на риск. Отбележете, че източниците на риск обикновено не се отнасят до конкретна област на финансовия отчет. Така например, икономически спад би могъл да доведе в резултат до неправилни отчитания в множество области на финансовия отчет, като материални запаси, вземания, продажби и т.н. Така че, първо идентифицирайте източника на риск, след което идентифицирайте къде във финансовия отчет биха могли като следствие да възникнат неправилни отчитания.

### Приложение 8.5-1



\* РСНО = Рискове от съществени неправилни отчитания

По-долу са очертани в общи линии примери за източниците на риск (но не и ефекта върху конкретни области на финансовия отчет).

### Приложение 8.5-2

#### Източници на бизнес рискове и рискове от измама

##### Цели и стратегии на предприятието

- Нецелесъобразни, нереалистични или свръх агресивни цели и стратегии.
- Нови продукти или услуги или навлизане в нови бизнес направления.
- Навлизане в бизнес области/сделки, с които предприятието има малък опит.
- Несъответствие между ИТ и бизнес стратегиите.
- Реакции на бурен растеж или на спад в продажбите, които може да поставят под напрежение системите за вътрешен контрол или уменията на персонала.
- Използване на сложни механизми за финансиране.
- Корпоративно реструктуриране.
- Съществени сделки и операции със свързани лица.

**Източници на бизнес рискове и рискове от измама**

<b>Външни фактори</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Състоянието на икономиката и промени в правителствените нормативни разпоредби.</li> <li>• Спадащо търсене на продуктите или услугите на предприятието.</li> <li>• Висока степен на сложност на нормативната уредба.</li> <li>• Промени в отрасъла.</li> <li>• Невъзможност да се получат необходимите ресурси (материали или персонал с изискваните умения).</li> <li>• Умишлен саботаж на продуктите или услугите на предприятието.</li> <li>• Ограничения в достъпа до капитал и кредит.</li> </ul>
<b>Естеството на предприятието</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Лоша корпоративна култура или управление.</li> <li>• Некомпетентен персонал на ключови позиции.</li> <li>• Промени в ключовия персонал, включително напускане на ключови изпълнителни фигури.</li> <li>• Сложност на дейността, организационната структура или продуктите.</li> <li>• Недостатъци на продуктите или услугите, които могат да доведат до отговорност и риск за репутацията.</li> <li>• Неотчитане на необходимостта от промяна (в изискваните умения или технологиите).</li> <li>• Слабости на вътрешния контрол, особено тези, които не са адресирани и обхванати от ръководството.</li> <li>• Лоши взаимоотношения с лицата или организациите, осигуряващи външното финансиране, като например банките.</li> <li>• Въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и ликвидността, включително загубата на важни клиенти.</li> <li>• Внедряването на нови системи, отнасящи се до финансовото отчитане.</li> </ul>
<b>Показатели за резултати от дейността</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ръководството не използва измерители на резултатите от дейността, които да оценят тези резултати и степента, в която се постигат целите.</li> <li>• Манипулиране на финансови данни с цел постигане на целеви резултати от дейността.</li> <li>• Неизползване на оценки за подобряване на стопанската дейност или предприемане на корективни действия.</li> </ul>
<b>Счетоводни политики</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Непоследователно прилагане на счетоводните политики.</li> <li>• Неподходящо използване на счетоводни политики.</li> </ul>

**Вътрешен контрол**

- Неподходящ надзор от страна на ръководството върху ежедневната оперативна дейност.
- Слаб или несъществуващ всеобхватен контрол върху дейности, като човешки ресурси, измами, изготвяне на счетоводна информация, като например приблизителни оценки и финансови доклади.
- Слаб или несъществуващ контрол върху сделки и операции, като например приходи, покупки, разходи, трудови възнаграждения.
- Слаба защитеност и сигурност на активите.

**8.6 Риск от измама**

Терминът „измама“ се отнася до умишлени действия от страна на едно или повече лица сред ръководството, лицата, натоварени с общото управление, служителите или трети страни, предполагащи използването на заблуда или лъжа за получаване на несправедливо или незаконно преимущество.

Измама с участието на едно или повече лица от ръководството или лицата, натоварени с общото управление се нарича „измама на ръководството“. Измама с участието само на служители на предприятието се нарича „измама на служителите на предприятието“. И в двата случая може да е налице тайно споразумение в рамките на предприятието или с трети лица извън него.

Следващото приложение излага в общи линии видовете измама и техните характеристики.

## Приложение 8.6-1

	<b>Манипулиране на финансовия отчет</b> (отчитане на по-високо/по-ниско ниво на печалба отколкото действителното)		<b>Присвояване на активи</b> (отклоняване на активи за лично ползване)	
Кой?	<b>Собствениците и ръководството</b>	<b>Наетите лица</b>	<b>Собствениците и ръководството</b>	<b>Наетите лица</b>
Защо?	<b>Лични облаги</b> (спестяване на данъци, продажба на бизнеса на надут цени, или изплащане на бонус)	<b>Лични облаги</b> (получаване на бонус на база р-татите от дейността, скриване на загуби или прикриване на откраднати активи)	<b>Лична облага или да се помогне на друго лице, което е в нужда</b>	<b>Лична облага или да се помогне на друго лице, което е в нужда</b>
Как?	Заобикаляне на вътрешни контроли, фалшиви/неточни сделки, тайно споразумяване, манипулиране на счетоводните политики, възползване от слабостите във вътрешния контрол	Фалшиви или неправилно регистрирани сделки, тайно споразумяване, манипулиране на счетоводните политики, възползване от слабостите във вътрешния контрол	Заобикаляне на вътрешни контроли, кражба на мат.запаси/активи, тайно споразумяване, възползване от слабостите във вътрешния контрол	Кражба на материални запаси или активи, тайно споразумяване, възползване от слабостите във вътрешния контрол
В какъв размер?	Често в голям размер поради положението на ръководството в предприятието и тяхното познание за вътрешния контрол	Често в по-малък размер, но могат да се натрупат в значителна степен с течение на времето, ако не бъдат коригирани	Често на базата на конкретна потребност. Дори и да започне в малък размер, вероятно ще се разрастне, ако не бъде бързо разкрито	Често на базата на конкретна потребност. Би могло да е в малък размер, но вероятно ще се разрастне, ако не бъде бързо разкрито

### ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

По отношение на всеки идентифициран рисков фактор, преценете дали това е бизнес риск, риск от измама или и двете. Много източници на риск могат да доведат както до бизнес риск, така и до риск от измама. Например, промяна в счетоводния персонал може да доведе до извършване на грешки (бизнес риск), но може също така и да предостави възможност някой да извърши измама.

## 8.7 Видове измама и техните характеристики

Макар че измама може да бъде извършена на всяко едно равнище на организацията, съществува тенденция тя да е по-сериозна (и да предполага по-големи парични суми), когато е ангажирано висшето ръководство.

Някои от основните условия, които създават среда за измама включват:

- неефективно корпоративно управление;
- отсъствие на лидерски характеристики и лошо зададен „тон от ръководството“;
- предоставяне на силни стимули за финансовите резултати от дейността;
- данъци или други разходи, които са считани за много високи или обременителни;
- сложност на правилата, регулациите и политиката на предприятието;
- нереалистични очаквания от страна на банкерите, инвеститорите или други заинтересовани лица;

- низходящи и неочаквани изменения в рентабилността;
- нереалистични бюджетни цели, които да бъдат постигнати от служителите; и
- неадекватен вътрешен контрол, особено при наличието на организационни промени.

Както може да бъде определено въз основа на горното, най-ефективният вътрешен контрол за противодействие на измамите е силната ангажираност от лицата, натоварени с общото управление и на висши ръководни позиции да действат по правилен начин. Това се доказва посредством ясни и отчетливи ценности на предприятието и ангажираност с етиката, които се моделират ежедневно. Това е валидно за организация от всякакъв калибър.

## 8.8 Триъгълникът на измамата

Съществуват три условия, които често представляват индикатори за наличие на измама. Разследващите счетоводители често наричат това „триъгълник на измамата“ (виж приложението по-долу), поради това, че когато са налице и трите условия твърде вероятно е, че се извършва измама.

Условията са:

- **Натиск**  
Това често се генерира от непосредствените нужди (като например, наличието на значителни лични дългове или удовлетворяване на очакванията по отношение на печалбата на анализаторите или на банките), които трудно могат да бъдат споделени с други.
- **Възможност**  
Лошата корпоративна култура и липсата на адекватни процедури за вътрешен контрол често могат да породят увереност, че измамата би могла да остане неразкрита.
- **Благовидна причина**  
Това е убеждението, че в действителност не е извършена измама. Например, извършителят разсъждава, че „Това не е голям проблем“, или „Аз просто взимам това, което заслужавам“

Приложение 8.8-1



Така например, на собственик-управител в строителния бранш може да бъде предложено да построи съществена пристройка към къщата на приятел, като това е сделка с плащане само в брой и без документи. Вземете под внимание трите условия:

- „**Натискът**“ върху собственика-управител би могъл да идва от това, че ще бъдат намалени данъците, които иначе биха били дължими.
- „**Възможността**“ е собственикът-управител да пренебрегне и заобиколи вътрешните контроли

върху признаването на приходи и да не документира прихода от продажбата.

- „Благовидната причина” би могла да бъде, че собственикът-управител вече плаща твърде много под формата на данъци.

**Забележка:** Ако което и да е от трите условия не е налице, малко вероятно е продажбата с плащане в брой да се осъществи.

Разгледайте трите източника на рискове от измами, изложени по-долу.

### Приложение 8.8-2

Източници на рискове от измами	
<b>Стимули и натиск</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Финансовата стабилност или рентабилността са застрашени от икономическите или отраслови условия или от условията за оперативна дейност на предприятието.</li> <li>• Налице е натиск ръководството да удовлетвори изискванията или очакванията на трети страни или на лицата, натоварени с общото управление (като например, целеви показатели за печалбата или спазване на обременителни нормативни разпоредби в областта на опазване на околната среда и т.н.).</li> <li>• Лични финансови задължения могат да породят натиск върху ръководството или служителите с достъп до парични средства или други активи, податливи на кражба, да присвоят тези активи.</li> <li>• Враждебни взаимоотношения между предприятието и служителите с достъп до парични средства или други активи. Например:                         <ul style="list-style-type: none"> <li>– обявени или очаквани бъдещи съкращения на наети лица,</li> <li>– скорошни или очаквани промени в плановете за компенсации или доходи на наети лица, и</li> <li>– издигане в служебната йерархия, възнаграждения или други награди, които не са в съответствие с очакванията.</li> </ul> </li> <li>• Личното финансово положение на ръководството или на лицата, натоварени с общото управление, може да бъде застрашено от финансовите резултати от дейността на предприятието (като например, финансови интереси, възнаграждения, гаранции и др.).</li> </ul>



**Нагласи и  
благовидни  
причини**

**Благовидни причини**

- Ръководството е заинтересовано да използва неподходящи средства за да::
  - сведе до минимум отчетената печалба поради причини, свързани с данъчното облагане, и
  - увеличи отчетената печалба, с оглед избягване нарушаването на клаузи за допълнителни условия в банкови споразумения, за да увеличи продажната цена на предприятието или за да удовлетвори целеви показатели, заложен от трета страна.
- Поведението на наетите лица показва неудоволствие или неудовлетвореност от предприятието.
- Сред висшето ръководство съществува деморализация.
- Ръководството се отнася толерантно към някои случаи на кражби от страна на наетите лица. Например, не се предприемат никакви дисциплинарни мерки, когато даден служител е хванат да краде.
- Ръководството не налага принудителното спазване на ценностите на предприятието или етичните стандарти.
- Ръководството не обръща внимание на необходимостта от текущо наблюдение или намаляване на рисковете, свързани с неправомерното присвояване на активи.

## Източници на рискове от измами

<p><b>Нагласи и благовидни причини</b> (<i>продължение</i>)</p>	<p><b>Нагласи</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Известни са данни за нарушения в миналото на законите и нормативните разпоредби от страна на ръководството или за твърдения за измами.</li> <li>• Ръководството показва промени в поведението или начина на живот, които може да са индикация, че са били присвоени активи.</li> <li>• Висшето ръководство дава лош етичен пример (като например, раздуване на сметки за разходи или извършване на дребни кражби и др.).</li> <li>• Ръководството пренебрегва и заобикаля съществуващите контроли.</li> <li>• Ръководството не е предприело целесъобразните мерки във връзка със станали известни недостатъци във вътрешния контрол.</li> <li>• Собственикът-управител на прави разграничение между лични и бизнес сделки.</li> <li>• Съществуват спорове между акционерите в непублично дружество от затворен тип.</li> <li>• Ръководството прави повторни опити да оправдае маргинално или нецелесъобразно счетоводно отчитане на базата на нивото на същественост.</li> <li>• Отношенията между ръководството и настоящия или предходния одитор са напрегнати.</li> </ul>
<p><b>Възможности</b></p>	<p><b>Активи, податливи на неправомерно присвояване</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Големи суми парични средства в брой или в обработка.</li> <li>• Обекти от материални запаси, които са малки като размер, но с висока стойност или предмет на засилено търсене.</li> <li>• Лесно конвертируеми активи, като например дългови ценни книжа на приносител, диаманти или компютърни чипове.</li> <li>• Имоти, машини и съоръжения, които са малки като размер, лесни за реализиране или при които не съществува наблюдаема идентификация на собствеността.</li> </ul>

### Неадекватни вътрешни контроли

- Неадекватен надзор от лицата, натоварени с общото управление върху процесите на ръководството за идентифициране и отговор на рисковете от измама.
- Неадекватно разделяне на задълженията или проверките.
- Неадекватен надзор върху разходите на висшето ръководство.
- Неадекватен надзор от страна на ръководството върху служителите, носещи отговорност за активите.
- Неадекватно проучване на кандидатите за работа по отношение на служителите с достъп до активите.
- Неадекватно водене на документацията по отношение на активите.
- Неадекватно разрешаване или одобрение на сделки и операции.
- Неадекватно физическо съхранение на парични средства, инвестиции, материални запаси или имоти, машини и съоръжения.
- Отсъствие на цялостно и своевременно равнение на активите.
- Отсъствие на своевременно и подходящо документиране на сделките и операциите (например, кредитни известия при връщане на стоки).
- Отсъствие на задължителни отпуски на служителите, изпълняващи контролни функции.
- Неадекватно разбиране от страна на ръководството на информационните технологии, което дава възможност на служителите, ангажирани с тях да извършват злоупотреби.
- Неадекватен контрол на достъпа по отношение на автоматизирани регистри, включително контроли и преглед на регистри на събитията в компютърните системи.
- Неадекватни контроли върху участието на ръководството в изготвянето на оповестяванията.

## Източници на рискове от измами

**Възможности**  
(*продължение*)

### Специфични области на уязвимост

Приблизителни оценки на ръководството, признаване на приходи, извършване на записвания в счетоводните регистри, сделки със свързани лица и др.

## ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

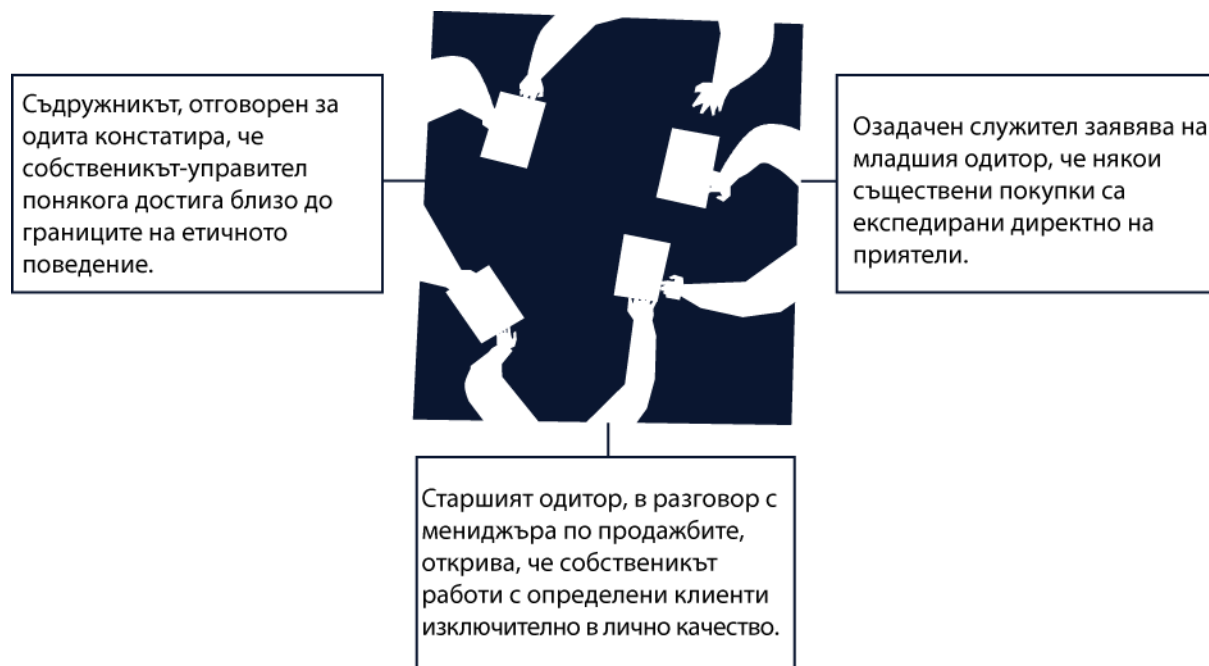
Измамата винаги е преднамерена. Тя предполага скриване на информация от одиторите и умишлено неточно представяне. Ето защо, измамата бива разкривана чрез проучване на моделите, аномалиите и изключенията, често в това, което може да бъде сметено за много малки парични стойности.

Малко вероятно е измамата да бъде разкрита единствено посредством процедури по същество. Така например, малко вероятно е одиторът да идентифицира липсваща сделка или да определи, че дадена сделка е невалидна, освен ако не разполага с някакво допълнително „разбиране за предприятието“, което може да бъде използвано за реферирание.

Одиторите, в зависимост от ролята и позицията си в одиторския екип, могат да идентифицират рисков фактор за измама, отнасящ се до един или повече от триъгълните елементи. Малко вероятно е, обаче, един одитор да идентифицира всичките три условия (възможност, натиск и благовидна причина) заедно. Поради тази причина е от важно значение одиторският екип да обсъжда непрестанно констатациите си в течение на целия ангажимент.

Ползите от обсъжданията в одиторския екип са изложени в общи линии в приложението по-долу.

### Приложение 8.8-3



При отсъствие на комуникация ще бъде трудно за всеки отделен член на гореописания одиторски екип да види цялостната картина. Продължаващите одиторски обсъждания дават възможност на екипа да сглоби малките парчета информация, така че да може да бъде видяна по-широката картина.

## 8.9 Професионален скептицизъм

Отговорност на одитора е да запазва отношение на професионален скептицизъм по всяко време на ангажимента. Отношението на професионален скептицизъм е свързано с въпросите, изложени в общи линии в следващото приложение.

### Приложение 8.9-1

Скептицизмът предполага:	
<b>Отчитане, че ръководството винаги може да извърши измама</b>	<p>Ръководството винаги е в състояние да пренебрегне и заобиколи иначе добър вътрешен контрол.</p> <p>Членовете на екипа за ангажимента трябва да се абстрахират от всякакво убеждение, че ръководството и лицата, натоварени с общото управление са честни и притежават почтеност, независимо от миналия опит на одитора по отношение на тяхната честност и почтеност.</p>
<b>Критично мислене</b>	Направете критическа оценка на валидността на получените одиторски доказателства.
<b>Състояние на повишена бдителност</b>	<p>Дали одиторските доказателства противоречат или поставят под въпрос надеждността на:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>документацията и отговорите на проучващите запитвания?</li> <li>друга информация, получена от ръководството и лицата, натоварени с общото управление?</li> </ul>
<b>Състояние на повишено внимание</b>	<p>Избягвайте:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>пропускането на необичайни обстоятелства.</li> <li>прекаленото генерализиране при извеждането на заключения от одиторските констатации.</li> <li>използването на погрешни предположения при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури и оценяване на резултатите от тях.</li> <li>приемането на одиторски доказателства, които не са в пълна степен убедителни, с упованието, че ръководството и лицата, натоварени с общото управление са честни и притежават почтеност.</li> <li>приемането на изявления на ръководството като заместител на получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.</li> </ul>

**ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

Прилагането на професионален скептицизъм спрямо одита на клиент, когото познавате и когото се доверявате може да е трудно. При хората съществува естествена тенденция да се възлага доверие на другите, допускайки, че няма информация за обратното. Ето защо, на съдружниците и служителите редовно трябва да се напомня да упражняват професионален скептицизъм. Някои практически предложения за прилагането на тази концепция включват:

- Създайте измислен персонаж (и име) на някой, който има лошо отношение към контрола и етиката. Когато се провежда обсъждане на възможните сценарии за измама и податливостта на финансовия отчет, представете си това лице (което не е ваш клиент) в ролята на клиента или старшия отговорен мениджър.
- Покана към лице (в идеалния случай, с известен опит в разследванията), което не познава предприятието, да вземе участие по въпросите на измамата при обсъждане планирането на одита.

**8.10 Как да идентифицираме вътрешноприсъщите рискови фактори**

Най-ефективният начин да избегнем пропускането на приложим рисков фактор е да превърнем идентифицирането на риска в неотменна част от разбирането за предприятието. Колкото повече знае одиторът за шестте области на разбирането на предприятието, толкова по-вероятно е, че ще е в състояние да идентифицира рисковите фактори. Разбирането за предприятието е полезно също така при идентифицирането и впоследствие реагирането на възможните сценарии за измама. Помнете, че пренебрегването и заобикалянето на контролите от ръководството винаги стои като възможност и така измамата се прикрива (особено от одитора).

Със събирането (или актуализирането) на информацията за всяка от необходимите области на разбиране за предприятието се обмисля и наличието на съответните фактори за бизнес риск и риск от измама. По отношение на много от идентифицираните бизнес рискове може да има и риск от измама, който да бъде взет под внимание. Поради тази причина се предлага там, където е възможно, рисковете за измама да бъдат изброени отделно от бизнес рисковете и да бъдат индивидуално оценени. Така например, ако прогнозите за продажбите на предприятието са неблагоприятни (външен източник на риск), обмислете какво би могло да се обърка (последствията) във финансовия отчет. Слабите продажби биха могли да доведат до прекомерни материални запаси, които може да е необходимо да бъдат обезценени, но това би могло също така да предизвика риск от измама, ако предоставя стимул за лице от екипа по продажбите „да раздуе“ своите продажби, за да удовлетвори целеви показател за получаване на бонус.

**ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

Бизнес рисковете и рисковете от измама (вътрешноприсъщи рискове) се идентифицират преди обмислянето на каквито и да е вътрешни контроли, които биха могли да смекчат тези рискове. Вътрешният контрол за смекчаване на рисковете се разглежда в том 2, глави 11 и 12. Това е важно също така и за идентифицирането на всякакви съществени рискове, които могат да съществуват (виж том 2, глава 10).

Ефектът от някои от идентифицираните рискови фактори ще се отнася до конкретна област на финансовия отчет, но други рискови фактори ще са всеобхватни и ще се отнасят до множество

области на финансовия отчет. Така например, ако старшият счетоводител е некомпетентен, малко вероятно е грешките да бъдат ограничени само до една област на финансовия отчет. В допълнение, ако някой се е възползвал от ситуацията, за да извърши измама, съществени неправилни отчитания могат да възникнат в голям брой салда на активи и пасиви, които биха могли да бъдат прикрити с допълнителни съществени неправилни отчитания в сделките, свързани с приходи и разходи.

Всеобхватните рискове често произтичат от среда на слаб контрол и потенциално засягат множество области на финансовите отчети, оповестявания и твърдения за вярност. Всеобхватните рискове вероятно ще засегнат оценяването на риска на ниво финансов отчет. Рисковете на ниво финансов отчет ще бъдат адресирани и обхванати чрез цялостен отговор от страна на одитора (като например, извършване на повече одиторска работа, възлагане задачи на по-опитните членове на екипа и т.н.).

В хода на одита могат да бъдат идентифицирани допълнителни рискови фактори. Те следва да бъдат прибавени към списъка с идентифицираните рискове и да бъдат подходящо оценени преди да бъдат всети каквито и да е решения относно тяхното въздействие върху одиторската стратегия и одиторския план, като например естеството и обхвата на необходимите допълнителни одиторски процедури. Това ще гарантира, че когато се провежда планирането за следващия период, идентификацията и оценяването на рисковете ще бъде завършено.

По-долу е очертан в общи линии процес за идентификация на рисковете в три стъпки..

### Приложение 8.10-1

Идентификация на риска	
<b>Стъпка 1</b> <b>Съберете</b> <b>основна</b> <b>информация за</b> <b>предприятието</b>	Отправната точка е да се получи основна информация или референтна рамка за разработване на процедурите за оценка на риска, които ще бъдат изпълнени. Без това разбиране, ще бъде трудно, ако не и невъзможно, да се идентифицира какви грешки и измама биха могли да възникнат във финансовия отчет.  Осигурете получаването (или актуализацията) на съответната основна информация за предприятието, неговите цели, култура, дейност, ключов персонал, както и вътрешната му организация и контрол.

**Стъпка 2**  
**Разработете,**  
**изпълнете и**  
**документирайте**  
**процедури за**  
**оценка на риска**

Изисква се да бъдат изпълнени процедури/дейности за оценка на риска (виж том 1, глава 8), така че:

- да бъдат идентифицирани източниците на рискове от съществени неправилни отчитания,
- да бъде получено подходящо разбиране за предприятието, и
- да бъдат получени необходимите подкрепящи одиторски доказателства.

- Използвайки базовото разбиране за предприятието, получено в стъпка 1 по-горе, разработете и изпълнете процедури за оценка на риска и свързаните с това дейности.
- Проведете обсъждания в одиторския екип относно податливостта на финансовия отчет на съществени неправилни отчитания, причинени от грешка или измама (виж том 2, глава 7).
- Отправете проучващи запитвания до ръководството относно това как те идентифицират и управляват рисковите фактори (в частност, измама) и какви рискови фактори са били идентифицирани и управлявани в действителност. Попитайте също така ръководството дали в действителност има случаи на грешки или измама.
- Документирайте всички идентифицирани рискови фактори.



## Идентификация на риска

### Стъпка 3

**Съотнесете или картографирайте идентифицираните рискове към съществените области на финансовия отчет**

По отношение на всеки идентифициран рисков фактор (причина за риск) идентифицирайте ефекта (конкретни съществени неправилни отчитания, като например грешка или измама), който би могъл да се прояви във финансовия отчет в резултат на него. Отбележете, че един-единствен рисков фактор може да доведе до редица съществени неправилни отчитания от различен вид, които могат да засегнат повече от една област на финансовия отчет. (Вижте бележките за обръщане на внимание по-долу за примери.)

- Идентифицирайте съществените салда по сметки, класове сделки или операции и оповестявания във финансовия отчет.
- Съотнесете или картографирайте идентифицираните рискове към конкретните засегнати области на финансовия отчет, оповестявания и твърдения за вярност. Ако идентифицираният риск е всеобхватен, то тогава го отнесете към финансовия отчет като цяло. Идентифицирането на последствията от рисковете по области на финансовия отчет помага при оценяването на рисковете на ниво твърдение за вярност. Идентифицирането на последствията от всеобхватните рискове помага при оценяването на рисковете на ниво финансов отчет.

### ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Съществува естествена тенденция одиторите да използват финансовия отчет като отправна точка за идентифициране на рисковете. Например, материалните запаси може да бъдат считани за високорискови поради грешките, установени в предходен период. Това, обаче, е равносилно на идентифициране на последствията от риска, а не на стоящата в основата причина. Да се знае, че материалните запаси са с висок риск е важно; по-добре е, обаче, да се знае причината за този риск. Ако причината за даден риск не е идентифицирана, възможно е някои рискови фактори да бъдат изцяло пропуснати. Вземете под внимание следното:

#### Липсващи салда или сделки

Финансовият отчет само обобщава резултатите от стопански решения и сделки, които са документирани. Ако сделките и операциите не са отразени, или ако активи са били присвоени или условни активи и пасиви не са оповестени, твърде възможно е рисковите фактори, свързани с такива липсващи суми или оповестявания, да не бъдат идентифицирани и оценени.

#### Събиране на факти срещу идентификация на риска

Фокусът на процеса на разбиране за предприятието може лесно да бъде изместен към събирането на факти за предприятието вместо идентифициране на източниците на риск. Когато случаят е такъв, нови рискови фактори, събития, сделки и операции и рискове от измама могат да бъдат пропуснати изцяло.

#### Причини и следствия от съществените неправилни отчитания

Значението на някои източници на риск може да бъде пропуснато, ако се обръща внимание предимно на ефекта или последствията от рисковия фактор (например, фокусиране върху грешките в салдата на материалните запаси, вместо, на първо място, върху причините за тяхното възникване). Източникът на риск е събитието/събитията, които причиняват на първо място възникването на грешките. Източникът на грешки в салдото на материалните запаси би могъл да

бъде неподходящо или лошо обучен персонал, остаряла система на вътрешен контрол, неправилно прилагане на счетоводни политики, като например признаване на приходи, липса на защитеност на материалните запаси или директна измама от страна на служителите и т.н.

**ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ** (*продължение*)**Причина с множество последствия по отношение на съществените неправилни отчитания**

Отделен източник на риск често може да окаже влияние върху множество салда във финансовия отчет. Така например, спад в икономиката може да засегне оценката на материалните запаси, събираемостта на вземанията, спазването на банковите споразумения, манипулирането на сделките за продажби с оглед постигане на праговете за бонуси и дори евентуални въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие.

**Всеобхватни рискове**

Фокусирайки се в даден момент върху една-единствена област на финансовия отчет, определени всеобхватни рискове или рискове от измама може да не бъдат идентифицирани. Така например, внедряването на нова счетоводна система би могло да доведе до допускането на грешки в множество салда във финансовия отчет. Освен това, някой може да се възползва от несигурността, породена от новата система, за да извърши измама.

**8.11 Документиране на процеса на идентификация на рисковете**

Одиторът следва да упражни професионална преценка относно начина, по който тези въпроси се документират. Така например, документирането на процеса на идентификация на рисковете, вследствие на трите стъпки, изложени по-горе, би се състояло от:

- Информация за предприятието;
- Процедурите за оценка на риска; и
- Съотнасяне на идентифицираните рискове към евентуални грешки и измама във финансовия отчет.

*Приложение 8.11-1*

Документирайте	Описание
<b>Информация за предприятието</b>	<p>Документирайте информацията, получена по отношение на съответната област на разбиране, като например, целите на предприятието, външните фактори, естеството на предприятието и т.н. Документацията може да варира от много проста до по-сложна, в зависимост от размера на предприятието и би могла да включва:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Информация, изготвена от клиента (като бизнес планове и анализи);</li> <li>• Външна информация (отраслови доклади, вътрешни комуникации на персонала, документирани политики и процедури);</li> <li>• Уместна кореспонденция (юридическа, с правителствени агенции и т.н.), имейли, консултантски доклади, меморандуми; и</li> <li>• Фирмени въпросници.</li> </ul>

Документирайте	Описание
<b>Процедури за оценка на риска</b>	<p>Документирайте подробностите за изпълнените процедури за оценка на риска. Това включва:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Обсъждания между членовете на одиторския екип относно податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания, причинени от измама или грешка, както и съответните резултати;</li> <li>• Ключови елементи на полученото разбиране за предприятието, включително: <ul style="list-style-type: none"> <li>– всеки от аспектите на предприятието и неговата среда, изложени по-горе,</li> <li>– всеки от петте компонента на вътрешния контрол, очертани в общи линии в том 1, глава 5 и</li> <li>– източниците на информация, от които е получено разбирането; и</li> </ul> </li> <li>• Идентифицираните и оценени рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност.</li> </ul>
<b>Съотнасяне на идентифицираните рискове към евентуални грешки и измама във финансовия отчет</b>	<p>Документирайте съществените салда по сметки, класове сделки и операции или оповестявания във финансовия отчет; след това, по отношение на всеки идентифициран източник на риск посочете дали той е:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• всеобхватен по отношение на финансовия отчет като цяло; или</li> <li>• ограничен до конкретни области на финансовия отчет, оповестявания или твърдения за вярност.</li> </ul>

Съществуват редица начини, по които идентифицираните рискове могат да бъдат документирани. Един от начините за документиране на идентифицираните рискове е изложен в общи линии в следващото приложение. Приложението показва източника на риск по области на разбиране (външни фактори, естество на предприятието и т.н.), въздействието или евентуалните последствия от този риск и засегнатите области на финансовия отчет.

#### Приложение 8.11-2

Източник на риск	Въздействие на риска върху финансовия отчет (грешки или измама)	Засегната област на финансовия отчет или всеобхватен риск
<b>Цели на предприятието</b>		
<b>Внедряване на нов продукт през</b>	Грешки при разпределението на разходите и оценката на материалните запаси.	Оценка на материалните запаси

<b>годината</b>	Методологиите/системите за определяне себестойността и цената на новия продукт биха могли да създадат възможност за случаи на измама.	Точност на материалните запаси
	Необходимото ново финансиране ще направи трудно спазването на клаузите за допълнителни условия в съществуващите банкови споразумения. Ако предприятието е в нарушение на тези клаузи, кредитът може в действителност да стане предсрочно изискуем.	Оповестявания в пояснителните приложения относно финансирането, допълнителните условия в дълговите споразумения и класификацията на кредитите
	Ръководството може да бъде изкушено да манипулира финансовия отчет, за да гарантира съответствие с клаузите за допълнителни условия в банковите споразумения.	Всеобхватен риск



Източник на риск	Въздействие на риска върху финансовия отчет (грешки или измама)	Засегната област на финансовия отчет или всеобхватен риск
<b>Естество на предприятието</b>		
<b>Старшият счетоводител не е обучен по подходящ начин</b>	Грешки във финансовия отчет.	Всеобхватен риск
	Възможност за измама.	Всеобхватен риск

**Забележка:** Източниците на риск, идентифицирани в настоящия пример, имат многостранно въздействие, като всеки аспект е разгледат поотделно. Ако различните въздействия на източника на риск не бъдат разбити на отделни обособени компоненти, не само че процесът на оценяване на риска ще бъде по-труден, но и одиторът лесно би могъл изцяло да пропусне някои от въздействията на риска (като например измама).

## ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

### Рисковете – на едно място

Обмислете документирането на всички идентифицирани рискове в един документ, на едно място или под общ референтен номер на файла в досието с работните книжа. Това има редица преимущества:

- Лесен преглед на досието. Всички идентифицирани рискове могат да бъдат открити на едно място.
- Последователно оценяване. Когато рисковете бъдат подложени заедно на преглед, конкретен риск, който е бил оценен различно от останалите, ще бъде по-ясно забележим.
- Рисковете могат да бъдат сортирани (като се използва електронна таблица) така че най-съществените рискове да се появят в най-горната част на страницата. По този начин лицето, извършващо преглед на досието, може да направи проверка, за да се гарантира, че всички идентифицирани основни рискове са били адресирани и обхванати с подходящ одиторски отговор.

### Отделни списъци с рискови фактори за измама и рискови бизнес фактори

Изредете и оценете факторите за рискове от измама отделно от факторите за бизнес риск. Много бизнес рискове създават също възможност или стимул за случаи на измама. Ако измамата не бъде разгледана отделно, някои рискови фактори за измама могат да бъдат пропуснати. Така например, нова счетоводна система може да създаде потенциал за грешки (бизнес риск), но може също така за предостави възможност някой да манипулира финансовите резултати или да присвои активи (риск от измама). Друга причина за да бъдат те водени отделно е, че одиторският отговор на риск от измама (идентифициране на модели, изключения или аномалии, които биха могли да съществуват) би могъл да бъде твърде различен от отговора на съответния бизнес риск.

**Оставете оценяването на риска за по-късно**

Избягвайте изкушението да включите в списъка единствено рискови фактори, които е вероятно да бъдат съществени или важни. Ключова част от идентификацията на риска или събитието е да бъде разработен толкова изчерпателен списък от рискови фактори, колкото е възможно. Маловажните рискови фактори могат винаги да бъдат отстранени по-късно, след като всеки риск бъде подходящо оценен. Това ще спомогне да се гарантира, че всички съществени рискове са наистина идентифицирани.



**ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ****(продължение)****Използвайте повторно документацията във възможно най-голяма степен**

Избягвайте необходимостта всеки период да документирате повторно идентифицираните рискови фактори и полученото разбиране за предприятието. Ако информацията за изпълнените процедури за оценка на риска и идентифицираните рискове е уловена по един структуриран начин (виж „рисковете – на едно място” по-горе), тя може просто да бъде актуализирана всеки период. Това може да изисква първоначално повече време за изготвяне (през първия период), но ще спестява време през следващите периоди. Уверете се, обаче, че целесъобразните процедури за оценка на риска са изпълнявани и документирани през всеки един период и че всички направени промени могат да бъдат идентифицирани. Уверете се също така, че всеки документ отразява факта, че информацията е била актуализирана.

**Въздействието на рисковете**

Най-важната, но същевременно и най-трудната колона за попълване е „Въздействие на риска върху финансовия отчет” (виж приложението по-горе). В тази именно колона одиторът излага последствията от идентифицирания риск. Спадащите продажби са рисков фактор, но ако бъдат отразени точно от предприятието те не биха довели до риск от съществени неправилни отчитания. Спадащите продажби, обаче, биха могли да доведат до морално остаряване или надценяване на материалните запаси, а вземанията биха могли да станат трудни за събиране. Одиторът трябва да идентифицира именно последствията от всеки рисков фактор, така че да може да бъде разработен подходящ одиторски отговор.

**8.12 Казуси—Вътрешноприсъщи рискове—идентификация**

За подробности относно казусите виж том 2, глава 2 – Въведение в казусите.

Идентифицирането на рисковете включва:

- Изпълнение на процедури за оценяване на риска, за да се разбере предприятието и се идентифицират възможните източници (причини) на бизнес риск и риск от измами. Това включва изпълнение на специфичните процедури за оценка на риска, изложени в МОС, като например МОС 240 относно измамите, МОС 540 относно приблизителните оценки, МОС 550 относно свързаните лица и МОС 570 (преработен) относно предположението за действащо предприятие;
- Документиране на идентифицираните рискове. Често срещана форма на документиране е да се изредят и оценят всички рискове на едно място; и
- По отношение на всеки един идентифициран източник на риск, обмислете какъв вид неправилни отчитания (грешка или измама) биха могли да възникнат като резултат („ефекта“ от всеки един риск) във финансовия отчет.

Изисквана документация:

- **Разбирането за предприятието**  
То може да бъде документирано в паметна бележка, сходна с тази в том 2, глава 2, която

очертава в общи линии подробностите по тези два казуса.

- **Съответните рискови фактори**

Един начин за документиране на причините и следствията от идентифицираните рискове (както бизнес рискове, така и рискове от измама) е те да бъдат включени в списък със структуриран формат, като формуляра за оценка на рисковете, изложен по-долу. Това ще гарантира, че всички рискове са документирани на едно място и че оценяването на рисковете ще бъде последователно. Алтернативният подход е да се изредят идентифицираните рискове във формат на паметна бележка. Избягвайте изкушението да комбинирате бизнес рисковете и рисковете от измама в един формуляр. Оценяването и отговора на бизнес рисковете са твърде различни от оценяването и отговора на рисковете от измама.

## Казус А—Depth Furniture, Inc.

---

Планирани процедури за оценка на риска:

1. Документирайте идентифицираните потенциални рискови фактори от:
  - а) процедурите по приемане/продължаване взаимоотношенията с клиента;
  - б) други видове ангажименти, изпълнени за предприятието; и
  - в) предходни ангажименти за одит.
2. Извършете преглед на последните оборотни ведомости за:
  - а) тенденции в приходи и разходи; и
  - б) промени в активите и пасивите.

Отправете проучващи запитвания относно причините за съществени промени или идентифицирани тенденции.

3. Идентифицирайте потенциални рискови фактори, като се запознаете с ключови документи на предприятието, като например, бизнес планове, бюджети, протоколи от заседания и последни финансови резултати.
4. Отправете проучващи запитвания до ръководството и ключовия финансов персонал относно:
  - (а) бизнес цели, отраслови тенденции, оценката на ръководството за настоящи и потенциални рискови фактори и планирания от тях отговор.
  - (б) основни събития или промени, настъпили през периода.
  - (в) случаи на твърдения за измама, подозирана или фактическа измама.
  - (г) планове за бонуси или стимули за резултати от дейността.
  - (д) самоличност на свързани лица и естество/сума на сделки със свързани лица през периода.
  - (е) събития или условия, свързани с предположението за действащо предприятие.
  - (ж) информация, необходима за оповестяванията във финансовия отчет.
  - (з) сделки, събития и условия, пораждащи приблизителни счетоводни оценки.
  - (и) естество, обхват и състояние на съдебни дела/искове срещу предприятието или негов ключов персонал.
5. Отправете проучващи запитвания до членове на управителния съвет относно:
  - (а) състав, мандат и заседания на управителния съвет.
  - (б) информация за пренебрегване и заобикаляне на контролите, измама или подозрения за измама от страна на ръководството.
  - (в) тяхното мнение относно:
    - ефективността на надзора над ръководството; и
    - контролната среда (култура, компетентност, нагласи и т.н.).
  - (г) Какви области на финансовия отчет са податливи на измама.

6. Идентифицирайте други лица (ако има такива) в предприятието, които биха могли да предоставят информация относно потенциални рискови фактори и промени, настъпили след предходния период.

По-долу е изложен в общи линии структуриран формат за документиране на резултатите от изпълнение на процедурите за оценка на риска по отношение на Dephta Furniture, Inc.

<b>Бизнес рискове</b>		
<b>Рисково събитие/източник</b>	<b>Последствия от рисковия фактор</b>	<b>Твърдения за вярност</b>
	Кои области на финансовия отчет може да съдържат съществени неправилни отчитания и в какъв аспект?	Вс П ТО С
<i>Спад в икономиката</i>	<i>Може да е затруднено събирането на вземанията</i>	<i>ТО</i>
<i>Спад в икономиката</i>	<i>Може да са необходими обезценки на материалните запаси</i>	<i>ТО</i>
<i>Известно е, че лицето, отговарящо за материалните запаси прави грешки</i>	<i>Салдата на материалните запаси може да са надценени/подценени и евентуално да се отразят на оценяването</i>	<i>П ТО С</i>
<i>Продължаващ растеж (въпреки спада) и слаб контрол върху материалните запаси</i>	<i>Нарушаване на клаузи от кредитни споразумения</i>	<i>Вс</i>
<i>В редица области общите ИТ контроли са слаби</i>	<i>Интегритетът на данните може да бъде компрометиран или дори да бъдат загубени данни</i>	<i>Вс</i>
<i>Търсят се нови възможности за продажби в други страни</i>	<i>Валутни рискове при вземанията</i>	<i>ТО</i>

Ключ:

Вс = Всеобхватни (всички твърдения)

П = Пълнота

ТО = Точност и оценяване

С = Съществуване

Пр = Представяне

<b>Рискове от измама</b>		
<b>Рисково събитие/източник</b>	<b>Последствия от рисковия фактор</b>	<b>Твърдения за вярност</b>
	Кои области на финансовия отчет могат да съдържат съществени неправилни отчитания и в какъв аспект?	Вс П ТО С
<b>Натиск</b>		
<i>Минимизиране на данъчното бреме</i>	<i>Предубеденост на ръководството при приблизителните оценки (като например, оценяване на материалните запаси) с цел намаляване на приходите.</i>	<i>П ТО</i>
<i>Минимизиране на данъчното бреме</i>	<i>Неразрешени записвания в счетоводните регистри или манипулация на финансовия отчет.</i>	<i>Вс</i>
<i>Бърз растеж, който оказва натиск върху финансирането</i>	<i>Манипулация на финансовия отчет с цел избягване нарушаването на клаузите на банковите споразумения.</i>	<i>Вс</i>
<i>Бонусите на лицата в отдела за продажби се базират на продажби над определени прагове</i>	<i>„Раздуване” на продажбите с цел достигане на праговете.</i>	<i>С</i>
<i>Плащане на подкупи за получаване на договори</i>	<i>Увреждане на репутацията, надценяване на разходите, неначисляване на глоби.</i>	<i>П ТО С</i>
<b>Възможности</b>		
<i>Слаб контрол върху материалните запаси</i>	<i>Кражба на стоки от материалните запаси.</i>	<i>С</i>
<i>Слаб контрол върху продажбите в брой</i>	<i>Кражба на стоки/парични средства.</i>	<i>С</i>
<i>Сделки със свързани лица</i>	<i>Продажбите/покупките може да не са пълни, правилно оценени или оповестени във финансовия отчет.</i>	<i>Вс</i>

<p><i>Значително разширяване на използването на сделки със свързани лица</i></p>	<p><i>Продажбите/покупките може да са подценени/надценени.</i></p> <p><i>Салдата със свързани лица може да не са събираеми. Манипулирането на финансовия отчет би могло да се постигне чрез прехвърляне на „рискови” салда към свързано лице. Така би се постигнала замяна на рисково салдо със салдо към свързани лица.</i></p>	<p><i>ТО</i></p>
<p><b>Благовидни причини</b></p>		
<p><i>Деморализация сред временните работници</i></p>	<p><i>Кражби на стоки или парични средства</i></p>	<p><i>С</i></p>

Ключ:

Вс = Всеобхватни (всички твърдения)

П = Пълнота

ТО = Точност и оценяване

Е = Съществуване

Пр = Представяне

## Казус Б—Kumar & Co.

Планирани процедури за оценка на риска:

1. Отправете проучващи запитвания относно състоянието на отрасъла и актуализирайте разбирането за предприятието, РКх.х и паметните бележки за оценяване на риска. Това ще включва:

- a) Обсъждания с Raj и Ruby (счетоводителя) относно промените през тази година. Адресирайте специално промени в персонала и организационни промени, сделки със свързани лица, приблизителни оценки на ръководството, несигурност във връзка с предположението за действащо предприятие и спазването от страна на ръководството на изискванията на приложимите закони и нормативни разпоредби;
- b) Проучващи запитвания за промени в дейността през годината, нови закони и нормативни разпоредби и планирани промени за в бъдеще;
- c) Проучващи запитвания относно ефекта и рисковете от това, че Raj не отделя толкова време на бизнеса. Попитайте дали Raj ще възобнови изпълнението на редовните си задължения следващата година или положението с неговото семейството ще продължи да заема времето му;
- d) Резултат от приблизителните оценки на ръководството от миналата година;
- e) Информация за случаи на измама, възникнали през годината и области, податливи на измама;
- f) промяна във вида и естеството на сделките с Dephta; и
- g) Документиране на източника и ефекта от идентифицирани нови рискове и посочване дали те са били смекчени посредством нови вътрешни контроли.

2. Извършете преглед на последните оборотни ведомости за:

- a) тенденции в приходите и разходите; и
- b) промени в активите и пасивите.

Отправете проучващи запитвания относно причините за съществени промени или идентифицирани тенденции.

### Паметна бележка към досието—Kumar & Co.

#### Идентификация на вътрешноприсъщи рискове

В резултат на изпълнението на процедурите за оценка на риска, изложени в работни книжа X.X, които включваха потенциални източници на риск, произтичащи от шестте области на необходимото разбиране, ние идентифицирахме следните рискови фактори:

#### Бизнес рискове

##### Отсъствието на Raj от оперативната дейност – всеобхватен риск

- Качеството и точността на счетоводната документация биха могли да бъдат компрометирани в резултат на фокусирането на Raj върху лични въпроси от семеен характер. Финансовият отчет би могъл да съдържа съществени неправилни отчитания.

**Оценка на риска:** (разглежда се в том 2, глава 9)

**Отговор на риска:** (разглежда се в том 2, глава 16)

- Рај е имал практика да инспектира качеството на стоките преди експедиция. Качеството на продадената продукция би могло да бъде компрометирано, което да доведе до големи връщания на стоки и/или непродаваеми материални запаси. (Оценка)

**Оценка на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 9)*

**Отговор на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 16)*



**Спад в икономиката и икономическа зависимост**

- Kumar & Co. е компания, зависима от основния си клиент - Dephta Furniture, Inc., на когото се падат над 90% от продажбите. При този икономически спад, Dephta би могла да анулира поръчки. Въздействието би могло да бъде нарушаване на клаузи на банкови споразумения и надценени активи.
- Спадът в продажбите и натискът от гледна точка на ликвидността биха могли да доведат до манипулиране на финансовия отчет с оглед избягване на нарушения на клаузите на банковите споразумения.
- Ако банката обяви кредита за предсрочно изискуем, компанията може да не е в състояние да продължи дейността си като действащо предприятие. Това би могло да доведе до съществена несигурност, която следва да бъде оповестена във финансовия отчет и оценяване на базата, на която се изготвя финансовият отчет (т.е., счетоводното отчитане на базата на предположението за действащо предприятие). Това би засегнало всички твърдения за вярност.

**Оценка на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 9)*

**Отговор на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 16)*

**Рискове от измама****Минимизиране на данъците**

- Може да е налице предубеденост на ръководството за минимизиране на данъчното бреме. Може да съществува предубеденост в приблизителните оценки на ръководството, като биха могли да бъдат използвани и неразрешени записвания в счетоводните регистри. (Пълнота, точност)

**Оценка на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 9)*

**Отговор на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 16)*

**Отсъствието на Raj от оперативната дейност – всеобхватен риск**

- Отсъствието на Raj води до минимален надзор над работата на Ruby. Освен това, изглежда, че Ruby е деморализирана (потенциална благовидна причина) и изпитва финансов натиск в личен план (възможен стимул). В резултат Ruby (която действа с минимален надзор) има стимул, възможност и благовидна причина за кражба на парични средства/стоки. Това би следвало да бъде третирано като риск от измама.

**Оценка на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 9)*

**Отговор на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 16)*

**Свързани лица**

- Сделките със свързани лица биха могли да бъдат манипулирани, което да доведе до надценяване на продажбите. (Оценка) Следва да се обърне също внимание на евентуалното наличие и на други свързани лица и оценката/точността на салдата със свързани лица в края на периода.

**Оценка на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 9)*

**Отговор на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 16)*

Изготвил: FJ

Дата: 8 декември 20X2 г.

**Преглед, извършен от: LF    Дата: 5 януари 20X3 г.**



## 9. Вътрешноприсъщи рискове — оценяване

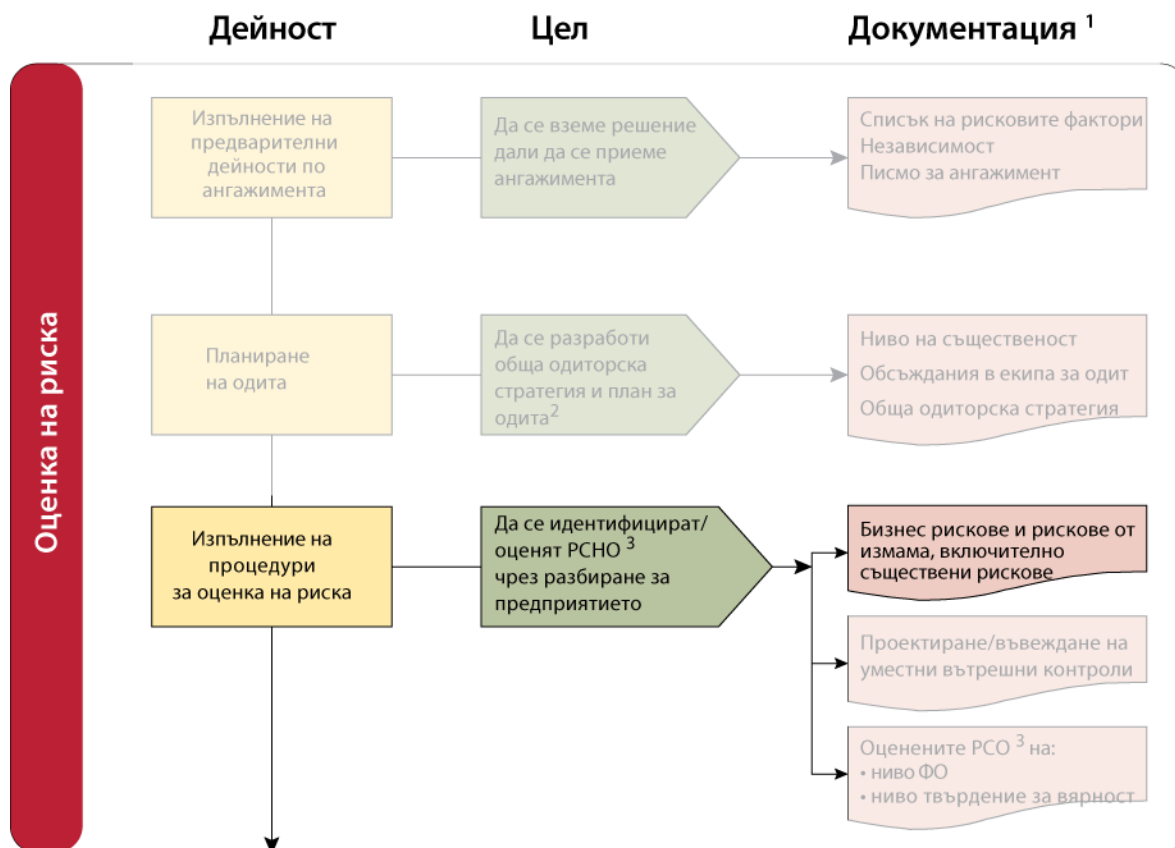
### Съдържание на главата

Как да бъдат оценени идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет.

### Приложими МОС

240, 315  
(преработен)

#### Приложение 9.0-1



#### 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.

Параграф	Уместни извадки от МОС
240.25	В съответствие с МОС 315 (преработен) одиторът идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност за групи сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.
240.26	При идентифицирането и оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на базата на предположението, че съществуват рискове от измама при признаването на приходи, одиторът оценява кои видове приходи, приходи по сделки и операции или твърдения за вярност пораждаат тези рискове. Параграф 48 упоменава документацията, която се изисква, когато одиторът заключи, че предположението не е приложимо в обстоятелствата на ангажимента и, съответно, не е идентифицирал признаването на приходи като риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. (вж.: пар. А28–А30)
240.27	Одиторът третира тези оценени рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, като съществени рискове и, съответно, в степента, в която това все още не е направено, той получава разбиране за свързаните контроли на предприятието, включително контролните дейности, съществени за тези рискове. (вж.: пар. А31–А32)
315.25	Одиторът следва да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания на: (а) ниво финансов отчет; и (вж. параграфи. А122–А125) (б) ниво твърдение за вярност по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, (вж. параграфи А126–А131)
315.26	За тази цел одиторът следва: (а) да идентифицира рисковете през целия процес на получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за съответните контроли, свързани с рисковете, както и чрез разглеждане на класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания (включително количествените и качествени аспекти на тези оповестявания) във финансовия отчет; (вж. параграфи А132–А136) (б) да прецени идентифицираните рискове и да оцени дали те са свързани по-широкообхватно с финансовия отчет като цяло и потенциално засягат редица твърдения за вярност; (в) да свърже идентифицираните рискове с това, което може да е грешно на ниво твърдение за вярност, като вземе предвид уместните контроли, които възнамерява да тества; и (вж. параграфи А137–А139) (г) да прецени вероятността от неправилно отчитане, включително възможността за множество неправилни отчитания, и дали потенциалното неправилно отчитане може да доведе до съществено неправилно отчитане. (Вж. параграф А140)

## 9.1 Общ преглед

Идентификацията на рисковете, която бе разгледана в предходната глава, предполага:

- изпълнение на процедури за оценка на риска с цел идентифициране на източниците (причините) за риска посредством разбиране за предприятието;
- определяне на възможния ефект от идентифицираните източници на риск (потенциални неправилни отчитания във финансовия отчет), включително възможността за измама; и
- съотнасяне на ефектите от рисковете към засегнатите области във финансовия отчет и твърденията за вярност или определяне, че рисковете са всеобхватни за финансовия отчет като цяло и потенциално засягат множество твърдения за вярност.

Следващата стъпка е да се оценят идентифицираните рискове и да се определи тяхното значение за одита на финансовия отчет. И отново, за предпочитане е вътрешноприсъщите рискове да бъдат оценени преди да бъде разглеждан вътрешният контрол, който би могъл да смекчи тези рискове.

Оценяването на риска предполага преценка на два атрибута на риска:

- Каква е вероятността от неправилно отчитане, което да възникне в резултат на този риск?
- Каква би била величината (паричното въздействие), ако този риск възникне?

#### **Вероятност от възникване на неправилно отчитане**

Каква е вероятността даден риск да настъпи? Одиторът би могъл да оцени тази вероятност просто като висока, средна или ниска, или би могъл да й придаде числова оценка, като например по скала от 1 до 5. Числовата оценка осигурява малко по-прецизно оценяване. Колкото по-висок е тя, толкова по-голяма е вероятността даденият риск да настъпи.

#### **Величина (стойностен ефект), ако рискът възникне**

Ако даденият риск настъпи, какво би било стойностния ефект? Тази преценка трябва да се оцени спрямо конкретно определена парична сума, като например нивото на същественост на изпълнението. В противен случай, различни лица (имайки пред вид различни нива на същественост) биха могли да стигнат до коренно различаващи се заключения. За целите на одита, определената сума ще се отнася до това какво представлява съществено неправилно отчитане за финансовия отчет като цяло. Тази оценка може също да бъде определена просто като висока, средна или ниска, или като й се придаде числов израз, като например по скала от 1 до 5. Колкото по-висок е той, толкова по-голяма е степента на риска.

### **ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

Ако за оценяване на вероятността и величината на риска се използват числови оценки, числата могат да се умножат, за да се получи комбинирана или цялостна числова оценка на риска. Това изчисление може да е полезно при преценяване дали са налице съществени рискове. Освен това, ако се използва електронна таблица, списъкът с рисковете може да се подреди в йерархичен ред и да се сортира, така че най-съществените идентифицирани рискове да са винаги в началото на списъка. Тази информация може да е полезна, когато се прави преглед на досието и се гарантира, че по отношение на оценените рискове са разработени подходящи отговори.

При по-малките предприятия, където броят на рисковите фактори е малък и одиторските отговори вече са установени, двете оценявания (вероятност и величина) могат да бъдат разглеждани поотделно, но документирани като една комбинирана оценка.

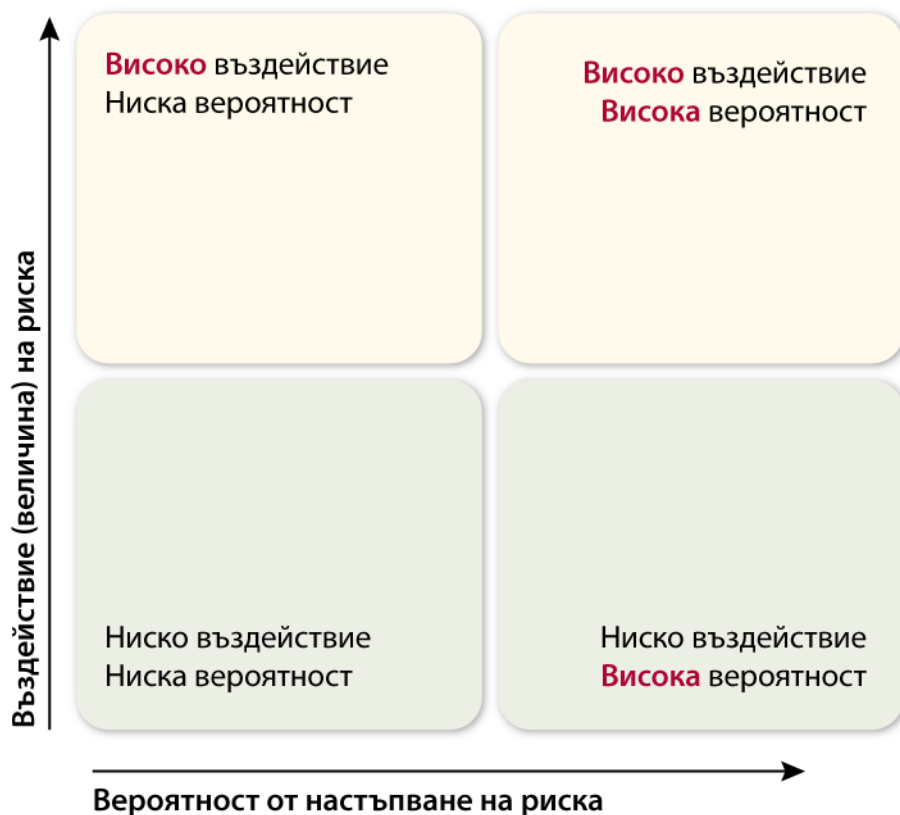
По-долу са илюстрирани стъпките при оценяване на риска (като се използват критерии за оценка висок, среден или нисък).

Приложение 9.1-1

Оценка на риска		1	2	3	4	5
Изреждане на идентифицираните фактори от бизнес риск и риск от измама						
Дали е вероятно да настъпи идентифицираният риск (непр. отчитане)? (Висок Умерен Нисък)	У	Н	В	В	Н	
Ако рискът (непр. отчитане) настъпи, доколко съществен ще е той за финансовия отчет? (Висок Умерен Нисък)	У	У	В	У	Н	
Оценено ниво на риск (Висок Умерен Нисък)	У	Н	В	У	Н	

Резултатите от процеса по оценяване на риска могат да бъдат изложени също и във вид на диаграма, както е илюстрирано по-долу. Някои търговски софтуерни пакети предоставят такива възможности.

Приложение 9.1-2



Рисквете, попадащи в областта на диаграмата, характеризирани като „висока степен на въздействие (величина), висока вероятност“, ясно изискват мерки от страна на ръководството за тяхното смекчаване. В допълнение, тези рискове вероятно ще бъдат определени като съществени, което ще изисква специални разглеждане при одита (виж том 2, глава 10).

**ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ****Обсъждания с ръководството**

Когато рисковите фактори бъдат документирани и оценени от одитора, важно е резултатите да бъдат обсъдени с ръководството на предприятието. Това обсъждане ще спомогне да се гарантира, че рисков фактор не е изпуснат и че одиторската оценка на рисковете (вероятност и въздействие) е разумна. Винаги, обаче, е важно да се упражнява професионален скептицизъм, когато се оценява подадената информация и отговорите на ръководството.

**9.2 Оценка на риска, изпълнена от предприятието**

Оценката на риска е един от петте компонента на вътрешния контрол (виж том 1, глава 5), които следва да бъдат адресирани и обхванати от ръководството на предприятието.

При по-малките предприятия, процесът по оценяване на риска вероятно ще бъде неформален и неструктуриран. Рискът при по-малките предприятия често се признава по подразбиране, а не изрично. Ръководството може да е информирано за рисковете, отнасящи се до финансовото отчитане, посредством пряко лично участие във взаимоотношенията със служителите и външни страни. В резултат, одиторът оправя проучващи запитвания към ръководството относно това как то идентифицира и управлява риска и впоследствие какви рискове действително са били идентифицирани и управлявани. Одиторът документира резултатите.

Когато ръководството разбере ползите от един по-формализиран процес на оценяване на риска, то може да реши да разработи, внедри и документира собствени процеси. Когато това стане факт, одиторът оценява:

- въведени контроли върху процесите на ръководството;
- пълнотата на идентифицираните бизнес рискове и рискове от измама. Те често се отразяват в това, което обичайно се нарича „регистър на рисковете“;
- оценката на ръководството за величината на рисковете и вероятността от тяхното възникване; и
- отговорите на ръководството за адресиране и обхващане на оценените рискове.

Ако ръководството не е идентифицирало ключовите рискове, следва да бъде преценено дали е налице съществен недостатък в процеса на предприятието по оценяване на рисковете.

**9.3 Документиране на оценените рискове**

По отношение на начина, по който се оценяват рисковите фактори, следва да бъде използвана професионална преценка. Оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания се извършва:

- на ниво финансов отчет; и
- на ниво твърдения за вярност по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.

Документирането може да бъде под формата на меморандуми или списък с рисковете (по отношение



на рисковете от измама), като тези изложени в приложение 9.3-1. Отбележете следното:

Първите две колони от долната таблица се попълват като част от идентифицирането на рисковете, както бе разгледано в том 2, глава 8.

- Колоната, отнасяща се до твърденията за вярност, представлява оценка на:
  - конкретните твърдения за вярност, отнасящи се до областта на финансовия отчет или оповестяването, засегнати от съответния риск. Това спомага за оценяване на рисковете на ниво твърдение за вярност, и
  - всеобхватните рискове, които засягат множество твърдения за вярност и оказват въздействие върху оценката на риска на ниво финансов отчет.
- Рисковете, които се оценяват са вътрешноприсъщи рискове. Рискът на контрола се разглежда в том 2, глави 11 и 12.
- Оценка на вероятността и величината (въздействието) използват числова скала от 1 = ниска вероятност/величина до 5 = висока вероятност/величина. Тези показатели могат да бъдат умножени, за да се получи комбинирана цялостна оценка. Рисковете можеха да бъдат оценени със същата лекота и като висок, среден или нисък.

### Приложение 9.3-1

Период, завършващ на: 31 декември 20X2 г. Ниво на същественост 50 000 евро		Оценка на вътрешноприсъщите рискове			
Събитие/източник на риск	Последствия от рисковия фактор	Твърдения за вярност Вс, П, ТО, С, Пр	Оценка на вътрешноприсъщите рискове		
			Вероятност да настъпи	Евро Въздействие	Комбинирана оценка
Възнагражденията на лицата, ангажирани с продажбите се базират на комисионни по продажбите	Продажбите биха могли да бъдат фиктивни, отразени в грешния период, надценени, или при условия, различаващи се от стандартните с цел постигане на целевите показатели за бонусите	С ТО	4	4	16
Неизпълнението на банковите клаузи по дълговите споразумения се прикрива с цел избягване на банкови разследвания	Неразрешени записвания в счетоводните регистри с цел отсрочване на разходи, предубеденост в приблизителните оценки на ръководството и т.н.	Вс	2	5	10
Фиктивни доставчици, вмъкнати от служителите	Асте заплаща разходи по „раздути“ цени или срещу които не са получени стоки/услуги	С ТО	2	4	8
Не са идентифицирани сделките със свързани лица. Акционерите, които не участват в бизнеса, биха могли да бъдат ошетени.	Приходи и разходи, които не са отразени по СПС (справедлива пазарна стойност)	Вс	3	5	15
Продажби в брой на части и услуги могат да останат неотразени и недепозирани	Приходите и активите са подценени	П ТО С	4	1	4

## ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Когато документирате рисковите фактори, вземете под внимание как те ще бъдат актуализирани и използвани в следващи периоди. Завеждането на информацията на едно място и в структуриран формат (както по-горе) може да отнеме първоначално повече време за изготвяне, но ще бъде много по-лесна за актуализиране в бъдеще. Структурираният формат спомага също и да се гарантира:

- Рисковете не се адресират повече от веднъж (което може да се случи, ако са разпръснати в цялото одиторско досие);
- Последователно оценяване на всеки риск;
- Съществените рискове са идентифицирани;
- Лесен преглед. Електронната таблица позволява рисковете (получили стойностна оценка) да бъдат сортирани по тяхната комбинирана оценка, и по вероятност или въздействие; и
- Списъкът с рисковете може да бъде споделен с клиента (за да се получи тяхната информация) или да се изиска клиентът да изготви списък с рисковите фактори за преглед от одитора.

## 9.4 Казуси— Вътрешноприсъщи рискове — Оценка

За подробности относно казусите, виж том 2, глава 2 – Въведение в казусите.

Когато се използва структуриран формат за документиране на оценката, той може да бъде попълнен като се използва същият формуляр като този, започнат в том 2, глава 8. Колоната за одиторския отговор може да се използва за кръстосана препратка на рисковите фактори към конкретните одиторски процедури или одиторски програми, адресиращи и обхващащи идентифицираните рискове.

Ако ще се използва паметна бележка, оценката на риска и отговорът на риска биха могли да бъдат добавени към паметната бележка, започната в том 2, глава 8.

### Казус А— Dephta Furniture, Inc.

Бизнес рискове						
Събитие/източник на риск	Последствия от рисковия фактор	Твърдения за вярност	Оценка на вътрешноприсъщите рискове			Съществен риск? Да/Не
			Вероятност да настъпи	Евро Въздействие	Комбинирана оценка	
	Кои области на финансовия отчет биха могли да съдържат съществени неправилни отчитания и по какъв начин	Вс, П, ТО				
Продължаващ растеж (въпреки общия икономически спад) и слаб вътрешен контрол	Нарушаване на клаузи на дългови споразумения	Вс	4	5	20	Да
Известно е, че лицето, отговарящо за материалните запаси прави грешки	Салдата на материалните запаси може да са надценени	П ТО С	5	3	15	Не
В редица области общите ИТ контроли са слаби	Интегритетът на данните може да е компрометиран или дори да бъдат загубени данни	Вс	3	5	15	Не
Спад в икономиката	Може да са необходими обезценки на материалните запаси	ТО	3	3	9	Не
Гърсят се нови възможности за продажби в други страни	Валутни рискове при вземанията	ТО	2	2	4	Не
Спад в икономиката	Може да е затруднено събирането на вземанията (т.е., надценени)	ТО	1	3	3	Не

Ключ:

Вс = Всеобхватен (всички твърдения за вярност)

П = Пълнота

ТО = Точност и оценяване

С = Съществуване

Пр = Представяне

(Като насока, рискови фактори с комбинирана оценка на риска (вероятност x въздействие) от 20 или повече точки следва да бъдат разглеждани като „съществени” рискове от измама).

Оценете вероятността от възникване по скала от 1 до 5

1 = Отдалечена

2 = Малко вероятна

3 = Вероятна

4 = Много вероятна

5 = Почти сигурно

Оценете величината (паричното въздействие) в отношение към нивото на същественост по скала от 1 до 5

1 = Несъществена

2 = Минимална

3 = Умерена

4 = Голяма

5 = Съществена

**Забележка:** Евантуалното нарушаване на клаузите на банковите споразумения има комбинирана оценка на риска от 20 точки и следователно се счита за съществен риск. Съществените рискове изискват специално разглеждане при одита от страна на одитора, включително получаване на разбиране за съответните вътрешни контроли на предприятието, имащи отношение към такива рискове.

Рискове от измама						
Събитие/източник на риск	Последствия от рисковия фактор	Твърдения за вярност	Оценка на вътрешноприсъщите рискове			Съществен риск? Да/Не
			Вероятност да настъпи	Евро Въздействие	Комбинирана оценка	
	Кои области на финансовия отчет биха могли да съдържат съществени неправилни отчитания и по какъв начин	Вс П ТО С Пр				
<b>Натиск</b>						
Минимизиране на данъчното бреме	Неразрешени записвания в счетоводните регистри или манипулация на финансовия отчет	Вс	4	5	20	Да
Бърз растеж, който оказва натиск върху финансирането	Манипулация на финансовия отчет с цел избягване нарушаването на клаузите на банковите споразумения	Вс	4	5	20	Да
Минимизиране на данъчното бреме	Предубеденост на ръководството при приблизителните оценки с цел намаляване на приходите.	П ТО	4	4	16	Да
Бонусите на лицата в отдела за продажби се базират на продажби над определени прагове	„Раздуване” на продажбите с цел достигане на праговете. Сумите на бонусите все пак са малки.	С	3	2	6	Не
Плащане на подкупи за получаване на договори	Увреждане на репутацията, надценяване на разходите, неначисляване на глоби.	П ТО С	2	2	4	Не
<b>Възможности</b>						
Признаване на приходи	Непоследователно прилагане на счетоводните политики	П ТО С Пр	3	4	12	Да

Значително разширяване на използването на сделки със свързани лица	Продажбите/покупките може да са подценени/надценени	ТО	4	5	20	Да
Слаб контрол върху материалните запаси	Кражба на стоки от материалните запаси.	С	4	3	12	Не
Слаб контрол върху продажбите в брой	Кражба на стоки/парични средства.	С	4	3	12	Не
Сделки със свързани лица	Продажбите/покупките може да не са пълни, правилно оценени или оповестени във финансовия отчет	Вс Пр	3	4	12	Не
<b>Благовидни причини</b>						
Деморализация сред временните работници	Кражби на стоки или парични средства	С	3	2	6	Не

Ключ:

Оценете вероятността от възникване по скала от 1 до 5

Оценете величината (паричното въздействие) в отношението на същественост по скала от 1 до 5

Вс = Всеобхватен (всички твърдения за вярност)

1 = Отдалечена

1 = Несъществена

П = Пълнота

2 = Малко вероятна

2 = Минимална

ТО = Точност и оценяване

3 = Вероятна

3 = Умерена

С = Съществуване

4 = Много вероятна

4 = Голяма

Пр = Представяне

5 = Почти сигурно

5 = Съществена

(Като насока, рискови фактори с комбинирана оценка на риска (вероятност x въздействие) от 20 или повече точки следва да бъдат разглеждани като „съществени“ рискове от измама).

**Забележка:** Възможната предубеденост на ръководството по отношение на приблизителните оценки, неразрешените записвания в счетоводните регистри, натискът да се финансира бързия растеж и сделките със свързани лица са оценени като съществени рискове (когато комбинираната оценка надвишава 20). Съществените рискове изискват специално разглеждане при одита от страна на одитора, включително получаване на разбиране за съответните вътрешни контроли на предприятието, имащи отношение към такива рискове. Ако не съществува контрол, вероятно е налице съществен недостатък. Отбележете, че признаването на приходи има комбинирана оценка под 16, но се счита за съществен риск. (Виж МОС 240.26.)

## Казус Б—Kumar & Co.

### Паметна бележка към досието —Kumar & Co.

#### Идентифициране на вътрешноприсъщи рискове

Ниво на същественост = 3,000€

В резултат на изпълнението на процедурите за оценка на риска, изложени в работни книжа Х.Х, които включваха потенциални източници на риск, произтичащи от шестте области на необходимото разбиране, ние идентифицирахме следните рискови фактори:

#### Бизнес рискове

##### Отсъствието на Raj от оперативната дейност – всеобхватен риск

- Качеството и точността на счетоводната документация биха могли да бъдат компрометирани в резултат на фокусирането на Raj върху лични въпроси от семеен характер. Финансовият отчет би могъл да съдържа съществени неправилни отчитания.

**Оценка на риска:** Висока вероятност от възникване/висока величина (в съотношение към нивото на същественост) =  
Висок риск, а също и съществен риск. Виж РК реф № Х.Х.

**Отговор на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 16)*

- Raj е имал практика да инспектира качеството на стоките преди експедиция. Качеството на продадената продукция би могло да бъде компрометирано, което да доведе до по-големи връщания на стоки и/или непродаваеми материални запаси. (Оценка)

**Оценка на риска:** Ниска вероятност/Ниска величина = Нисък риск

**Отговор на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 16)*

##### Спад в икономиката и икономическа зависимост – всеобхватен риск

- Kumar & Co. е компания, зависима от основния си клиент - Dephta Furniture, Inc., на когото се падат над 90% от продажбите. При този икономически спад, Dephta би могла да анулира поръчки. Въздействието би могло да бъде нарушаване на клаузи на банкови споразумения и надценени активи. Ако банката обяви кредита си за предсрочно изискуем, предприятието не би било в състояние да продължи дейността си. (Оценка)

**Оценка на риска:** Умерена вероятност/Умерена величина = Умерен риск

**Отговор на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 16)*

#### Рискове от измама

##### Признаване на приходи

- Възможно непоследователно прилагане на счетоводните политики.

**Оценка на риска:** Умерена вероятност/Умерена величина = Умерен риск, но съгласно МОС 240.26 това се счита за съществен риск и ще бъде третиран като такъв.

**Отговор на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 16)*

**Минимизиране на данъци—всеобхватен риск**

- Може да е налице предубеденост на ръководството за минимизиране на данъчното бреме. Може да съществува предубеденост в приблизителните оценки на ръководството, като биха могли да бъдат използвани и неразрешени записвания в счетоводните регистри. (Пълнота, точност)

**Оценка на риска:** Висока вероятност/Умерена величина = Умерен до висок риск и следва да бъде считан за съществен риск.

**Отговор на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 16)*

**Спад в икономиката и икономическа зависимост — всеобхватен риск**

- Спадът в продажбите и натискът от гледна точка на ликвидността биха могли да доведат до манипулиране на финансовия отчет с оглед избягване на нарушения на клаузите на банковите споразумения. (Всички твърдения за вярност)

**Оценка на риска:** Умерена вероятност/Висока величина = Умерен до висок риск и следва да бъде считан за съществен риск.

**Отговор на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 16)*

**Отсъствието на Raj от оперативната дейност — всеобхватен риск**

- Отсъствието на Raj води до минимален надзор над работата на Ruby. Освен това, изглежда, че Ruby е деморализирана и изпитва финансов натиск в личен план. Това поражда стимул, възможност и благовидна причина за кражба на парични средства/стоки (Съществуване) и/или манипулиране на финансовия отчет.

**Оценка на риска:** Умерена вероятност/Умерена величина = Умерен риск

**Отговор на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 16)*

**Свързани лица**

- Сделките със свързани лица биха могли да бъдат манипулирани, което да доведе до надценяване на продажбите. (Оценка)

**Оценка на риска:** Умерена вероятност/Умерена величина = Умерен риск и следва да бъде счетен за съществен риск

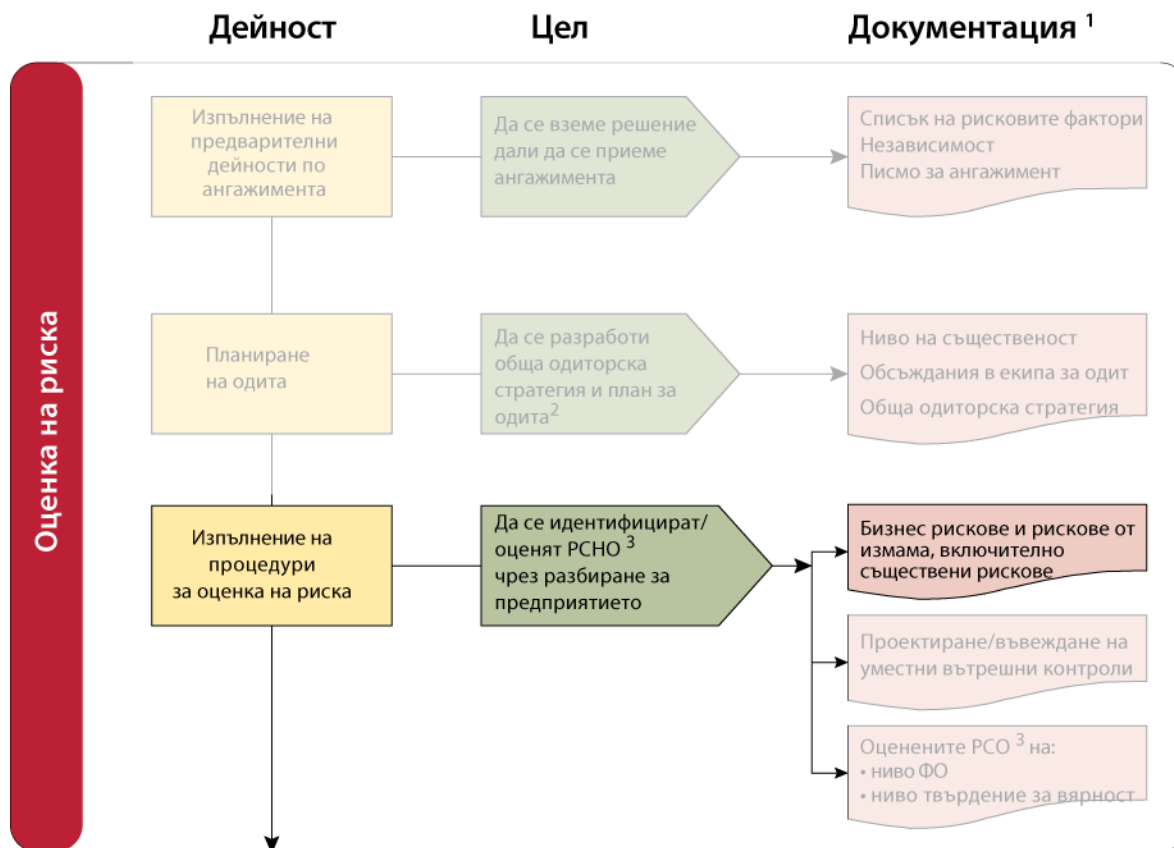
**Отговор на риска:** *(разглежда се в том 2, глава 16)*

**Забележка:** Съществените рискове изискват специално разглеждане при одита от страна на одитора, включително получаване на разбиране за съответните вътрешни контроли на предприятието, имащи отношение към такива рискове. Ако не съществува контрол, вероятно е налице съществен недостатък.

## 10. Съществени рискове

Съдържание на главата	Приложими МОС
Насоки относно естеството и определянето на съществените рискове, специалното им разглеждане от гледна точка на изискваните одиторски процедури и комуникирането им с лицата, натоварени с общо управление.	240, 260 (преработен) 315 (преработен), 330

Приложение 10.0-1



**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.



Параграф	Уместни извадки от МОС
240.26	При идентифицирането и оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на базата на предположението, че съществуват рискове от измама при признаването на приходи, одиторът оценява кои видове приходи, приходи по сделки и операции или твърдения за вярност пораждаат тези рискове. Параграф 48 упоменава документацията, която се изисква, когато одиторът заключи, че предположението не е приложимо в обстоятелствата на ангажимента и, съответно, не е идентифицирал признаването на приходи като риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. (вж.: пар. А28–А30)
315.4	За целите на настоящия МОС, следните термини имат значението, дадено им по-долу: (д) Съществен риск— идентифициран и оценен риск от съществени неправилни отчитания, който по преценка на одитора изисква специално отношение при одита.
315.25	Одиторът следва да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания на: (а) ниво финансов отчет; и (вж. параграфи А122–А125) (б) ниво твърдение за вярност по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, (вж. параграфи А126–А131) за да осигури база за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури.
315.27	Като част от оценяването на риска, описано в параграф 25, одиторът следва да определи дали според неговата преценка някой от идентифицираните рискове е съществен. При упражняването на тази преценка одиторът следва да изключи ефектите от идентифицираните контроли, свързани с този риск.
315.28	При упражняване на преценката относно това кои рискове са съществени, одиторът следва като минимум да вземе под внимание: (а) дали рискът е риск от измама; (б) дали рискът е свързан с неотдавнашни съществени икономически, счетоводни или други развития и следователно изисква специално внимание; (в) сложността на сделките и операциите; (г) дали рискът касае съществени сделки и операции със свързани лица; (д) степента на субективност при оценяване на финансовата информация, свързана с риска, особено оценки, включващи широк обхват на несигурност на оценяването; и (е) дали рискът касае съществени сделки и операции, които са извън обичайния ход на дейността на предприятието, или по друг начин изглеждат необичайни. (вж. параграфи А141–А145)
315.29	Ако одиторът определи, че съществува съществен риск, той следва да получи разбиране за контролите на предприятието, включително контролните дейности, имащи отношение към този риск. (вж. параграфи А146–А148)
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)

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, А29–А30)</p>

## 10.1 Общ преглед

След като бизнес рисковете и рисковете от измама бъдат идентифицирани и оценени, може да бъде разгледано наличието на съществени рискове. Рискът е съществен, когато оцененият риск от съществени неправилни отчитания е толкова висок, че по преценка на одитора ще изисква специално разглеждане при одита.

Съществените рискове се оценяват преди разглеждането на всякакви смекчаващи въздействието контроли. Същественият риск се базира на вътрешноприсъщия риск (преди разглеждане на съответния вътрешен контрол), а не на комбинирания риск (взимайки под внимание както вътрешноприсъщите рискове, така и рисковете на вътрешния контрол). Така например, компания с големи материални запаси от диаманти ще има висок вътрешноприсъщ риск от кражба. Отговорът на ръководството е да охранява добре съоръженията. Ето защо комбинираните рискове от съществени неправилни отчитания са минимални. Поради това, обаче, че рискът от загуба (преди да бъде взет под внимание вътрешния контрол) е силно вероятен и неговият мащаб би имал съществено въздействие върху финансовия отчет, рискът би бил определен като „съществен“

### ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Когато се разглежда наличието на съществени рискове, може да е трудно да се абстрахираме от смекчаващия ефект на съответния вътрешен контрол. Това е особено валидно, когато лицата, прилагащи контрола, са добре известни на одитора и е много вероятно да са високо компетентни в работата си.

Това, което се изисква е да се отдели вътрешноприсъщият риск от въведените в действие контроли. Така например, възрастен човек, който в следващия момент ще прекоси натоварена улица, вероятно няма да счете тази дейност за особено рискована. Това е така, защото се очаква възрастните да използват зрението, слуха и предишния си опит (при пресичане на улици), за да прекосят безопасно улицата. Оценката на този риск, обаче, съчетава вътрешноприсъщият риск, свързан с прекосяването на улицата, с редица контролни дейности (използването на зрението, слуха и предишния опит). За да се оцени дали пресичането на улицата представлява съществен риск (т.е., преди всякакви контроли) лицето би следвало да е със завързани очи, с тапи в ушите и помолено да прекоси улицата.

## 10.2 Примери

В приложението по-долу са изложени примери за съществени рискове.

### Приложение 10.2-1

Източници	Примери
<b>Високорискови дейности</b>	Включват дейности или събития, при които лесно би могло да възникне съществено неправилно отчитане. Например, материални запаси във вид на диаманти с висока стойност или кюлчета злато, държани от бижутер, или внедряване на нова/сложна счетоводна система.



Източници	Примери
<b>Големи нерутинни сделки и операции (размер и естество)</b>	<p>Идентифицираните значителни сделки и операции със свързани лица извън обичайния ход на стопанска дейност на предприятието трябва да бъдат третираны като пораждащи съществени рискове.</p> <p>Това включва редки и големи сделки и операции. Например:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• необичаен обем рутинни сделки или операции със свързано лице;</li> <li>• голям договор за продажба или доставка;</li> <li>• покупка или продажба на основни бизнес активи или бизнес сегменти; и</li> <li>• продажба на бизнеса на трето лице.</li> </ul> <p>Рутинните, несложни сделки и операции, които са обект на систематична обработка, е по-малко вероятно да породят съществени рискове.</p>
<b>Въпроси, изискващи преценка или намеса от страна на ръководството</b>	<p>Примерите включват:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• предположенията и изчисленията, използвани от ръководството при разработване на основните приблизителни оценки;</li> <li>• сложни изчисления или счетоводни принципи;</li> <li>• признаване на приходи (по презумпция – съществен риск), което е обект на различаваща се интерпретация;</li> <li>• разширено ръчно събиране и обработка на данни; и</li> <li>• случаите, когато се изисква намеса на ръководството, за да се конкретизира счетоводното третиране, което ще се използва.</li> </ul>
<b>Оповестявания във финансовия отчет</b>	<p>Примерите биха могли да включват количествени или качествени аспекти на оповестяванията, като:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Нови или преработени оповестявания, изисквани в резултат на промени в средата, финансовите условия или дейности на предприятието, като например съществена бизнес комбинация или реорганизация на финансите на предприятието.</li> <li>• Промени в приложимата рамка за финансово отчитане, които имат съществено влияние върху предприятието.</li> <li>• Оповестявания, свързани с пенсионни или други задължения за доходи след пенсиониране.</li> <li>• Съществени предположения на ръководството, използвани за изготвяне на приблизителни оценки.</li> <li>• Фактори, водещи до съществена обезценка на актив.</li> </ul>

**Потенциал за  
измама**

Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама (която преднамерено и целенасочено се прикрива) е по-висок, отколкото рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, резултат на грешка.

При оценяване дали биха могли да възникнат съществени рискове от идентифицираните рискови фактори за измама и възможните сценарии и схеми, идентифицирани по време на обсъжданията в екипа (виж том 2, глава 7), вземете под внимание следното:

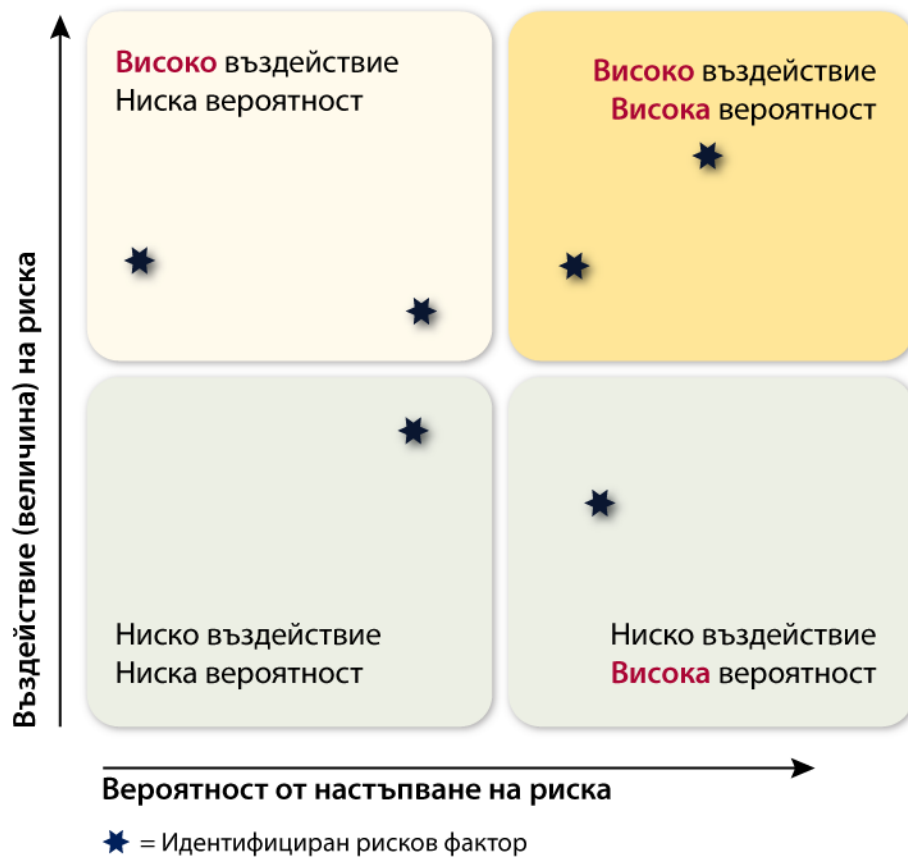
- уменията на потенциалния извършител;
- относителния размер на отделните суми, които са манипулирани;
- йерархично ниво на ръководителя или служителя, даващо му правомощия:
  - пряко или непряко да манипулира счетоводната документация, и
  - да пренебрегне и заобиколи контролните процедури;
- честота и обхват на манипулацията;
- възможен мащаб на постигнати тайни споразумения;
- умишлени изявления за въвеждане на одитора в заблуждение; и
- опит от предишни одити или опасения, изразени от други лица.

Съществени рискове за измама могат да бъдат идентифицирани на всеки етап от одита в резултат на получаването на нова информация.

### 10.3 Идентифициране на съществените рискове

Ако рисковете от съществени неправилни отчитания вече са идентифицирани и оценени, всичко, което е необходимо е да се прегледат констатациите и след това да се изберат (на базата на използването на професионална преценка) тези рискове, които са действително съществени. Така например, ако оценяването на рисковете бъде представено във вид на диаграма, както е илюстрирано по-долу (звездите представляват оценените рискове), двата риска, които попадат в наситено оцветената област (рискове с висока величина и висока вероятност), са първите, които ще бъдат сметени за съществени рискове.

Приложение 10.3-1



Когато преценява дали са налице съществени рискове, одиторът взема под внимание изложените по-долу въпроси.

Съображения	
Фактори, които могат да са индикация за евентуални „съществени рискове“	Риск от измама.
	Рискове, свързани с неотдавнашни икономически, счетоводни или други събития или нови развития и следователно изискващи специално внимание.
	Сложност на сделките и операциите.
	Значителни сделки и операции със свързани лица.
	Степента на субективност при оценяване на финансовата информация, свързана с риска, особено в случаите, предполагащи широк диапазон на несигурност на оценяването.

Съществени сделки и операции, които са извън обичайния ход на стопанска дейност на предприятието или които по друг начин изглеждат необичайни.



При по-малките предприятия, съществените рискове често са свързани с въпросите, изложени в приложението по-долу.

### Приложение 10.3-2

Предмет/ информация	Характеристики
<b>Съществени нерутинни сделки</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Висок вътрешноприсъщ риск (вероятност и въздействие).</li> <li>• Сделки и операции, които се осъществяват рядко и не са обект на систематична обработка.</li> <li>• Необичайни поради своя размер или естество (като например, придобиване на друго предприятие).</li> <li>• Изискват намесата на ръководството:               <ul style="list-style-type: none"> <li>— за да конкретизира счетоводното третиране, и</li> <li>— за събиране и обработка на данни.</li> </ul> </li> <li>• Предполагат сложни изчисления или счетоводни принципи.</li> <li>• Естеството на сделките и операциите затруднява предприятието да въведе ефективен вътрешен контрол върху рисковете.</li> </ul>
<b>Съществени въпроси, изискващи преценка</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Висок вътрешноприсъщ риск.</li> <li>• Предполагат значителна несигурност на оценяването (като например, разработване на приблизителни оценки).</li> <li>• Прилаганите счетоводни принципи може да са обект на различаващи се интерпретации (като например, изготвяне на счетоводни приблизителни оценки или прилагане признаването на приходи).</li> <li>• Необходимата преценка на ръководството може да е субективна, сложна, или да изисква предположения относно ефектите от бъдещи събития (като например, преценките относно справедливата стойност, оценка на материални запаси, подложени на бързо морално остаряване и т.н.).</li> </ul>
<b>Съществени рискове, свързани със сделките и операциите</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Може да са налице малък брой рискове, свързани със сделките и операциите, отнасящи се до основните бизнес процеси (като например, стоки, които се експедират, но не се фактурират в процес по продажба), които ще доведат до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, ако не бъдат смекчени. Когато тези рискове изискват специално одиторско разглеждане, те ще бъдат сметени за съществени рискове. Ако не съществува въведен в действие вътрешен контрол, който да смекчи подобни рискове, те ще бъдат докладвани на ръководството като съществени недостатъци.</li> </ul>

## Измама

- Признаване на приходи – това е съществен риск, който се предполага по презумпция.
- Пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството или предубеденост в приблизителните оценки и т.н.
- Големи сделки и операции със свързани лица, използвани за увеличаване на продажбите или покупките.
- Тайни споразумения с доставчици или клиенти, като например нагласени цени или оферти.
- Недокументирани или фиктивни сделки и операции.

## 10.4 Адресиране на съществените рискове

Когато даден риск е класифициран като „съществен“, одиторът следва да отговори по начина, изложен по-долу.

### Приложение 10.4-1

Одиторски стъпки	Описание
<p><b>Оценяване на разработването и внедряването на вътрешния контрол спрямо всеки съществен риск</b></p>	<p>Дали ръководството е разработило и внедрило вътрешен контрол, който смекчава съществените рискове? Вземете под внимание наличието на преки контроли, като например, контролни дейности и непреки (всеобхватни) контроли, които могат да бъдат включени в контролната среда, оценката на риска, информационните системи и елементите на текущото наблюдение. Тази информация ще е от полза при разработване на ефективен одиторски отговор на идентифицираните рискове.</p> <p>Когато съществени, нерутинни въпроси или въпроси, свързани с преценката, не са обект на рутинен вътрешен контрол (като например, еднократно или ежегодно събитие), одиторът оценява доколко ръководството осъзнава рисковете, както и целесъобразността на неговия отговор. Така например, ако предприятието закупи активите на друго предприятие, отговорът на предприятието би могъл да включва:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• наемане на независим оценител на придобитите активи;</li> <li>• прилагане на целесъобразни счетоводни принципи; и</li> <li>• подходящо оповестяване на сделката във финансовия отчет.</li> </ul> <p>Когато одиторът определи, че ръководството не е реагирало с адекватен отговор (като въведе вътрешен контрол върху съществените рискове), това означава, че съществува съществен недостатък във вътрешния контрол на предприятието, който се съобщава (във възможно най-кратък срок ) на лицата, натоварени с общото управление.</p>
<p><b>Разработване на одиторски отговор на идентифицираните съществени рискове</b></p>	<p>Планираните допълнителни одиторски процедури адресират ли конкретно съществения риск? Тези процедури се разработват с цел получаване на одиторски доказателства с висока надеждност, като биха могли да включват тестове на контролите и процедури по същество.</p> <p>В много случаи, одиторските процедури може просто да представляват продължение на процедури, които биха били изпълнени така или иначе. Например, ако същественият риск се отнася до потенциална предубеденост на ръководството, като например, при изготвянето на приблизителна оценка, разширените процедури по същество включват:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• оценяване валидността на използваните предположения;</li> <li>• идентифициране на източниците и надеждността на използваната информация (както външна, така и вътрешна);</li> <li>• разглеждане наличието на предубеденост в приблизителните оценки през предходния период в сравнение с действителните факти; и</li> <li>• преглед на методите (включително формули в електронните таблици), използвани при изчисляване на приблизителните оценки.</li> </ul>

**Комуникиране с лицата, натоварени с общо управление (ЛНОУ)**

Комуникирането на съществените рискове ще помогне на лицата, натоварени с общо управление да разберат тези въпроси и защо те изискват специално разглеждане при одита. Комуникирането може да помогне също така на лицата, натоварени с общо управление, да изпълнят своите отговорности за надзор над процеса на финансово отчитане. Възможно е комуникираните въпроси да включват:

- планове за адресиране на съществените рискове, независимо дали дължащи се на измама или грешка.
- планове за адресиране на областите с по-високи оценени рискове от съществено неправилно отчитане.
- когато е приложим МОС 701, предварителните виждания на одитора относно въпроси, които може да представляват области на значително внимание от страна на одитора при одита и следователно да представляват ключови одиторски въпроси.
- планирания подход за адресиране на последствията за отделните отчети и оповестяванията от съществени промени:
  - в приложимата рамка за финансово отчитане, или
  - в средата, финансовите условия или дейността на предприятието.

Одиторски стъпки	Описание
<b>Сами по себе си аналитичните процедури по същество не са достатъчни</b>	<p>Използването на аналитични процедури по същество само по себе си не се счита за целесъобразен отговор за адресиране и разглеждане на съществен риск. Когато подходът към съществените рискове се състои единствено от процедури по същество, одиторските процедури могат да бъдат съставени:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• единствено от тестове на детайлите; или</li> <li>• от комбинация на тестове на детайлите и аналитични процедури по същество.</li> </ul>

**Забележка:** Когато тест на оперативната ефективност се планира по отношение на контрол, който смекчава съществен риск, одиторът не може да разчита на доказателства от предходни одити относно оперативната ефективност на вътрешния контрол.

## 10.5 Документиране на съществените рискове

Идентификацията на съществените рискове и предложените одиторски отговори се документират. Ако всички рискове се документират на едно място, документацията на съществените рискове може да представлява просто разширение на вече документираната информация.

Одиторската документация включва също така съществените рискове, комуникирани до лицата, натоварени с общо управление:

- Когато такива въпроси са комуникирани в писмен вид – одиторът запазва копие от комуникацията.
- Ако те са комуникирани устно – за досието се изготвя паметна бележка, описваща в общи линии дискутираните въпроси и кога и до кого те са били комуникирани.

### **Забележка: Признаването на приходи се предполага, че е съществен риск**

Ако одиторът достигне до заключение, че признаването на приходи не представлява съществен риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, причините за това заключение се включват в одиторската документация.

## 10.6 Казуси—Съществени рискове

За подробности относно казусите, виж том 2, глава 2 – Въведение в казусите.

Съществените рискове могат да бъдат идентифицирани от списъка с рисковите фактори и тяхната оценка. Вижте формулярите, съдържащи се в раздела, обсъждащ казусите в том 2, глави 8 и 9. Подобен формуляр може да се използва и са кръстосани препратки на всеки съществен риск към съответния детайлизиран одиторски план.

Съществените рискове могат да бъдат идентифицирани от списъка с рисковите фактори и тяхната оценка. Вижте формулярите, съдържащи се в раздела, обсъждащ казусите в том 2, глави 8 и 9. Подобен формуляр може да се използва и са кръстосани препратки на всеки съществен риск към съответния детайлизиран одиторски план.

## Казус А — Dephta Furniture, Inc.

### (Извадка)

Съществен риск	Отговор на ръководството	Одиторски отговор	Препратка към РК
<p>Евентуално нарушаване на условията на банковото финансиране?</p>	<p>Изготвяне и текущо наблюдение на прогнозните парични потоци.</p> <p>Предоговаряне на размера и условията на финансирането.</p>	<p>Проучете плановете на компанията за разрастване и дали прогнозните парични потоци са реалистични.</p> <p>Прегледайте и съпоставете действителните резултати и паричните потоци.</p> <p>Уверете се, че оценките на вземанията и материалните запаси (обезпеченията на кредитите) са разумни.</p> <p>Направете преглед на подадените от компанията документи за рефинансиране пред банката.</p> <p>Направете преглед на отговора/кореспонденцията с банката.</p>	<p>(не е включена)</p>
<p>С цел избягване нарушаване на клаузите на банковите споразумения, финансовият отчет може да бъде манипулиран.</p>	<p>Не съществува.</p> <p>Ръководството изобщо не разглежда това като риск.</p>	<p>Направете внимателен преглед на предположенията, използвани при прогнозните парични потоци и базата, на която се изготвят докладите за действителните парични потоци.</p> <p>Уверете се, че базата за оценяване на вземанията и материалните запаси е валидна и правилна. Внимателно тествайте съществуването и точността на продажбите, тъй като е налице натиск за запазване и ръст на нивото на продажбите, независимо от предизвикателствата на икономическата среда.</p>	
<p>Непоследователно признаване на приходи (риск от измама, който се предполага по презумпция).</p>	<p>Договорите за продажби над 500 евро се подлагат на преглед от мениджъра по продажбите.</p>	<p>Направете преглед на основните договори (и извадка от по-малките договори) и обсъдете въпроса с мениджъра по продажбите, за да се уверите, че приходите за периода са подходящо признати.</p>	

<p>Неразрешени записвания в счетоводните регистри.</p>	<p>Ръководството се е съгласило да въведе политика, изискваща одобрение на всички записвания в счетоводните регистри, но тя все още не е внедрена в изпълнение.</p>	<p>Идентифицирайте и прегледайте всички записвания в счетоводните регистри над 1 500 евро, както и всички записи в месеца преди и след края на периода.</p>	
<p>Значително разширяване на използването на сделки и операции със свързани лица.</p>	<p>Политиката предвижда всички сделки и операции със свързани лица да бъдат идентифицирани и осъществявани при обичайните условия на продажба. Това включва корпоративни активи или услуги, предоставяни за лична употреба на ръководството или служителите.</p>	<p>Посредством проучващи запитвания и фактически проверки, направете преглед доколкото служителите разбират политиката.</p> <p>Опитайте да се уверите, че сделките и операциите със свързани лица са идентифицирани и че сделките, условията на продажба, естеството на сделките и операциите и датите са действително подходящи.</p>	

Всички съществени рискове, които идентифицирахме, бяха комуникирани в писмо до лицата, натоварени с общо управление с дата 5 декември 20x2 г. Това писмо е под номер 300-2 в досието.

Изготвил: FJ

Дата: 9 декември 20X2 г.

Преглед, извършен от: LF Дата: 5 януари 20X3 г.

## Казус Б—Kumar & Co.

### Паметна бележка към досието: Kumar & Co.

#### Идентифициране на съществените рискове

По-долу са изложени следните идентифицирани области на съществен риск, включително отговорът на ръководството и одиторският отговор.

#### Спад в икономиката

Компанията не е пострадала твърде много при икономическия спад. Все пак, Raj следва периодично да преглежда изчисленията на условията на банковите споразумения, но в текущия период за одит той не е бил твърде внимателен в това отношение. Ще преизчислим повторно всички коефициенти и ще ги съпоставим с клаузите в банковите споразумения. Ще изпълним и допълнителни одиторски процедури в областите на одита, които предоставят входяща информация за изчисленията. Колкото по-близо е компанията до нарушаване на условията, толкова повече се увеличава и рискът, дължащ се на възможност за манипулиране на финансовия отчет.

#### Минимизиране на данъците

Не съществуват контроли на ръководството, които да адресират конкретно този въпрос. Отговорът на този риск ще се състои във внимателен преглед на приблизителните оценки на ръководството и на записванията в счетоводните регистри (виж по-долу).

#### Неразрешени записвания в счетоводните регистри

Raj следва да разрешава всички записвания в счетоводните регистри, но това не се осъществява последователно. Ще идентифицираме и направим преглед на всички записвания в счетоводните регистри над 500 евро и всички записи в месеца преди и след края на периода.

#### Сделки със свързани лица

Политиката на компанията предвижда всички сделки и операции със свързани лица да бъдат идентифицирани и осъществявани при обичайните условия на продажба. Посредством проучващи запитвания и фактически проверки ще направим преглед доколко Raj и Ruby разбират тази политика. Ще се уверим дали по отношение на всички сделки със свързани лица, условията на продажба, естеството на сделките и операциите и датите са действително целесъобразни. В течение на целия одит ще останем също така бдителни за сделки и операции извън обичайния ход на стопанска дейност и за да се уверим, че всички сделки със свързани лица са действително идентифицирани.

#### Признаване на приходи

Политиката по признаване на приходи от продажби е доста опростена, като голямата част от продажбите, осъществени от Kumar е към Dephta Furniture, Inc. Изпълнената одиторска работа по отграничаване на периодите и сделките със свързани лица адресира и разглежда всеки потенциал за измама чрез нецелесъобразно признаване на приходи.

#### Комуникация

На 7 декември 20X2 г. обсъдихме с ръководството (което съвпада с лицата, натоварени с общо управление) описаните по-горе съществени рискове и предложения от нас одиторски отговор. Ръководството не повдигна никакви въпроси.

Изготвил: FJ

Дата: 9 декември 20X2 г.

Преглед, извършен от: LF

Дата: 5 януари 20X3 г.



## 11. Разбиране за вътрешния контрол

### Съдържание на главата

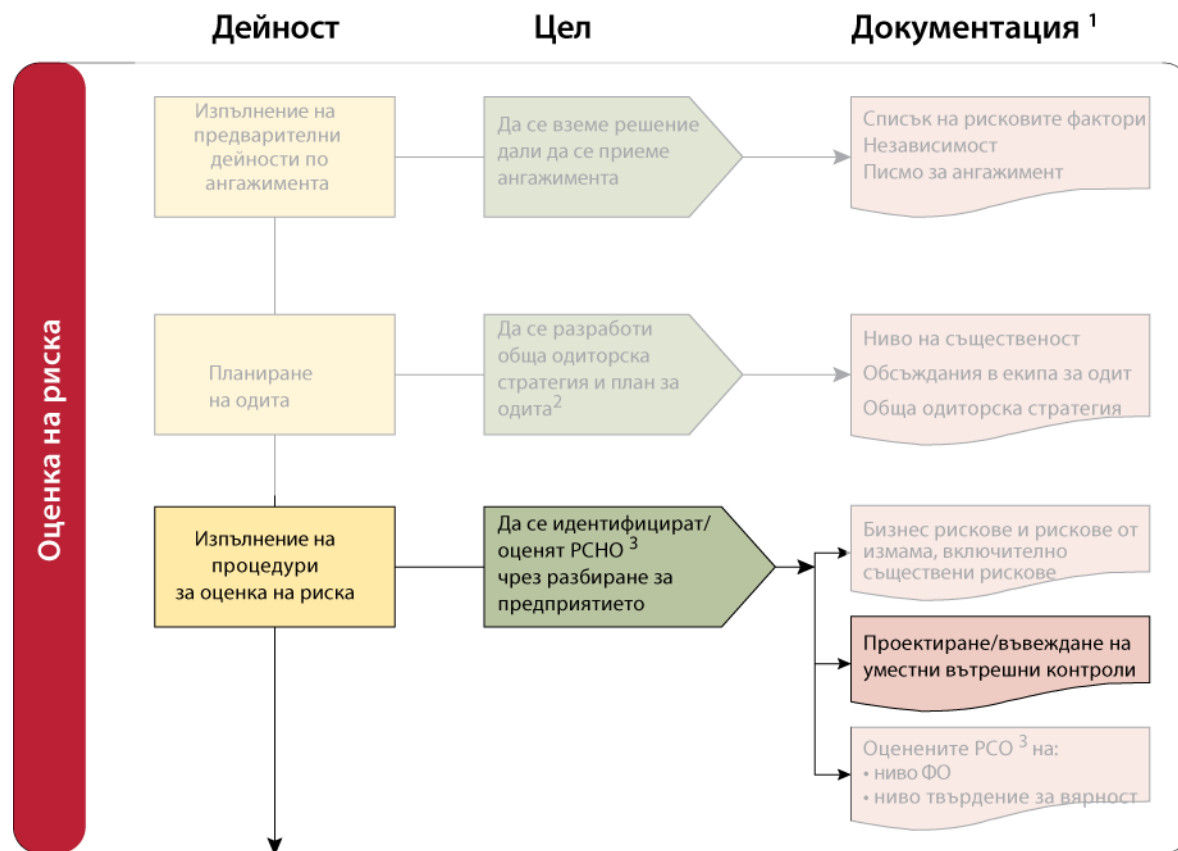
Насоки относно стъпките при разбиране на вътрешния контрол, имащ отношение към одита:

- Оценяване проектирането и въвеждането на контрола; и
- Документиране, като се използват два възможни подхода.

### Приложими МОС

315 (преработен)

#### Приложение 11.0-1



#### 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.

Параграф	Уместни извадки от МОС
315.4	<p>За целите на настоящия МОС, следните термини имат значението, дадено им по-долу:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) Твърдения за вярност – изявления на ръководството, изрични или от друго естество, които са залегнали във финансовия отчет, използвани от одитора за преценка на различните видове потенциални неправилни отчитания, които могат да възникнат;</li> <li>(б) Бизнес риск – риск, възникващ в резултат на важни условия, събития, обстоятелства, действия или бездействия, които биха могли да се отразят неблагоприятно върху способността на предприятието да постигне целите си и да изпълни стратегиите си или риск възникващ в резултат на неподходящо определени цели и стратегии;</li> <li>(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.</li> </ul>
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>
315.14	<p>Одиторът следва да получи разбиране за контролната среда. Като част от това разбиране, той следва да оцени дали:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, е създадо и поддържа култура на почтеност и етично поведение; и</li> <li>(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)</li> </ul>
315.15	<p>Одиторът следва да получи разбиране за това дали в предприятието съществува процес за:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) идентифициране на бизнес рисковете, имащи отношение към целите на финансовото отчитане;</li> <li>(б) оценка на значимостта на рисковете;</li> <li>(в) оценка на вероятността от тяхното възникване; и</li> <li>(г) вземане на решения относно действия за адресиране на тези рискове. (вж. параграф. А88)</li> </ul>

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 and А95-А96)</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(а) Класовете сделки и операции в дейността на предприятието, които са съществени за финансовия отчет;</li><li>(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;</li><li>(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;</li><li>(г) По какъв начин информационната система обхваща събитията и условията, различни от сделки и операции, които са съществени за финансовия отчет;</li><li>(д) Процесът на финансово отчитане, който се използва за изготвянето на финансовия отчет на предприятието, включително съществени приблизителни счетоводни оценки и оповестявания; и</li><li>(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)</li></ul> <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>
--------	--

Параграф	Уместни извадки от МОС
315.19	Одиторът следва да получи разбиране за това как предприятието комуникира ролите и отговорностите за финансовото отчитане и съществените въпроси, свързани с нея, включително: (вж. параграфи А97–А98) (а) комуникациите между ръководството и лицата, натоварени с общо управление; и (б) външни комуникации, като например такива с регулаторни органи.
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. Одиторът 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)
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)

## 11.1 Общ преглед

Настоящата глава адресира и разглежда обхвата на работата, необходима за разбиране на вътрешния контрол, имащ отношение към одита. Том 1, глава 5 адресира и разглежда естеството на вътрешния контрол и предоставя подробно описание на петте компонента на вътрешния контрол. Том 2, глава 12 очертава в общи линии подход в четири стъпки към оценяването на вътрешния контрол.

Напомняме, че вътрешният контрол се отнася до процесите, политиките и процедурите, разработени от ръководството с цел гарантиране на надеждно финансово отчитане и изготвяне на финансови отчети в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Вътрешният контрол адресира такива въпроси, като:

### Контролната среда

Това включва ангажираността на ръководството с почтеността и вътрешния контрол по принцип, компетентността, развитието и запазването на ключовия персонал, както и дейностите по общо управление, включително установяването на дейности на лицата, натоварени с общо управление.

### Оценяване на риска

Това включва идентифициране и третиране от страна на ръководството (и лицата, натоварени с общо управление) на бизнес рисковете и рисковете от измама, които биха могли да окажат влияние върху постигането на целите на финансовото отчитане.

## Вътрешни системи и комуникации

Това включва идентифициране на съществените класове сделки и операции в дейността на предприятието, информацията, уловена и обработена в счетоводните регистри, (включително информацията, получена от източници във и извън главната и спомагателните счетоводни книги), въведените в действие контролни дейности по отношение на финансовите доклади и финансовите отчети, изготвени за ръководството и външни лица, както и въведените в действие контролни дейности по отношение на използването на технологиите, като например функционирането на счетоводни приложения, съхранението на данни и безопасността на данните.

### Контролни дейности

Това включва контролните дейности, разработени от ръководството за правилното отчитане и разрешаване на сделки и операции и гарантиране сигурността на активите.

Имащите отношение към одита контролни дейности може да включват контроли, установени от ръководството, които адресират риска от съществени неправилни отчитания, свързани с оповестявания, които не са изготвени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Такива контролни дейности може да се отнасят до информация, включена във финансовия отчет, която е получена от източници извън главната и спомагателните счетоводни книги.

Контролните дейности, които имат отношение към одита са тези, които:

- се изисква да бъдат третираны като такива, тъй като представляват дейности, които се отнасят до съществени рискове;
- се отнасят до рискове, при които процедурите по същество взети сами по себе си не предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства; или
- са счетени като имащи отношение към одита съгласно преценката на одитора.

### Текущо наблюдение

Това включва продължаващо и/или еднократно оценяване от ръководството, за да се установи дали компонентите на вътрешния контрол са налице и функционират. Текущото наблюдение включва също така оценяване на резултатите и план за действие, който да гарантира своевременно отстраняване на идентифицираните недостатъци в контрола.

От одитора се изисква да получи разбиране за изложените по-горе елементи на вътрешния контрол (когато такива съществуват) по отношение на всички ангажименти за одит. Това е приложимо за предприятия от всякакъв калибър. Процесът помага на одитора да определи дали има други рискове, произтичащи от възможни недостатъци в контрола, които да бъдат взети под внимание. Това разбиране е необходимо дори когато одиторът възнамерява да възприеме подход на тестване по същество по отношение на одита.

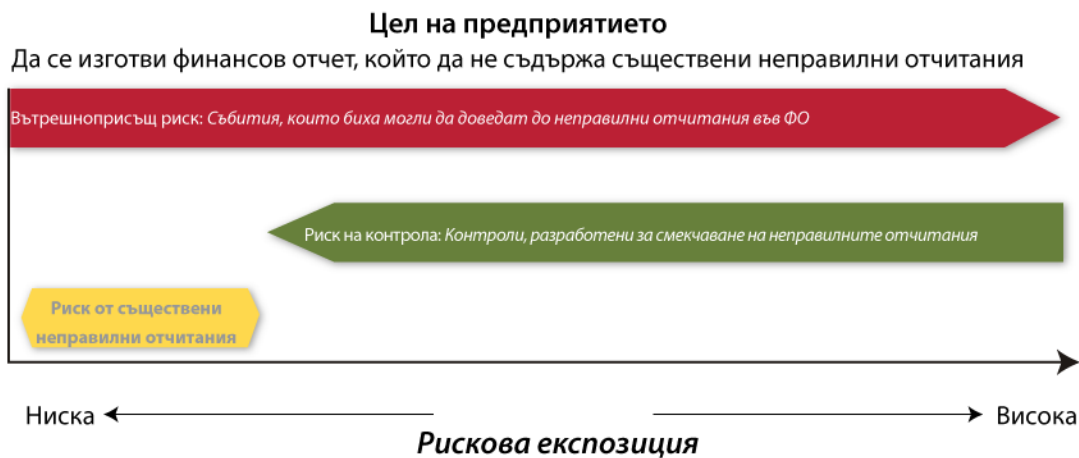
**Забележка:** Не всички контролни дейности имат отношение към одита. Одиторът се занимава единствено с оценяването на тези контроли, които смекчават риска от съществено неправилно отчитане (причинено от измама или грешка) във финансовия отчет. Контролните дейности, които нямат отношение към одита, могат да бъдат изключени изцяло от обхвата на одита.

## 11.2 Риск и контрол

Взаимовръзката между риска и контрола може да бъде илюстрирана както следва.

### Приложение 11.2-1

Лентата за вътрешноприсъщ риск представлява факторите за бизнес риск и риск от измама, които биха могли да доведат до това, финансовият отчет да съдържа съществено неправилно отчитане (преди да бъде взет под внимание вътрешният контрол). Лентата за риска на контрола отразява контролните процедури, въведени в действие от ръководството, с цел смекчаване на вътрешноприсъщите рискове. Степента, в която лентата на контрола не смекчава изцяло вътрешноприсъщите рискове, често бива наричана остатъчен риск на ръководството.



Вътрешноприсъщите бизнес рискове и рискове от измама се идентифицират във фазата на идентификация и оценка на риска. Ръководството смекчава тези рискове като проектира и въвежда вътрешни контроли и процедури, които ще намалят подобни рискове до подходящо ниско ниво. Количеството риск, което остава след като вътрешните контроли са проектирани и въведени, е рискът от съществени неправилни отчитания (понякога наричан остатъчен риск).

В идеалния случай, ръководството проектира достатъчно контроли с оглед гарантиране, че остатъчният риск е сведен до приемливо ниско ниво, както за вътрешните цели на ръководството, така и за външния одит. На практика, някои ръководители проявяват тенденция да толерират риск във висока степен (т.е., въведени в действие са по-малко контроли, което води в резултат до по-висок остатъчен риск), докато други (често в публичния сектор) проявяват тенденция да са консервативни и да проектират контроли за намаляване на риска почти до нула.

#### ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Единствената цел на контрола е да смекчи риска. Контрол без риск, който да смекчава, е явно неуместен. Следователно рискът трябва да съществува преди да може да бъде смекчен от контрола на ръководството. Някои одитори, обаче, пренебрегват този факт. Те започват да оценяват вътрешния контрол чрез документиране на системата и контролите, които съществуват, преди да отделят време да идентифицират какви са рисковете, действително изискващи смекчаване. Този подход може да доведе до голям обем ненужна работа по документиране на процеси и контроли, които по-късно може да се окаже, че нямат абсолютно никакво отношение към целите на одита.

### 113 Всеобхватни и специфични вътрешни контроли

Вътрешните контроли могат в общи линии да бъдат категоризирани като всеобхватни контроли, които адресират всеобхватните рискове на ниво финансов отчет и специфични (по отношение на сделки и операции) контроли, които адресират специфични рискове на ниво твърдение за вярност. Разликите между тези две категории контроли са илюстрирани по-долу.

Приложение 11.3-1



## Приложение 11.3-2

	Описание
<b>Всеобхватни контроли</b>	<p>Всеобхватните контроли адресират и обхващат ръководството и общото управление и служат за установяване на цялостната контролна среда или „тона на ръководството“. Типичните процеси на контрол включват човешки ресурси, измама, оценка на риска (пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството), общо ИТ управление, изготвяне на финансовата информация (включително финансовите отчети и стоящите в основата приблизителни оценки и т.н.), както и непрекъснатото текущо наблюдение на дейността. При по-малките предприятия тези контроли ще се отнасят предимно до отношението и нагласите на ръководството към почтеността и контрола.</p> <p>Доброто разбиране на всеобхватните елементи на вътрешния контрол осигурява важен фундамент за оценяване на съответните контроли върху финансовото отчитане на ниво сделки и операции (бизнес процеси). Така например, ако е налице слаб контрол върху интегритета на информацията, това ще окаже влияние върху цялата информация, осигурявана от системи, като продажби, покупки или ведомости за трудови възнаграждения.</p>



Описание	
<b>Ниво твърдение за вярност - специфични (по отношение сделки и операции) контроли</b>	<p>Контролите, отнасящи се до сделки и операции (бизнес процеси) представляват специфични процеси/контроли, разработени с цел гарантиране, че:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• сделките и операциите са подходящо отразени с оглед изготвянето на финансовия отчет;</li> <li>• счетоводните регистри се водят на достатъчно детайлизирано ниво, така че точно и достоверно да отразят всички сделки и операции или освобождаване от активи;</li> <li>• парични постъпления и разходи се извършват единствено в съответствие с одобрението на ръководството; и</li> <li>• неразрешеното придобиване, използване или освобождаване от активи ще бъде предотвратено или своевременно разкрито.</li> </ul> <p>Контролните процеси, отнасящи се до сделки и операции, включват рутинни сделки и операции (като приходи, покупки, ведомости за трудови възнаграждения) и нерутинни сделки и операции (като закупуване на оборудване или разходите по стартиране на ново направление на стопанска дейност).</p>

#### **11.4 Петте компонента на вътрешния контрол**

Различните видове вътрешен контрол, съществуващи в рамките на предприятието, са разделени на пет ключови компонента, както е илюстрирано по-долу.

Всеки от тези компоненти трябва да бъде разгледан от одитора като:

- част от разбирането за вътрешния контрол (върху финансовото отчитане); и
- информация за преценяване как различните аспекти на вътрешния контрол могат да окажат влияние върху одита.

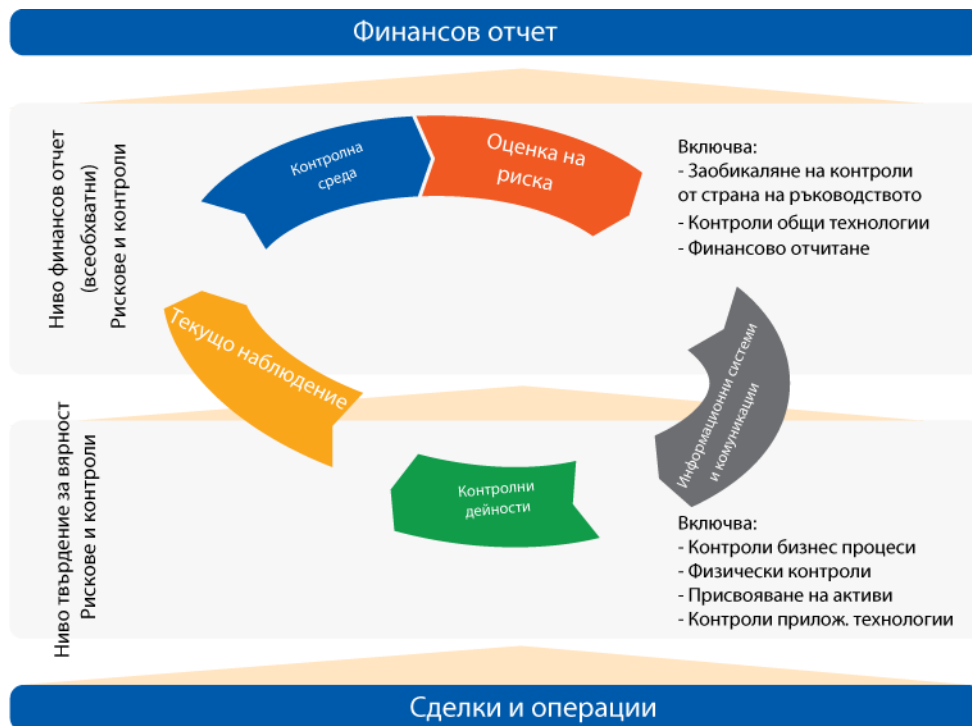
Приложение 11.4-1 по-долу представя в общи линии петте компонента на вътрешния контрол, които биха могли да бъдат използвани от ръководството за намаляване на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовите отчети. Кръгът посочва непрекъснатия характер на различните компоненти при постигане на финансово-отчетните цели на предприятието.

*Приложение 11.4-1*



Взаимовръзката на петте компонента между всеобхватните контроли и специфичните, отнасящи се до сделки и операции (бизнес процеси) контроли е илюстрирана по-долу.

## Приложение 11.4.2



Всеобхватните контроли, взети в тяхната съвкупност, осигуряват подходящия фундамент за всички останали компоненти на вътрешния контрол, тъй като слабите всеобхватни контроли могат да превърнат в неефективни дори най-добрите контроли на бизнес процесите. Така например, предприятието може да разполага с ефективна система на покупките, но ако счетоводителят е некомпетентен (т.е., имаме слаба контролна среда), биха могли да възникнат грешки в широк диапазон, които евентуално да доведат до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет. Пренебрегването и заобикалянето на контролите от страна на ръководството и лошият „тон на ръководството“ (които възникват предимно на ниво финансов отчет) са често срещани теми, свързани с лошото корпоративно поведение.

**ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

Начинът, по който предприятието на практика проектира и въвежда своя вътрешен контрол, ще варира в зависимост от големината и сложността на предприятието. При по-малките предприятия, собственикът-управител може да изпълнява функции, адресиращи няколко от компонентите на вътрешния контрол.

**115 Вътрешният контрол при по-малките предприятия**

При по-малките предприятия, често има малък брой служители, което ограничава степента, в която:

- разделянето на задълженията е практически приложимо; и
- е налична целесъобразна документална следа.

Вътрешният контрол в такива предприятия често се извлича от контролната среда (ангажираността на ръководството с етичните ценности, компетентността, отношението към контрола и неговите ежедневни действия) за разлика от специфичните контроли върху сделките и операциите. Оценяването на контролната среда е твърде различно от традиционните контролни дейности, тъй като предполага оценяване на поведението, нагласите, компетентността и действията на ръководството. Подобни оценки често се документират в паметна записка или с въпросник.

Присъствието на силно ангажиран собственик-управител често пъти е както силна, така и слаба страна на вътрешния контрол. Силната страна е, че лицето (предполагайки неговата компетентност) ще има познания за всички аспекти на дейността и ще е твърде малко вероятно съществено неправилно отчитане да бъде пропуснато. Слабата страна на контрола е предоставената възможност лицето да пренебрегне и заобиколи вътрешния контрол в своя собствена изгода.

## ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

### Идентифицирайте всеобхватните контроли

При одита на малки предприятия, съществува изкушението да се предположи, че вътрешният контрол не съществува и следователно не си струва той да бъде разбран. Всяко предприятие, обаче, което иска да продължи да функционира ще разполага с някаква форма на вътрешен контрол. Така например, на кой бизнес мениджър би било без-различно дали паричните постъпления са депозирани в банката или дали експедираните стоки са фактурирани?

### Обмислете как всеобхватните контроли биха могли да бъдат доказани

В случаите, когато собственикът-управител или лице на равносилна позиция одобрява сделките и внимателно преглежда финансовите резултати, контролът би могъл да има като последствие предотвратяване или разкриване възникването на неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Ако уповаването на този контрол би намалило необходимостта от други процедури по същество, преценете дали тези контроли биха могли да бъдат доказани, например чрез подпис върху доклад или равнение, което да сочи преглед или одобрение. Подобни доказателства биха могли впоследствие да бъдат използвани за тестване на оперативната ефективност на контрола.

## 11.6 Липса на вътрешен контрол

В практически всички предприятия, съществува някаква форма на вътрешен контрол, като например компетентността на собственика-управител (контролна среда). Тя може да е неформална и не много сложна, но това все пак е вътрешен контрол. Малко вероятно е предприятие, което не смекчава никой от основните рискове, пред които е изправено (посредством компонентите на контрола, като контролната среда, оценката на риска, информационните системи, контролните дейности или текущото наблюдение) да остане в бизнеса за по-дълъг период от време.

Когато няма много контролни дейности, които могат да бъдат идентифицирани, одиторът преценява дали:

- е възможно да адресира и обхване съответните твърдения за вярност като изпълни допълнителни одиторски процедури, които са основно процедури по същество; или
- липсата на контролни дейности или други компоненти на контрола (в редки случаи) прави невъзможно получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Други въпроси, които поставят под съмнение дали одитът следва да бъде проведен, включват:

- притеснения относно почтеността, неетичното поведение или лошото отношение към вътрешния контрол от страна на ръководството. Недостатъците в контролната среда проявяват тенденция да подкопават контролите, които съществуват в останалите компоненти на контрола. Това повишава също риска от невярно представяне или измама от страна на ръководството; и

- притеснения относно състоянието и надеждността на документацията на предприятието, които правят малко вероятно получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да подкрепят неквалифицирано мнение.

Ако са налице такива или подобни притеснения, одиторът следва да обмисли необходимостта от модифициране на одиторския доклад или от цялостно оттегляне от ангажимента.

Ако бъде избрано оттегляне, одиторът взема под внимание своите професионални и правни отговорности, включително всяко изискване да се докладва до лицата, които са назначили одитора и до регулаторните органи. Одиторът обсъжда също така оттеглянето си и причините за него с подходящото ниво на ръководството и лицата, натоварени с общото управление.

### **117 Контроли за предотвратяване на измама (контроли за противодействие на измамите)**

При малките предприятия пренебрегването и заобикалянето на контролите от страна на ръководството често може да бъде смекчено или забавено чрез установяване и след това документиране на ключови политики и процедури. Така например, политика, изложена в писмен вид, която посочва, че за всички нерутинни записвания в счетоводните регистри се изисква одобрение, ще даде правомощия на счетоводителя да се обърне към мениджъра с молба да одобри предлаганите счетоводни записи. Това няма да предотврати случаите на пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството, но ще действа като възпиращ фактор. Ако политики и процедури за противодействие на измамите не са въведени в действие, рискът от пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството ще трябва да бъде адресиран и обхванат от одитора посредством изпълнение на други одиторски процедури.

**Забележка:** Контроли, които адресират и обхващат спазването на нормативни разпоредби, нямащи отношение към одита (когато тяхното неспазване няма да доведе до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет) не е необходимо да бъдат разглеждани при одита.

### **118 Вътрешни контроли, имащи отношение към одита (обхватът на разбиране)**

Не всички контроли имат отношение към одита и изискват разбиране. Одиторът отговаря единствено за разбиране и оценяване на тези контроли, които биха смекчили риска от съществени неправилни отчитания (дължащи се на измама или грешка) във финансовия отчет. Това означава, че определени видове контроли могат изцяло да бъдат изключени от обхватна на одита, както е илюстрирано в следващото приложение. Това са контроли, които:

- не са двигател на финансовото отчитане (като например, оперативни контроли и контроли, които адресират и разглеждат спазването на нормативните разпоредби); и
- дори да не съществуват, съществено неправилно отчитане във финансовия отчет би било малко вероятно.

*Приложение 11.8-1*



В някои случаи, може да има известно припокриване между финансовите контроли и контролите, отнасящи се до цели, свързани с оперативната дейност или изпълнение на задължителните изисквания. Примерите включват контроли, отнасящи се до данни, които одиторът оценява или използва при прилагането на други одиторски процедури, като например:

- Данни, необходими за аналитичните процедури (например, производствена статистика);
- Контроли, които разкриват случаи на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби;
- Контроли по опазване на активите, отнасящи се до финансовото отчитане; и
- Контроли върху пълнотата и точността на предоставената информация, която може да формира базата за изчисляване на ключовите показатели за изпълнение.

Контроли, които винаги ще имат отношение към одита включват тези, смекчаващи следните рискове.

Приложение 11.8-2

Описание	
<b>Съществени рискове</b>	Съществените рискове са идентифицирани и оценени рискове от съществени неправилни отчитания, които, по преценка на одитора, изискват специално разглеждане при одита.
<b>Рискове, които не могат лесно да бъдат адресирани и обхванати от процедурите по същество</b>	Това са идентифицирани и оценени рискове от съществени неправилни отчитания, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си няма да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства.
<b>Други рискове от съществени неправилни отчитания</b>	Това са идентифицирани и оценени рискове от съществени неправилни отчитания, които, по преценка на одитора, биха могли евентуално да доведат до възникването на съществени неправилни отчитания.

Влияние върху преценката на одитора относно това дали конкретен контрол има отношение към одита оказват:

- информираността относно наличието/отсъствието на контроли, идентифицирани в други компоненти на вътрешния контрол. Ако конкретен риск вече е бил адресиран и разгледан (например, от контролната среда, информационната система и т.н.), не е необходимо да се идентифицират допълнителни контроли,

които може да съществуват;

- наличието на множество контролни дейности, които постигат същата цел. Не е необходимо да се получава разбиране за всяка от контролните дейности, отнасящи се до тази цел;
- необходимостта да се тества оперативната ефективност на определени ключови контроли. Така например, ако няма практически приложим начин за тестване пълнотата на продажбите (т.е., чрез изпълнение на процедури по същество), ще е необходим тест на оперативната ефективност на контролите; и
- въздействието, което тестването на оперативната ефективност на контролите ще има върху обхвата (т.е., намаляването) на необходимото тестване по същество.

Професионалната преценка е необходима за определяне дали даден вътрешен контрол, взет отделно или в съчетание с други контроли, има в действителност отношение към одита.

## ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

### Отгоре надолу и на базата на риска

Одиторският подход към разбирането на вътрешния контрол следва да бъде отгоре надолу. Първата стъпка е да се идентифицират съответните всеобхватни рискове и рисковете, свързани със сделки и операции, след което да се определи дали отговорът на ръководството е подходящ.

Доброто разбиране на всеобхватните контроли осигурява важна база за оценяване на съответните контроли върху финансовото отчитане на ниво сделки и операции (бизнес процеси). Така например, ако контролът върху интегритета на информацията е слаб, това ще окаже въздействие върху надеждността на цялата информация, получавана от системи като продажби, покупки или ведомости за заплати.

### Пример

Подходът отгоре надолу и на базата на риска към разбиране на вътрешния контрол предполага:

- идентифициране на съответните бизнес процеси (включително счетоводна отчетност) за всяко значимо салдо по сметка;
- определяне по отношение на всеки идентифициран процес дали съществено неправилно отчитане във финансовите отчети би могло евентуално да възникне или съществуват други фактори, които ще го направят от значение за одита; и
- изключване от обхвата на тези процеси и контроли, които нямат отношение към одита.

Например, компания за производство на бисквити може да има следните процеси, които определят стойността на приходите от продажби:

- Основната система за поръчките регистрира детайлите и хода на изпълнението на всяка поръчка за продажба, получена по телефона. Този вид продажби представлява 70% от всички продажби.
- „Аутлет продажби“ имаме в случая, когато клиентите закупуват натрошени бисквити от малък магазин на гърба на производствените помещения. Този вид продажби представлява 2% от всички продажби.
- Продажби по Интернет—поръчките се възлагат онлайн и се заплащат с кредитна карта – представляват 28% от всички продажби.
- Счетоводната система регистрира всички видове продажби.

В тази ситуация, малко вероятно е „аутлет продажбите“ да доведат до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет и поради това могат да бъдат изключени от обхвата на одита. Преди това решение да бъде взето, обаче, все пак ще бъде благоразумно или да:

- отправите запитване относно наличието на контроли върху аутлет продажбите, които да гарантират, че всички такива продажби са отразени и няма умишлено трошене на бисквити за продажба по намалени цени на свързани лица; или
- да извършите аналитичен преглед на разбивката на продажбите, за да се уверите, че аутлет продажбите не се отклоняват от очакваните 2% от всички продажби.



## **11.9 Казуси— Идентифициране на контролите, имащи отношение към одита**

За подробности относно казусите, виж том 2, глава 2 – Въведение в казусите.

Отбележете, че следващата стъпка често се осъществява като част от процеса на планиране.

Доколкото не всички бизнес процеси и контроли имат отношение към одита, важно е да се разбере кои области на финансовия отчет и кои контроли биха могли да имат съществено въздействие върху финансовия отчет.

Определянето на това кои области на финансовия отчет и свързаните с тях бизнес процеси попадат в обхвата на одита предполага използването на цялостното ниво на същественост за определяне на:

- кои области на финансовия отчет са, или биха могли да бъдат, съществени; и
- кои всеобхватни контроли и бизнес процеси имат отношение към одита.

Несъществените салда, сделки и операции, бизнес процеси и контроли, при които е малко вероятно да се стигне до съществени неправилни отчитания могат да бъдат изключени от по-нататъшно разглеждане при одита. Преди, обаче, да изключите дадена област от обхвата на одита, вземете под внимание:

- евентуалното натрупване на несъществени неправилни отчитания, които, взети заедно, биха могли да доведат до съществено неправилно отчитане; и
- дали дадената област на финансовия отчет не е подценена поради измама или грешка.

## Казус А—Dephta Furniture, Inc.

Идентифицирайте процесите, които смекчават тези рискове	
Всеобхватни рискове	Годишният цикъл на бизнес планиране, ежемесечни заседания на ръководството/собствениците, които включват преглед на финансова информация, ИТ бюджети, ежедневно участие на ръководството в стопанската дейност, политики по отношение на човешките ресурси и общи ИТ контроли
Парични средства и парични еквиваленти	Вземания, обработка на постъпленията, инвестиране на краткосрочни (30 до 60-дневни) депозити в банката, банкови равнения и управление на паричните средства
Търговски и други вземания	Приходи, вземания, обработка на постъпленията, оценяване на просрочените разчети, продажби на активи
Материални запаси	Покупки, задължения, обработка на плащанията, управление на материалните запаси, инвентаризация, оценяване на морално остарелите материални запаси
Имоти, машини и съоръжения	Покупки, задължения, обработка на плащанията, изчисляване на амортизацията, капитализация на активите, продажби на активи
Банкова задлъжнялост	Вземания, обработка на постъпления, банково равнение и управление на паричните средства
Търговски и други задължения	Покупки, задължения, ведомости за заплати, обработка на плащанията, изчисление на амортизацията, капитализация на активи
Задължения за данъци върху дохода	Изготвяне на провизии за данъци върху дохода
Лихвоносни кредити	Финансови разходи, процедура на банкови равнения
Капитал и резерви	Емитиране/обратно изкупуване на капитал, дивиденди
Продажби	Приходи, вземания, обработка на постъпления (включително продажба на бракувана продукция срещу плащане в брой, продажби по Интернет, каталожни продажби и продажби по поръчка на клиента)
Себестойност на продадените стоки	Покупки, задължения, ведомости за заплати, обработка на плащания, корекции на материалните запаси
Разходи за дистрибуция и реализация	Покупки, задължения, ведомости за заплати, плащания.
Административни разходи	Покупки, задължения, ведомости за заплати, плащания
Амортизация	Изчисление на амортизацията
Финансови разходи	Финансови разходи, процедура за банкови равнения

Данъци върху дохода

Изготвяне на провизии за данъци върху дохода

**Изготвил:** FJ

**Дата:** 18 февруари 20X3 г.

**Преглед, извършен от:** LF

**Дата:** 5 март 20X3 г.



## Казус Б—Kumar & Co.

### Паметна записка към досието: Включване в обхвата на области от финансовия отчет (ОФО) и процеси

#### Всеобхватни контроли (ниво финансов отчет), включително общи ИТ контроли

- Всеки период Raj изготвя за банката годишен бюджет.
- Всяко тримесечие, когато финансовият отчет се изпраща в банката, Raj комуникира с банковия мениджър.
- Raj обикновено прави преглед на тези финансови отчети заедно със Suraj и Jawad, доколкото Dephta е акционер, но и поради това, че Raj оценява техния принос, както и познанията на Jawad в областта на счетоводството и финансите.

Няма формална ИТ структура или процедура. Raj взема решения кой софтуер и хардуер да се подмени в зависимост от конкретната нужда. Въпреки че Raj гарантира, че Ruby ежеседмично прави резервни копия на счетоводната информация, няма план за възстановяване на данните в резултат на аварийна ситуация или документирана ИТ процедура.

#### Съществени области на финансовия отчет

С изключение на паричните средства и парични еквиваленти, които изглежда се колебаят в отделните периоди, всички ОФО са съществени и попадат в обхвата. В тази връзка, като част от нашия одит, ще бъде необходимо да бъдат проверени следните бизнес процеси:

Бизнес процес	Засегнати съществени области от финансовия отчет
Вземания/постъпления	Приходи, търговски вземания и други, парични средства и парични еквиваленти
Оценяване на просрочените разчети за вземания	Търговски вземания и разходи за несъбираеми дългове
Процес на продажби (продажби в брой, поръчки)	Приходи
Покупки, задължения, плащания	Търговски задължения и други, имоти, машини и съоръжения, материални запаси, разходни категории в отчета за доходите
Ведомости за заплати	Разходи за трудови възнаграждения
Дължими данъци и преводи	Данъци върху доходите, трудовите възнаграждения и продажбите
Оценяване и управление на материалните запаси	Покупки и материални запаси
Равнения на банкови сметки	Парични средства и парични еквиваленти, лихвоносни кредити, разходи за лихви
Изчисление на амортизацията	Имоти, машини и съоръжения и амортизационни разходи

Изготвил: FJ

Дата: 18 февруари 20X3 г.

Преглед, извършен от: LF    Дата: 5 март 20X3 г.

## 12. Оценяване на вътрешния контрол

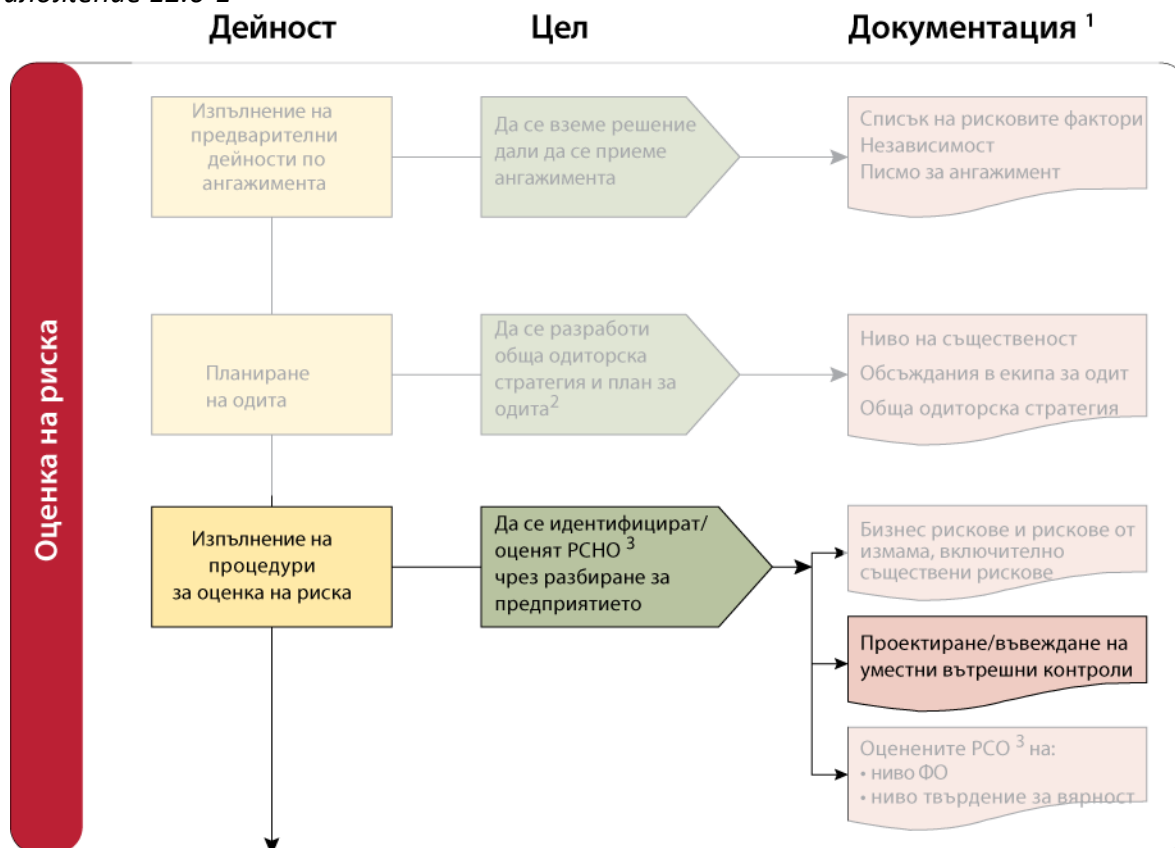
### Съдържание на главата

Насоки относно четирите ключови стъпки при оценяване проектирането и въвеждането на контрола и документиране на резултатите.

### Приложими МОС

315 (преработен)

Приложение 12.0-1



#### 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.





Параграф	Уместни извадки от МОС
315.13	Когато получава разбиране за контролите, имащи отношение към одита, одиторът следва да оцени проектирането на тези контроли и да определи дали те са въведени, като приложи процедури в допълнение към проучващите запитвания към персонала на предприятието. (вж. параграфи А74–А76)
315.29	Ако одиторът определи, че съществува съществен риск, той следва да получи разбиране за контролите на предприятието, включително контролните дейности, имащи отношение към този риск. (вж. параграфи А146–А148)
315.32	Одиторът следва да включи в одиторската документация: <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) Дискусията между членовете на екипа по ангажимента, когато такава се изисква съгласно параграф 10, и взетите съществени решения;</li> <li>(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;</li> <li>(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</li> <li>(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)</li> </ul>

## 12.1 Общ преглед

Независимо дали за събирането на одиторски доказателства в крайна сметка ще бъдат изпълнени тестове на контролите, необходимо е все пак одиторът да оцени проектирането и въвеждането на контролите при всеки ангажимент. Това предполага процес в четири стъпки, който може да бъде обобщен по-долу.

### Приложение 12.1-1

Описание	
<b>Стъпка 1</b> Кои рискове изискват смекчаване?	Идентифицирайте вътрешноприсъщите рискове от съществени неправилни отчитания (бизнес рискове и рискове от измама), както и дали те са всеобхватни рискове, засягащи всички твърдения за вярност, или специфични рискове, които засягат конкретни области на финансовия отчет и конкретни твърдения за вярност.
<b>Стъпка 2</b> Проектираните от ръководството контроли смекчават ли риска?	Идентифицирайте какви бизнес процеси са въведени в действие (ако има такива). <ul style="list-style-type: none"> <li>• Проведете събеседване с персонала на предприятието, за да идентифицирате какви контроли смекчават рисковете, идентифицирани в <b>Стъпка 1</b> по-горе.</li> <li>• Направете преглед на резултатите и оценете дали контролите в действителност смекчават рисковете.</li> <li>• Съобщете за всички съществени недостатъци, идентифицирани във вътрешния контрол на предприятието на ръководството и лицата, натоварени с общото управление.</li> </ul> <p>При по-големите предприятия, тази стъпка може да изисква позоваване или изготвяне на документация за системата (виж <b>Стъпка 3</b> по-долу) за предоставяне на определен контекст относно функционирането на някои контроли.</p>

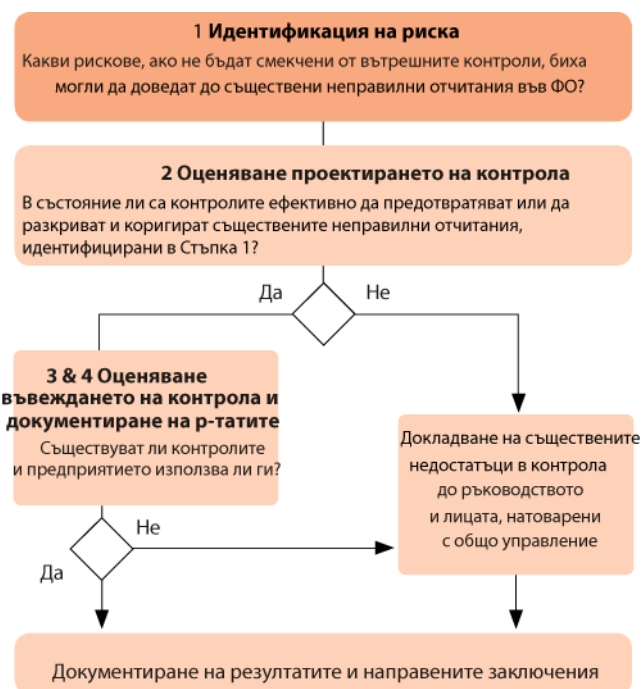
**Стъпка 3**  
**Контролите**  
**съществуват ли**  
**и използват ли**  
**се регулярно?**

Осъществете наблюдение или фактическа проверка на съответните вътрешни контроли, за да се уверите, че те действително са въведени. Отбележете, че проучващите запитвания към ръководството не са достатъчни за оценяване дали съответният контрол е бил въведен на практика.

Тази стъпка често може да бъде комбинирана със **Стъпка 2** по-горе.

Описание	
<b>Стъпка 4</b> <b>Документирано ли е функционирането на съответните контроли?</b>	<p>Тази стъпка може да се състои от просто текстово описание на основните процеси (изготвено от ръководството на предприятието или от одитора), описващо функционирането на идентифицираните вътрешни контроли, от значение за одита.</p> <p><i>Не е</i> необходимо тази документация да включва:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• подробно описание на бизнес процеса или пътя, по който се движат документите в рамките на предприятието; или</li> <li>• вътрешни контроли, които може и да съществуват, но нямат отношение към одита.</li> </ul>

Приложение 12.1-2



**Забележка:** Независимо колко добре е проектиран и въведен контролът, той може да осигури единствено разумна степен на сигурност относно постигането на целите на предприятието що се отнася до надеждността на финансовото отчитане поради определени вътрешноприсъщи ограничения. Те са описани по-долу.

## Приложение 12.1-3

Описание	
<b>Ограничения на вътрешния контрол</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Човешки преценки или просто човешки несполуки, като например грешки и заблуди.</li> <li>• Заобикаляне на вътрешния контрол чрез тайно споразумяване на две или повече лица. Неправилно пренебрегване и заобикаляне на вътрешния контрол от страна на ръководството, като например ревизиране условията на договор за продажба или пренебрегване на кредитния лимит, определен за дадения клиент.</li> </ul>

Том 2, глава 11 адресира и разглежда необходимото разбиране за вътрешния контрол. Том 1, глава 5 адресира и разглежда естеството на вътрешния контрол и предоставя детайлизирано описание на петте компонента на вътрешния контрол.

## 12.2 Стъпка 1— Кои рискове изискват смекчаване?

### Приложение 12.2-1

**Идентифициране  
кои рискове  
изискват смекчаване**



#### Процедура за оценка на риска

Какви рискове съществуват (всеобхватни или специфични), които, ако не бъдат смекчени от контролите, биха могли да предизвикат възникването на съществено неправилно отчитане?

Преди одиторът да започне да документира контролите, които може да съществуват, първата стъпка е да се идентифицират и след това оценят съществените и други рискови фактори, които може да са налице. В противен случай, оценяването на вътрешния контрол ще стане без да се разбира кои рискове е необходимо да бъдат смекчени от вътрешния контрол.

Идентификацията на рисковете бе разгледана в том 2, глава 8. Рисковете, изискващи смекчаване, могат да бъдат всеобхватни, отнасящи се до много области на финансовия отчет, или специфични, отнасящи се до конкретни области на финансовия отчет и конкретни твърдения за вярност.

Следващото приложение обобщава някои типични източници на риск и видовете контрол, които биха могли да смекчат тези рискове.

## Приложение 12.2-2

Какво може да се обърка?	Източници на риск	Смекчаващи контроли
<b>Ненадеждни финансови отчети</b>	<p>Външни отраслови фактори</p> <p>Естество на предприятието</p> <p>Счетоводни политики</p> <p>Цели</p> <p>Измерители на р-тите от работата</p> <p>Измама</p>	<p>Всеобхватни контроли и процеси</p> <p>Общи ИТ контроли</p> <p>Контроли, отнасящи се до сделки и операции</p>
<b>Неправилни отчитания, произтичащи от изготвянето на ФО</b>	<p>Приблизителни счетоводни оценки</p> <p>Провизии</p> <p>Счетоводни политики</p> <p>Използване на таблици</p> <p>Нерутинни операции</p> <p>Счетоводни записи, равнения</p> <p>Информация, необходима за оповестяванията във ФО</p>	<p>Всеобхватни контроли</p> <p>Общи ИТ контроли</p> <p>Контроли, отнасящи се до сделки и операции</p>
<b>Сделки/операции, които не са обработени или отразени/оповестени точно</b>	<p>Идентифициране/отразяване на разрешените сделки/операции</p> <p>Класификация на сделките/операциите</p> <p>Оценяване, отграничаване</p> <p>Съхраняване на активите</p>	<p>Контроли, отнасящи се до сделки и операции</p> <p>Контроли на ИТ приложението</p> <p>Определени всеобхватни контроли</p>

Когато бъде изготвен списък на рисковите фактори по бизнес процеси, ще бъде полезно (но не е задължително):

- да се елиминират всички рискови фактори, които е малко вероятно да доведат до съществени неправилни отчитания дори ако изобщо не бъдат смекчени. Контролите, които адресират и обхващат подобни рискове, нямат отношение към одита;
- формулировката на рисковите фактори да се пригоди така, че да бъде съотносима за конкретното предприятие;
- да се гарантира, че съответните твърдения за вярност са адресирани; и
- да се обмисли дали съществуват някакви допълнителни всеобхватни рискове (на ниво финансов отчет) и рискове по отношение на сделки и операции (на ниво твърдение за вярност), които ако не бъдат смекчени, биха могли да доведат до съществени неправилни отчитания.

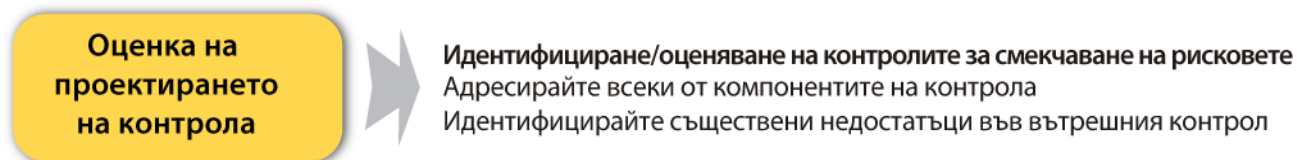
## ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Някои предприятия може да използват обща рамка за вътрешен контрол (като например тази, публикувана от Комитета на спонсиращите организация на комисията по търговия (COSO), която осигурява общ списък с целите и процедурите на вътрешния контрол. Ако подобен инструмент бъде използван в одита, ще бъдат следвани същите стъпки, като очертаните по-горе:

- Отстранете целите на контрола (или рисковите фактори), които е малко вероятно да доведат до съществени неправилни отчитания дори ако не съществува вътрешен контрол;
- Прибавете допълнителни цели на контрола (рискови фактори), които може да доведат до съществено неправилно отчитане за предприятието, ако не бъдат смекчени; и
- Идентифицирайте областите на финансовия отчет и твърденията за вярност, които са засегнати от рисковите фактори.

## 12.3 Стъпка 2— Проектираните от ръководството контроли смекчават ли риска?

### Приложение 12.3-1



Оценяването дали даден контрол е проектират подходящо от ръководството предполага оценяване дали идентифицираните контроли (взети самостоятелно или в съчетание с други контроли) действително ще смекчат рисковия фактор. Това включва преценка дали контролът/контролите са в състояние ефективно:

- да предотвратяват преди всичко възникването на съществени неправилни отчитания; или
- да разкриват и коригират съществените неправилни отчитания, след като те са възникнали.

Препоръчва се оценката на проектирането на контрола да започне с всеобхватните контроли. Този вид контроли формират особено важния фундамент за оценяване на проектирането и функционирането на контролите по отношение на сделките и операциите (на ниво твърдение за вярност).

В този момент, някои одитори (особено, когато одитират по-големи и сложни предприятия) може да намерят за полезно получаването на известна информация, за предпочитане изготвена от предприятието, която описва бизнес процеса и потока на сделките и операциите. Това, обаче, не е конкретно изискване в МОС.

Идентифицирането на контролите, които имат отношение към одита може да бъде извършено, като се запита ръководството какви контроли са въведени в действие за адресиране на всеки един идентифициран риск. Не съществува изискване да се документира всеки контрол, който съществува, но контролите, които са свързани с рисковите фактори трябва да бъдат идентифицирани и тяхното проектиране - оценено.

Съществуват два често срещани начина за съотнасяне на вътрешните контроли към рисковите фактори (или целите на контрола), за смекчаването на които те са проектирани. За целите на настоящото Ръководство, тези подходи са наречени:

- от един риск към множество контроли; и
- от множество рискове към множество контроли.

#### **От един риск към множество контроли**

Съгласно този подход, всеки рисков фактор се разглежда сам по себе си. Идентифицират се всички контроли, които адресират конкретния рисков фактор. Този подход е особено полезен при съотнасяне на всеобхватните (на ниво финансов отчет) рискови фактори към контролите. Подходът е илюстриран по-долу.

### Приложение 12.3-2

Риск/цел на контрола	Твърдение за вярност	Смекчаващи контроли
1. Рисков фактор	П	1. Контролна процедура А 2. Контролна процедура Б 3. Контролна процедура В 4. Контролна процедура Г



Риск/цел на контрола	Твърдение	Смекчаващи контроли за вярност
2. Рисков фактор	СТ	1. Контролна процедура Д 2. Контролна процедура Е 3. Контролна процедура Ж 4. Контролна процедура З
3. Рисков фактор	Т	1. Контролна процедура И 2. Контролна процедура Й 3. Контролна процедура К 4. Контролна процедура Л
4. Рисков фактор	ПТ	1. Контролна процедура М 2. Контролна процедура Н 3. Контролна процедура О 4. Контролна процедура П

Този подход от един риск към множество контроли често се използва за съотнасяне на всички видове контроли, включително всеобхватни контроли и контроли отнасящи се до сделките и операциите. Поради това, обаче, че един контрол, отнасящ се до сделки и операции, често може да адресира повече от един риск (и следователно да се повтаря много пъти при този подход), матрицата от множество към множество (виж приложение 12.3-4) по принцип се счита за по-ефективна при контролите, отнасящи се до сделки и операции.

Следният пример илюстрира начина, по който може да работи подходът от един риск към множество контроли. Целта на контролната среда е необходимостта ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общото управление, да създаде и поддържа култура на честност и етично поведение. Тази цел, изложена като рисков фактор би могла да означава, че ръководството не е създадо и не поддържа култура на честност и етично поведение.

Някои от контролите, които ръководството може да проектира и въведе, за да адресира този всеобхватен риск, биха могли да включват:

- Ръководството непрекъснато демонстрира, с думи и дела, ангажираност с високи етични стандарти;
- Ръководството отстранява или ограничава стимулите и изкушенията, които биха могли да накарат персонала да извършва нечестни или неетични действия;
- Съществува кодекс за поведение или сходен документ, който излага очакваните стандарти на етично и морално поведение;
- Служителите ясно разбират кое поведение е приемливо и кое не и знаят как да постъпят, когато се сблъскат с неправомерно поведение; и
- При неправомерно поведение на служителите винаги биват налагани дисциплинарни мерки.

Одиторът първо се запознава с рисковете или целите на контрола и след това идентифицира, евентуално от списък, като този по-горе, какви контроли, ако изобщо съществуват, са налице за смекчаването на тези рискове. Получената в резултат документация би могла да има следния вид.

**Забележка:** Колоната, отнасяща се до проектиране на контролите, очертава в общи линии стъпките, които одиторът би могъл да предприеме, за да оцени проектирането на контрола.

## Приложение 12.3-3

Компонент на вътрешния контрол (ВК)	Рисков фактор	Идентифициран контрол	Проектиране на контрола
Контролна среда	Не е акцентирано върху почтеността и етиката	<i>Служителите ежегодно подписват Кодекс за поведение, чието изпълнение се налага принудително чрез дисциплинарни мерки по отношение на персонала.</i>	<i>Запознали сме се с Кодекса и той действително акцентира върху необходимостта от почтеност и етично поведение.</i>
	Биха могли да бъдат наети некомпетентни служители	<i>По отношение на всяка позиция на наето лице се специфицират необходимите познания и умения.</i>	<i>Направен е преглед на длъжностните характеристики за ключовите позиции, включително счетоводството и те изглеждат приемливи.</i>
Оценка на риска	Ръководството често е изненадано от предсказуеми събития	<i>Бизнес рисковете ежегодно се идентифицират и оценяват като част от бизнес планирането.</i>	<i>Направен е преглед на бизнес плана и рисковете са идентифицирани, актуализирани и оценени.</i>

След като контролите бъдат идентифицирани, одиторът използва професионална преценка, за да заключи дали проектирането на контрола е достатъчно за адресиране на рисковия фактор.

Когато формира заключението си относно контролната среда, съгласно МОС 315.14 (преработен) от одитора се изисква да оцени дали:

- ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общото управление, е създадо и поддържа култура на честност и етично поведение; и
- силните страни на елементите на контролната среда, взети в тяхната съвкупност, осигуряват подходяща основа за останалите компоненти на вътрешния контрол и дали тези други компоненти на вътрешния контрол не са подкопани от недостатъци в контролната среда.

Тази формулировка може да бъде използвана като цялостно заключение на одитора относно оценката на риска на контрола на ниво финансов отчет.

#### **От множество рискове към множество контроли**

По отношение на специфичните рискове и рисковете, отнасящи се до сделки и операции, най-често срещаният подход за оценка на проектирането е посредством използването на това, което понякога се нарича „матрица на проектиране на контролите“. Такива матрици помагат на одитора да види от пръв

поглед:

- множествените взаимовръзки, които съществуват между рисковете и контролите;
- местата, където вътрешният контрол е силен;
- местата, където вътрешният контрол е слаб; и
- ключовите контроли, които адресират и обхващат множество рискове/твърдения за вярност и които биха могли да бъдат тествани за оперативна ефективност.

По-долу е илюстрирана примерна проста матрица за проектиране на контролите.

#### Приложение 12.3-4

Процес = Продажби						
Съществени рискови фактори		Риск А	Риск Б	Риск В	Риск Г	Ключови контроли
	Твърдения за вярност	П	С ТО	ТО	П С	
Контроли	<i>Компонент на вътрешния контрол</i>					
Процедура #1	<i>Контролна среда</i>	РКор				
Процедура #2	<i>Информационни системи</i>		РКор			
Процедура #3	<i>Контролна дейност</i>	П	П		П	Да
Процедура #4	<i>Текущо наблюдение</i>	РКор				
Процедура #5	<i>Контролна дейност</i>		П		П	Да
Процедура #6	<i>Контролна дейност</i>					
Процедура #7	<i>Информационни системи</i>	РКор	РКор		РКор	
<b>Наред ли е проектирането на контрола? Иначе казано, идентифицираните контроли ще смекчат ли рисковите фактори?</b>		Да	Да	Не	Да	

Ключ:

П = Контрол за предотвратяване

РКор = Контрол за разкриване и коригиране

**Забележка:** Горната матрица съдържа следната информация:

- Рискови фактори, които ако не бъдат смекчени биха могли да доведат до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет;
- Твърденията за вярност, адресирани от рисковите фактори; и
- Където процедурата на вътрешния контрол адресира (пресича се с) риска от матрицата, тя се отразява или като предотвратяваща (П) неправилно отчитане или като разкриваща и коригираща (РКор) вече възникнало неправилно отчитане.

Подобна матрица може да бъде разширена, така че да обхване и друга информация, включително:

- честотата, с която функционира даден контрол, напр., непрекъснато, ежеседмично или ежемесечно;
- дали контролът е неавтоматизиран или автоматизиран; и
- очакваната надеждност на вътрешния контрол в течение на определен период от време. Това би могло да включва, например, оценяване компетентността (и независимостта от други функции) на лицето, което извършва контрола, дали контролът се изпълнява своевременно и история на евентуално възникналите грешки.



**ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ****Процедури за многостранен контрол**

Отбележете, че е малко вероятно която и да е контролна процедура сама по себе си да смекчи ключов рисков фактор. Често комбинация от контролни дейности, функционирайки съвместно с други компоненти на вътрешния контрол (като например, контролната среда), ще бъдат достатъчни за адресиране и обхващане на рисковия фактор.

**Започнете с рисковете**

Избягвайте изкушението да изброите всички известни контроли и след това да ги „напаснете” към рисковете. На първо място са рисковете, а след това контролите, които да ги смекчават. По-ефективно е всеки риск на свой ред (или цел на контрола) да бъде адресиран и разгледан, след което да се идентифицират какви контроли съществуват за адресиране на този риск. След като веднъж бъдат идентифицирани достатъчно контроли, които да адресират този риск, няма смисъл да се изразходва повече време за идентифициране на евентуални допълнителни контроли.

Съчетаването на контролите и рисковете не само помага да се оцени проектирането на контрола, но и ще идентифицира също така ключовите контроли (върху съответните твърдения за вярност), които потенциално могат да бъдат тествани. Това ще помогне на одитора да идентифицира недостатъци на контрола, които може да изискват:

- своевременно комуникиране с ръководството и лицата, натоварени с общото управление, във връзка със съществените недостатъци, така че да могат да бъдат предприети корективни действия; и
- разработване на подходящ одиторски отговор.

Матрицата на проектиране на контролите (виж приложение 12.3-4) може да се използва за идентифициране както на силните страни на контрола, така и на неговите недостатъци. Процесът е описан по-долу.

*Приложение 12.3-5*

**Идентифициране**    **Описание—** Използвайте матрицата на проектиране на контролите

**Недостатъци във  
вътрешния  
контрол**

Разгледайте всяка колона за риск (в матрицата на проектиране на контролите по-горе), за да видите какви процедури на вътрешен контрол съществуват за смекчаване на рисковете. Ако съществуват достатъчно контроли, то тогава не е налице недостатък на вътрешния контрол.

Когато не съществуват, или съществуват малко, процедури на вътрешен контрол, които да смекчат риска, може да е налице съществен недостатък на вътрешния контрол. Вижте Риск В в матрицата по-горе, при който изглежда, че е налице съществен недостатък. В този случай, одиторът:

- отправя проучващи запитвания относно наличието на някакви други процедури на вътрешен контрол или компенсиращи процедури на вътрешен контрол. Ако такива не съществуват, може да е налице съществен недостатък, който се съобщава на ръководството и лицата, натоварени с общото управление, във възможно най-кратък срок, така че да могат да бъдат предприети корекционни действия; и
- обмисля какви допълнителни одиторски процедури може да са необходими, за да се отговори на идентифицирания риск.

Компенсиращите контроли може да са дейности, които непряко влияят върху рисковия фактор. Така например, рискът от експедирането на стоки, без те да бъдат фактурирани, би могъл да бъде разкрит от мениджъра по продажбите, когато прави преглед на резултатите от продажбите за всяко тримесечие. Очевидно, подобен контрол сам по себе си няма да е достатъчен за смекчаване на риска.



Идентифициране	Описание— Използвайки матрицата на проектиране на контролите
<b>Силни страни на вътрешния контрол</b>	Разгледайте редовете от матрицата на проектиране на контролите по-горе, за да идентифицирате процедури на вътрешния контрол, които предотвратяват или разкриват и коригират неправилни отчитания, възникващи в резултат на редица рискови фактори. Обърнете внимание, че Контролна процедура 3 в примерната матрица по-горе адресира и обхваща три риска и три твърдения за вярност. Това е пример за вид контрол (често наричан ключов контрол), който, ако бъде счетен за надежден, може да бъде взет под внимание при тестване на оперативната ефективност, особено, когато това тестване би могло да бъде използвано за намаляване на други по-детайлизирани тестове.

## 12.4 Как да идентифицираме вътрешните контроли

Контролите обикновено биват идентифицирани посредством обсъждане (събеседване) с лицето/лицата, които са отговорни за управлението на риска, свързан с конкретния процес. При по-малките предприятия, това често пъти ще бъде собственикът-управител или старшият мениджър. Типичният подход за идентифициране на контролите е както следва.

### Приложение 12.4-1

Действие	Описание
<b>Идентифицирайте вътрешноприсъщите рискове</b>	Идентифицирайте всеобхватните (на ниво финансов отчет) и отнасящите се до сделките и операциите (на ниво твърдение за вярност) рискове, които изискват смекчаване посредством вътрешен контрол, който да предотврати или разкрие и коригира съществените неправилни отчитания.
<b>Отправете запитване за процедурите на вътрешен контрол, които адресират вътрешноприсъщия риск</b> <i>(Адресирайте всеки рисков фактор, един по един)</i>	Отправете запитване към собственика-управител или отговорното лице какви процедури на вътрешен контрол съществуват в предприятието за смекчаване на всеки конкретен рисков фактор един по един. Документирайте контролите, идентифицирани според думите на лицето, с което обсъждате въпроса.  Когато (на базата на професионална преценка) бъдат идентифицирани достатъчно контроли, които ефективно да смекчават риска, спрете да задавате въпроси за допълнителни контроли. Не е необходимо да изброявате всички останали контроли, които са налице за смекчаването на този риск, освен ако това изрично не се изисква за други цели.

**Документирайте резултатите**

Идентифицираните контроли могат да бъдат документирани по различни начини. Те могат да бъдат изброени под всеки рисков фактор, който адресират, или да бъдат включени в матрица на контролите и обвързани с различните рискови фактори, които адресират.

Ключовият момент е да гарантирате, че идентифицираните контролни процедури са обвързани с рисковия фактор, който са проектирани да смекчат. Това позволява да бъде направена оценка относно това дали идентифицираните контроли действително смекчават риска. Ако се използва матрица на контролите:

- отразете идентифицираните процедури на вътрешен контрол директно върху матрицата и посочете (там, където се пресичат с риска) дали те предотвратяват или разкриват и коригират потенциални неправилни отчитания във връзка с рисковите фактори; и
- вземете под внимание дали този контрол би бил също така ефективен при смекчаването и на други рискови фактори. Твърде възможно е някои процедури на вътрешен контрол да предотвратяват или разкриват редица рискови фактори.

Когато не са идентифицирани контроли, които да смекчават даден риск, одиторът незабавно алармира ръководството относно недостатъка на контрола (вероятно съществен), който може да е необходимо да бъде адресиран.

## ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

### Избягвайте използването на генерични контроли

Избягвайте изкушението да използвате генерични списъци на дейности на вътрешния контрол, които са подходящи за така нареченото „типично“ предприятие. Списъците на „стандартни“ или „типични“ контроли могат да отнемат време за четене и разбиране, като често пъти са твърде сложни или просто неуместни за по-малките предприятия. Вместо това, използвайте ги като референтен източник, но само когато това е необходимо. Много по-добре е да документирате естеството на всеки идентифициран контрол като използвате собственото описание на клиента.

### Множество задачи

Оценяването на проектирането на контрола може да бъде комбинирано с документиране на контрола (виж Стъпка 3 по-долу) и с фактическа проверка/наблюдение на документацията, подкрепяща въвеждането на контрола (виж Стъпка 4 по-долу). Така например, ако е налице идентифицирана политика никакви нерутинни записвания в счетоводните регистри да не могат да се правят без одобрение, поискайте да видите действителната политика (оценяване проектирането на контрола) и някои записвания в счетоводните регистри за доказателство за одобрение (въвеждане на контрола).

### Управление на риска

Много предприятия възлагат отговорности, свързани с управлението на риска, според процеса (като например, продажби или покупки) вместо според риска. В резултат, може да има редица рискови фактори, които попадат между отделите (например, отговорните за продажбите, покупките или счетоводната отчетност звена), като никой не е директно отговорен. Ако рисковете не са конкретно идентифицирани и отговорността възложена на определено лице, често ставаме свидетели на прехвърляне на отговорност, когато нещо се обърка. Служителите може да се обвиняват взаимно, заявявайки нещо от рода на „Мислех, че този риск е управляван от Mary или Jack, или счетоводството, ИТ, или отдела по продажбите“ и т.н.

### *Извеждане на заключения относно проектирането на контрола*

Последната стъпка при оценката на проектирането на контрола е достигането до заключение дали идентифицираните контроли действително смекчават конкретния рисков фактор. Това изисква използването на професионална преценка. По отношение на съответното твърдение за вярност или рисков фактор, преценете дали отговорът на ръководството е достатъчен, за да намали риска от съществени неправилни отчитания до приемливо ниско ниво. Ако се използва подходът на матрицата на проектиране на контролите, последният най-долен ред на матрицата би могъл да се използва за документиране на заключение относно това дали контролите са достатъчни или не за смекчаване на всеки рисков фактор.

Обобщение на цялостната оценка на контрола (адресираща и обхващаща петте компонента на контрола) е изложено в следното приложение.

## Приложение 12.4-2

	Процеси на ниво предприятие	Процес продажби	Процес покупки	Процес трудови възнаграждения
Идентифицирани са ключовите рискове на финансовото отчитане	Жълто	Зелено	Зелено	Зелено
Счетоводните политики се прилагат последователно	Зелено	Червено	Жълто	Зелено
Служителите са компетентни и притежават познания	Зелено	Зелено	Зелено	Зелено
Налице е ясна структура на правомощия и отговорности	Зелено	Зелено	Зелено	Зелено
Контролните дейности са проектирани и въведени по подходящ начин	Зелено	Зелено	Жълто	Зелено
Налице са контроли за борба с измамите за адресиране на рисковете от измама	Червено	Жълто	Жълто	Зелено
Информационните системи осигуряват надеждни данни	Жълто	Зелено	Зелено	Зелено
Контролите са подложени на текущо наблюдение	Червено	Жълто	Жълто	Зелено

### Ключ:

зелено = стоящите в основата рискове са смекчени по целесъобразен начин

жълто = може да съществуват някои проблеми

червено = потенциално съществени недостатъци

### ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

При по-малките предприятия, съществува дори още по-прост начин за оценяване на контролите, отнасящи се до сделки и операции. Първо, идентифицирайте рисковите фактори (виж Стъпка 1 по-горе) и засегнатото/засегнатите твърдение/твърдения за вярност. След това, вместо да съотнасяте идентифицираните контроли към всеки отделен рисков фактор, идентифицирайте контролите, които адресират и разглеждат твърденията за вярност, засегнати от риска.

Ако за дадено твърдение за вярност не бъдат идентифицирани никакви контроли, ще е необходимо да бъде разработен одиторски отговор по същество. Ако се очаква идентифицираните контроли да функционират по надежден начин, одиторският отговор би могъл да включва тест на съответните ключови контроли. Така например, рискът от неотчетени продажби адресира твърдението за вярност за пълнота. Идентифицирането на съответните контроли би могло да се ограничи до тези, които адресират по принцип твърдението за вярност за пълнота, а не конкретния риск.

## 12.5 Стъпка 3— Контролите, смекчаващи рисковите фактори, въведени ли са в действие?

### Приложение 12.5-1

## Оценяване въвеждането на контрола



### Процедура за оценка на риска

Уверете се, че идентифицираните (уместни) контроли действително функционират така, както са проектирани

Проучващите запитвания към ръководството сами по себе си не са достатъчни да се оцени проектирането на процедурите на вътрешния контрол или да се определи дали те са били въведени. Това е така поради факта, че хората искрено вярват или се надяват, че определени контроли съществуват, когато това в действителност не е така. Документираното описание на контроли (независимо колко е добро), които не съществуват или не функционират, няма стойност за одита.

Някои от причините за наблюдението на вътрешния контрол в действие са:

- **Промени в процесите**  
Процесите се променят с времето, в резултат на преработени/нови продукти или услуги, ефикасност на оперативната дейност, промени в персонала или внедряване на нови подпомагащи ИТ приложения;
- **Да приемаш желаното за действително**  
Персоналът на предприятието може да обяснява на одитора как дадена система *следва да* функционира, а не как тя действително функционира на практика; и
- **Липса на познания**  
Някои аспекти на системата може да са непреднамерено пропуснати при получаване на разбирането за вътрешния контрол.

### ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Ако съществува каквото и да е съмнение, че някои от контролите, идентифицирани в Стъпка 2 по-горе, в действителност не са били въведени, не оценявайте проектирането на контролите и не документирайте функционирането им докато не бъде извършена определена работа, за да се установи дали те съществуват и функционират. И обратно, не губете време да оценявате контроли, които е малко вероятно да имат отношение към одита или са били проектирани по неподходящ начин.

Процедурите за оценка на риска, необходими за получаването на одиторски доказателства относно въвеждането на контролите, включват изброените по-долу.

#### Приложение 12.5-2

Описание	
Оценяване въвеждането на контролите	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Проучващи запитвания към персонала на предприятието;</li> <li>• Наблюдение или повторно изпълнение на приложението на конкретни контроли;</li> <li>• Фактическа проверка на документи и доклади; и</li> <li>• Проследяване на една или две сделки или операции през информационната система, имаща отношение към финансовото отчитане.</li> </ul>

**Забележка:** Оценяването на въвеждането на контролите е необходимо единствено по отношение на контролите, които имат отношение към одита. Оценяването на въвеждането на контролите не е тест за

### оперативна ефективност на даден контрол.

Въвеждането на контролите предоставя доказателства относно това дали към определен конкретен момент от време даден контрол действително е бил въведен в действие. То не адресира оперативната ефективност в течение на целия одитиран период. Доказателства за оперативната ефективност (ако това представлява част от одиторската стратегия, която се разработва) се получават посредством тест на контролите, който събира доказателства за функционирането на контрола в течение на определен период от време, например една година.

Само след като бъде установено, че вътрешният контрол, имащ отношение към одита, е подходящо проектиран и въведен, си струва да обмислим:

- какви тестове на оперативната ефективност на контролите (ако има такива) ще намалят необходимостта от други тествания по същество; и
- кои контроли изискват тестване, тъй като не съществува друг начин за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

### **ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

Уверете се, че одиторският екип има ясно разбиране за разликите между проектиране на контрола, въвеждане на контрола и тестове на контролите. Те са обобщени по-долу:

#### **Проектиране на контрола**

Проектирани ли са контроли, които ще смекчат вътрешноприсъщите рискове?

#### **Въвеждане на контрола**

Проектираните контроли действително ли функционират? Процедури за въвеждане на контролите следва да бъдат изпълнявани всеки период, за да се идентифицират евентуални промени в системата.

#### **Тестове на контролите**

Контролите функционирали ли са ефективно в течение на определен период от време? Няма изискване за тестване на оперативната ефективност на контролите, освен когато няма алтернативен начин (като например при високо автоматизирана система без хартиени носители) за получаване на необходимите одиторски доказателства. Решението да се тества оперативната ефективност на контролите следователно представлява въпрос на професионална преценка.

#### **Не пренебрегвайте връзката между проектирането и въвеждането на контрола**

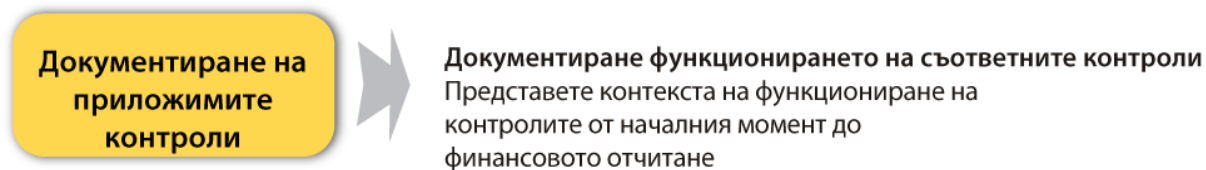
Ако съществува каквото и да е съмнение, че някои от контролите, идентифицирани в Стъпка 2 по-горе, в действителност не са били въведени, не оценявайте проектирането на контролите докато не бъде извършена определена работа, за да се установи дали те съществуват и функционират. Също така, ако одиторът достигне до заключение, че проектирането на контрола е неподходящо, няма смисъл да се продължава нататък и да се оценява въвеждането на контролите. Най-вероятно вече е налице съществен недостатък.

#### **Оценявайте въвеждането всеки период**

След първоначалния ангажимент за одит, оценете първо въвеждането на контрола, за да определите какво се е променило. Използвайте като отправна точка документацията за проектирането на контрола, която вече е получена през предходния период. Ако бъде идентифицирана промяна във вътрешния контрол, преценете дали преразгледаните или нови контроли продължават да смекчават рисковия фактор, както и дали сега са налице и нови рискове, които да трябва да бъдат смекчавани.

## 12.6 Стъпка 4— Документирано ли е функционирането на съответните контроли?

### Приложение 12.6-1



Целта на тази стъпка е да се предостави известна информация относно функционирането на съответните контроли, идентифицирани в Стъпка 2 по-горе. Обхватът на необходимата документация се определя чрез професионална преценка.

Получената в резултат документация ще помогне на одитора:

- да разбере естеството, функционирането (инициране, обработка, отразяване и т.н.), както и контекста (например, кой извършва контрола, къде се извършва контролът, колко често се извършва и получената в резултат документация) на идентифицираните контроли; и
- да определи дали е вероятно контролите да са надеждни и да оперират ефективно. Ако това е така, те биха могли да бъдат тествани като част от одиторския отговор на оценените рискове. Ако бъде взето решение да се тества оперативната ефективност на контролите, тази документация ще помогне на одитора също така при разработването на теста, като например каква популация да използва при избора на извадка, кои атрибути на контрола да провери, кой извършва контрола и къде може да бъде намерена необходимата документация.

#### ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Не е необходимо документирането на контролите да е сложно или всеобхватно. Няма изискване одиторът да документира целия бизнес процес или да опише функционирането на всички контроли, които нямат отношение към одита.

Някои от въпросите, които трябва да бъдат взети под внимание при документиране на приложимите вътрешни контроли са идентифицирани в приложението по-долу.

### Приложение 12.6-2

#### Документиране на приложимите вътрешни контроли

- Начинът, по който значимите сделки и операции се иницират, разрешават, отразяват, обработват и отчитат;
- Потокът на сделките и операции, достатъчно детайлизирано, за да се идентифицират точките, в които биха могли да възникнат съществени неправилни отчитания, предизвикани от измама или грешка; и
- Вътрешните контроли върху процеса на финансово отчитане в края на периода, включително значимите приблизителни счетоводни оценки и оповестявания.

Най-често срещаните форми на документация, изготвяна от ръководството или одитора, са:

- текстови описания или меморандуми;
- диаграми;
- комбинация от диаграми и текстови описания; и



- въпросници и контролни списъци за проверка.

Естеството и обхватът на необходимата документация е въпрос на професионална преценка.

Факторите, които да бъдат взети под внимание, включват:

- естеството, големината и сложността на предприятието и неговия вътрешен контрол,
- наличността на информация от предприятието, и
- одиторската методология и технологията, използвани в хода на одита.

Обхватът на документацията може да отразява също така опита и способностите на одиторския екип. Одит, осъществяван от екип с по-малък опит, може да изисква по-детайлна информация, която да помогне на членовете на екипа да получат по-подходящо разбиране за предприятието, отколкото при екип, съставен от по-опитни лица.

## 12.7 Актуализиране на документацията за контрола през следващи периоди

Когато планира одита за следващ период, одиторът може да използва документацията, изготвена или получена в предходен период за одит. Това включва следната документация.

Приложение 12.7-1

	Описание
<p><b>Актуализиране на документацията за контрола, изготвена през предходни периоди</b></p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Направете копие на работните книжа от предходния период, отнасящи се до контролите, като отправна точка за актуализиране през текущата година. Ако нищо не се е променило, оценете въвеждането на контрола преди проектирането. Ако контролът е въведен и рискът не се е променил, проектирането е приемливо;</li> <li>• Актуализирайте списъка с рисковете, изискващи смекчаване посредством контрол;</li> <li>• Идентифицирайте промените във вътрешния контрол на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. Това се постига чрез процедури, които адресират и разглеждат въвеждането на контрола;</li> <li>• Когато бъдат идентифицирани промени (рискове или контроли), определете дали са проектирани и въведени нови контроли;</li> <li>• Актуализирайте връзката на вътрешните контроли със съответния рисков фактор; и</li> <li>• Актуализирайте заключенията относно риска на контрола.</li> </ul>

Когато одиторската стратегия е вероятно да включва уповаване на ефективното функциониране на определени контроли (например чрез тестове на контролите) и са настъпили промени в контролите, ще е необходимо да се направи проследяване на сделки и операции, обработени както преди, така и след като промяната е настъпила.

## **ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

### **Промени във всеобхватните контроли**

Когато се актуализира документацията за контрола, внимателно разгледайте промените във всеобхватните контроли. Тези промени биха могли да имат съществено въздействие върху ефективността на други специфични (отнасящи се до сделки и операции) контроли, като могат да окажат влияние и върху одиторския отговор на оценените рискове. Така например, решението на ръководството да наеме квалифицирано професионално лице, което да изготви финансовия отчет, може значително да намали риска от грешки във финансовата информация и да повиши ефективността на контролите, отнасящи се до сделки и операции, които преди това може да са били подкопани. И обратно, фактът, че ръководството не подменя некомпетентен ИТ мениджър или не заделя достатъчни ресурси за адресиране и обхващане на рисковете, свързани с ИТ сигурността, може на практика да подкопае други процедури на вътрешния контрол. И в двата случая, тези промени биха могли да задействат съществена промяна в подходящия одиторски отговор.

## **12.8 Писмени изявления относно вътрешния контрол**

От ръководството следва да бъдат получени писмени изявления, в които се потвърждава отговорността за такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството определи за необходим, за да се даде възможност за изготвяне на финансови отчети, несъдържащи съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

## **12.9 Казуси— Оценяване на вътрешния контрол**

За подробности относно казусите, виж том 2, глава 2 – Въведение в казусите.

Следните извадки от документацията за вътрешния контрол са пример за информацията, която се получава в резултат на използването на процеса в четири стъпки, описан по-горе.

## Казус А—Dephta Furniture, Inc.

### Стъпка 1—Идентифициране на рисковете

Първата и най-важна стъпка при оценяване на вътрешния контрол е да се идентифицира какви рискове се нуждаят от смекчаване от вътрешния контрол. Това ще включва рисковете, идентифицирани в резултат на получаването на разбиране за предприятието, други всеобхватни рискови фактори и обичайните рискови фактори, отнасящи се до сделки и операции и свързани с бизнес процеси, като например, продажби, покупки, трудови възнаграждения и т.н.

### Стъпка 2—Проектиране на контрола

Втората стъпка е да се отправят проучващи запитвания и да се оценят контролите, въведени в действие от ръководството, за адресиране на рисковете, идентифицирани в стъпка 1 по-горе.

### Всеобхватни контроли

Структурираният формат по-долу адресира всяка от четирите стъпки, очертани в настоящата глава. Той може да бъде използван за документиране на следното:

- Рисковите фактори, които трябва да бъдат адресирани от различните елементи на вътрешния контрол (Идентифициране на риска—Стъпка 1 [по-горе]);
- Какви (ако изобщо има такива) контроли съществуват, които да смекчат рисковете (Проектиране на контрола—Стъпка 2 [по-горе]);
- Получените доказателства, че идентифицираните контроли действително съществуват и се използват (Въвеждане на контрола—Стъпка 3 [по-долу]); и
- Контекст и функциониране на контролите, които са били идентифицирани и внедрени (Документиране на контрола—Стъпка 4 [по-долу]).

Контролна среда	Съществуват ли този контрол?	Опишете естеството на подкрепящата документация или действията на ръководството	Опишете проучващите запитвания/наблюдения за гарантиране, че идентифицираните контроли са въведени
<b>1. Риск: Не се поставя акцент върху необходимостта от почтеност и етични ценности</b>			
<p>Възможни контроли (изберете тези, които са</p> <p>а) Ръководството непрестанно демонстрира, чрез думи и дела, ангажираност с високи етични стандарти.</p>	Да	<p>Suraj и ръководният екип последователно налагат необходимостта от придържане към стандарти за безопасност и етика чрез ежедневна комуникация със служителите.</p>	<p>Събеседване с двама служители, Jon и Amad, от които получихме потвърждение.</p>

<p>б) Ръководството отстранява или намалява стимулите и изкушенията, които биха могли да накарат персонала да участва в нечестни или неетични действия.</p>	<p>Да</p>	<p><i>Suraj прие нашето предложение от миналия период и изготви кодекс за поведение, очертаващ очакваното поведение от страна на служителите.</i></p>	<p><i>На служителите са раздадени копия от кодекса за поведение и са помолени да ги прочетат.</i></p>
<p>в) Съществува кодекс за поведение или равносилен документ, който излага очакваните стандарти за етично и морално поведение.</p>	<p>Да</p>	<p><i>Виж отговора на б) по-горе.</i></p>	<p><i>Направен преглед на кодекса за поведение.</i></p>

Контролна среда	Съществува ли този контрол?	Опишете естеството на подкрепящата документация или действията на ръководството	Опишете проучващите запитвания/наблюдения за гарантиране, че идентифицираните контроли са въведени
г) Служителите ясно разбират кое поведение е приемливо и кое не и знаят какво трябва да правят, когато се сблъскат с неправомерно поведение.	Да	<i>В миналото на служителите са налагани дисциплинарни мерки за неправомерно поведение.</i>	<i>Suraj уволнява хората незабавно, ако бъдат хванати да крадат или да действат по неетичен начин. Миналата година е имало два такива случая сред временните работници.</i>
д) На служителите винаги се налагат дисциплинарни мерки за неправомерно поведение.	Да	<i>Suraj няма да толерира незаконно или неетично поведение сред служителите,</i>	<i>Забелязахме, че нов служител бе бързо уволнен след като бе заловен да краде канцеларски материали.</i>
е) Други (обяснете).	Не	<i>клиентите или доставчиците.</i>	
<b>2. Риск: Могат да бъдат наети или задържани на работа некомпетентни служители</b>			

<p><b>Възможни контроли</b> (изберете тези, които са приложими):</p> <p>(а) Персоналът на компанията притежава компетентността и обучението, необходими, за да могат да изпълняват възложените им задължения.</p> <p>(б) Ръководството определя изискваните познания и умения, необходими за съответната позиция на наетото лице.</p> <p>(в) Съществуват длъжностни характеристики, които се използват ефективно.</p> <p>(г) Ръководството осигурява на персонала достъп до програми за обучение по уместни теми.</p> <p>(д) Поддържат се адекватни нива на кадрова обезпеченост, така че необходимите задачи да се изпълняват ефективно.</p> <p>(е) Първоначално и продължаващо „напасване” на уменията на служителите към техните длъжностни характеристики.</p> <p>(ж) Служителите биват компенсирани и възнаграждавани за добри резултати от дейността.</p>	<p>Да</p> <p>Да</p> <p>Не</p> <p>Не</p> <p>Да</p> <p>Не</p> <p>Не</p>	<p><i>Всички служители са преминали обучение на работното място и са обект на подходящ надзор.</i></p> <p><i>Ръководството притежава умения в областта на производството, продажбите и администрирането. Ravi и Parvin предлагат консултации по бизнес, маркетинг и юридически въпроси.</i></p> <p><i>През годината не е имало свободни работни места на нито една от позициите, засягащи финансовото отчитане.</i></p> <p><i>Служителите се насърчават, когато свършат добре работата си. Не съществува структура за бонуси, освен тази, отнасяща се до лицата, ангажирани с продажбите.</i></p>	<p><i>Събеседване с двама служители, Jon и Amad, които:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><i>ясно разбират функциите и отговорностите си при отсъствието на писмена длъжностна характеристика.</i></li> <li><i>посочиха, че получават инструкции, винаги когато дадена машина или процес претърпят промени.</i></li> <li><i>получават похвала, когато нещата се развиват по-добре от очакваното, а когато дадена работа не е извършена добре им се обръща внимание.</i></li> </ul> <p><i>Проучващите запитвания към административния персонал (Mirelli и Cliff) посочиха, че нивата на кадрова обезпеченост остават постоянни през периода.</i></p>
---	---	---	--





Контролна среда	Съществува ли този контрол?	Опишете естеството на подкрепящата документация или действията на ръководството	Опишете проучващите запитвания/наблюдения за гарантиране, че идентифицираните контроли са въведени
ж) Други (обяснете).	Не		
<b>3. Риск: Ръководството има лошо отношение към вътрешния контрол и/или управлението на бизнес рисковете</b>			

<p>Възможни контроли (<i>изберете тези, които са приложими</i>):</p> <p>Ръководството демонстрира позитивна нагласа и действия, насочени за:</p> <p>(а) установяване и поддържане на надежден вътрешен контрол над финансовото отчитане (включително пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството и други видове измама):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— подходящ избор/прилагане на счетоводни политики,</li> <li>— контроли при обработката на информацията, и</li> <li>— третиране на счетоводния персонал.</li> </ul> <p>(б) Ръководството акцентира върху подходящото поведение на оперативния персонал.</p> <p>(в) Ръководството е установило процедури за предотвратяване на неразрешен достъп или увреждане на активи, документи или регистри.</p>	<p>Да</p> <p>Да</p> <p>Да</p>	<p><i>Ръководството реагира много положително на препоръки, които не са скъпоструващи и не нарушават производствения ритъм при въвеждане и има положително отношение към вътрешния контрол.</i></p> <p><i>Виж коментарите по-горе относно нагласите и кодекса за поведение.</i></p>	<p><i>Направихме преглед на бизнес плана, който включва:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• прогноза за продажбите и паричните потоци.</li> <li>• очаквани капиталови разходи.</li> <li>• разглеждане на начините, по които рецесията може да засегне бизнеса им от гледна точка на продажби и възможност един от доставчиците да фалира.</li> </ul> <p><i>Нашите препоръките в писмата до ръководството винаги са били приемани, ако са практически осъществими.</i></p> <p><i>На базата на събеседванията със служителите (виж Стъпка 2), служителите разбират какво се изисква от тях и че правилата следва да се изпълняват.</i></p>
--	-------------------------------	---	--

Контролна среда	Съществува ли този контрол?	Опишете естеството на подкрепящата документация или действията на ръководството	Опишете проучващите запитвания/наблюдения за гарантиране, че идентифицираните контроли са въведени
<p>г) Ръководството анализира бизнес рисковете и предприема подходящи действия.</p>	<p>До известна степен</p>	<p><i>Въпреки че управлението на риска е неформално, бизнес рисковете се обсъждат на заседанията на ръководството и се отразяват в бизнес плана.</i></p>	<p><i>По време на събеседването ни с Jawad, той посочи, че Suraj е открит за обсъждане на въпросите и че той не усеща върху него да се оказва натиск за манипулиране на финансовите отчети. По думите на Suraj, „Числата са такива, каквито са – независимо дали през този месец са добри или лоши”</i></p>

**Матрица проектиране на контрола– Вземания, постъпления**

Указания:

1. Първо идентифицирайте съответните рискови фактори и твърдения.
2. Попитайте ръководството какви контроли (ако има такива) съществуват за смекчаване на всеки рисков фактор (един по един)
3. Посочете вида контрол (Прд или Раз) в клетката, където се пресичат контрола и риска.
4. Оценете проектирането на контрола. Идентифицираните контроли достатъчни ли са да предотвратят или разкрият/коригират непр. отч.
5. Ако проектирането е добро, оценете въвеждането на контрола.

Твърдение:  
 П = Пълнота  
 С = Съществуване  
 ТО = Точност и оценяване

Вид контрол  
 Прд = Предотвратява  
 Раз = Разкрива

Твърдение, адресирано от рисков фактор	П Т О С		П Т О С		П Т О С		П Т О С		ТО		Ref. РК за доказателство за въвеждане на контрола	Посочете какви контроли (ако има такива) ще бъдат тествани Ref. РК.
	П	Т	О	С	П	Т	О	С	ТО	ТО		
1 Кага изготвя вносните бележки, но паричните средства се внасят от Jawad за да се гарантира, че функциите са разделени.	Прд											
2 Когато отваря пощата, чековете се подпечатват "само за внасяне по сметка" с номера на сметката на Derhta. Банката е инструктирана да не изплаща чекове в брой.	Прд											
3 Получените чекове се описват, сборуват и преглеждат преди депозиране.	Прд											
4 Сметките над 90 дни се разследват от Suraj и Jawad, като предприетите действия се документират.									Раз			
5 Налице са процедури за отграничаване, за да се гарантира, че постъпленията са отразени в правилния период.							Прд					
6 Списък на остарелите сметки се изготвя регулярно и предоставя ежемесечно на Suraj и Jawad.									Раз			
7 Редовен преглед на остарелите вземания и проследяване на просрочените сметки от Suraj. Клиентите с неизпълнени задължения преминават на условия "плащане срещу доставка".									Прд			
Идентифицираните контролни процедури смекчават ли рисковия фактор? Да = рискът е смекчен, ИС = известно смекчаване, Не= съществува съществена слабост	Да	Не	Не	Да	Да							
<b>Идентифицирани слабости:</b>												
1. Доколкото на клиентите не се изпращат извлечения, налице е слабост на контрола, че би могла да бъде кредитирана погрешна клиентска сметка.												
2. Доколкото повечето продажби от шоурума са срещу плащане в брой и разписки се дават при поискване, съществува риск, че не всички продажби в брой са отразени.												



**Контроли на бизнес процесите или контроли, отнасящи се до сделки и операции**

Горната матрица на проектиране на контролите адресира и разглежда две от четирите стъпки. Тя свързва рисковете, отнасящи се до сделки и операции с идентифицираните контроли, като може да бъде използвана също и за кръстосани препратки във връзка с работата по въвеждането на контролите.

**Стъпка 3—Въвеждане на контрола**

Третата стъпка е да се определи дали контролите съществуват и дали се използват от предприятието.

*Извадка от процедурите по въвеждане на контрола по отношение на приходи/вземания*

Отправете проучващи запитвания към персонала, обработващ сделката.

Събеседване със следните лица:

Karla Дата 16 февруари 20X3 г.

Dameer Дата 17 февруари 20X3 г.

Maria Ho Дата 17 февруари 20X3 г.

Опишете изпълнените във връзка със сделката процедури. Разгледайте иницирането, разрешението, отразяването в счетоводната документация и отчитането във финансовия отчет.	<i>Системата работи така, както е описана в документацията за системите. Виж РК 530 за копия от документи, които демонстрират вътрешния контрол в действие. Забелязахме, обаче, че Maria Ho е нов служител и понастоящем знае малко за системата.</i>
Опишете процеса, по който става прехвърлянето на информация от едно лице (титуляр на процеса) към друго.	<i>Документите се предават на ръка от отдела по продажбите към счетоводния отдел. На базата на проследяващия тест, прехвърлянето функционира добре.</i>
Отбележете честотата и времето на изпълнение на процедурите за вътрешен контрол.	<i>Отбелязани на матрицата на проектиране на контролите.</i>
Идентифицирайте общи ИТ контроли, необходими за защита на файловете с информация за сделките и операциите и се уверете в правилното функциониране на вътрешния контрол върху приложенията.	<i>Общите ИТ контроли са минимални поради размера на предприятието.</i>
Документирайте процедурите, които са въведени в действие с цел обхващане на болничните и отпуските на персонала. Ако годишните отпуски не са ползвани през последните 12 месеца, документирайте причините.	<i>В течение на четири месеца преди Maria да бъде наета е имало незаето място в отдела по продажбите. Това означава по-малко разделяне на задълженията през това време.</i>
Отправете запитвания относно обхвата и естеството на грешките, установени през изминалия период.	<i>Повечето грешки се дължат на грешки в ценообразуването, което понастоящем е в голяма степен неавтоматизиран процес.</i>

Отправете запитвания относно това дали от някое лице се е изисквало да се отклони от документираните процедури.

*Едно искане от страна на мениджъра по продажбите значително да се намали цената на комплект за спалня, предвиден за приятел, е било отклонено.*

## Стъпка 4—Документиране на контрола

Извадка от документацията на бизнес процесите, като се използва текстови подход —*Dephta Furniture, Inc.*

**Бизнес процес**— Система на приходи/вземания/постъпления

Ключови рискове, които да бъдат адресирани и съответните контролни процедури

1. **Експедирани стоки/извършени услуги не се фактурират**  
Когато поръчката за продажба се подписва от клиента за одобрение, поръчката се въвежда в счетоводната система, която автоматично генерира пореден номер на поръчката. Когато поръчката е готова за експедиция се изготвя товарен документ, който се въвежда в системата и се свързва с поръчката. След това Karla изготвя фактура от счетоводната система, която автоматично генерира пореден номер. Строго правило е, че експедиции не могат да бъдат извършени, без товарният документ да бъде въведен в системата. След това системата може да проследи кои поръчки са били изпълнени и кои все още предстои да бъдат експедирани към датата на доставката.
2. **Приходи се отчитат неправилно или не се отчитат (т.е. продажби в брой) в сметките**  
За всяка получена поръчка се изготвя поръчка за продажба, като тя се въвежда в счетоводната система, която автоматично генерира пореден номер на поръчката. Единственото изключение са мебелите, продавани директно от магазина или други дребни изделия, продавани в брой.
3. **Не се идентифицират сделки със свързани лица**  
Понастоящем няма въведени в действие контроли.
4. **Политиките за признаване на приходи не се спазват**  
Приходи се признават, когато бъде издадена фактура. Всички поръчки над 500 евро или когато продажната цена е под минималната продажна цена трябва да бъдат прегледани и одобрени от Arjan.
5. **Фиктивни продажби/кредитни записи за продажби отразени в сметките**  
Всички поръчки над 500 евро или когато продажната цена е под минималната продажна цена трябва да бъдат прегледани и одобрени от Arjan.
6. **Експедирани стоки/предоставени услуги при лош кредитен риск**  
Arjan не проверява кредитната история на клиентите, освен когато не ги познава или поръчката е голяма. При предоставяне на кредит, той разчита преди всичко на предходния си опит с клиента.
7. **Продажби/услуги, отчетени в грешен счетоводен период**  
Karla изготвя в края на месеца отчет за приходите и паричните постъпления за месеца. Този отчет се преглежда от Suraj.
8. **Постъпленията, изцяло или частично, не се депозират/отчитат (измама или грешка)**  
Получените чекове се описват в списък, сборуват се и се преглеждат преди депозиране. Karla изготвя ежедневните вносни бележки, а Jawad внася паричните средства, за да се гарантира, че функциите са разделени.
9. **Постъпленията се кредитират в грешна сметка (измама или грешка)**  
Би могло да се забележи при прегледа на месечните продажби и вземания.



10. **Постъпленията се отчитат в погрешен счетоводен период**  
Karla проверява правилното отграничаване всеки месец, за да се гарантира, че постъпленията се отразяват в правилния период.
11. **По отношение на съмнителни или несъбираеми салда не се начислява провизия**  
Вземанията над 60 дни се проследяват за плащане, но по отношение на съмнителните вземания не се начислява провизия, освен в края на годината.
12. **Просрочените вземания не се проследяват своевременно**  
Jawad изготвя списък с просрочените вземания и го предоставя на Suraj за преглед. Вземанията над 60 дни се проследяват всеки месец, като в списъка се отбелязва коментар относно това кога клиентът се е съгласил да изплати остатъка. По отношение на клиенти, които са в просрочие над 90 дни и не са постигнали алтернативни споразумения за плащане, бъдещи продажби се правят при условия плащане срещу доставка.

Вижте отделна паметна бележка 545-6 (не е включена) по отношение контролите над продажбите по Интернет.

## Казус Б—Kumar & Co.

### Стъпка 1—Идентифициране на рисковете

Първата и най-важна стъпка при оценяване на вътрешния контрол е да се идентифицира какви рискове се нуждаят от смекчаване от вътрешния контрол. Това ще включва рисковете, идентифицирани в резултат на получаването на разбиране за предприятието, други всеобхватни рискови фактори и обичайните рискови фактори, отнасящи се до сделки и операции и свързани с бизнес процеси, като например, продажби, покупки, трудови възнаграждения и т.н.

### Стъпка 2—Проектиране на контрола

Втората стъпка е да се отправят проучващи запитвания и да се оценят контролите, въведени в действие от ръководството, за адресиране на рисковете, идентифицирани в стъпка 1 по-горе.

### Всеобхватни (на ниво финансов отчет и общи ИТ контроли

Форматът по-долу адресира всяка от четирите стъпки, очертани в настоящата глава. Той може да бъде използван за документиране на следното:

- Рисковите фактори, които трябва да бъдат адресирани от различните елементи на вътрешния контрол (Идентифициране на риска—Стъпка 1 [по-горе]);
- Какви (ако изобщо има такива) контроли съществуват, които да смекчат рисковете (Проектиране на контрола—Стъпка 2 [по-горе]);
- Получените доказателства, че идентифицираните контроли действително съществуват и се използват (Въвеждане на контрола—Стъпка 3 [по-долу]); и
- Контекст и функциониране на контролите, които са били идентифицирани и внедрени (Документиране на контрола—Стъпка 4 [по-долу]).

Всеобхватни контроли	
Рискове, които да бъдат взети под внимание	Съответни контроли
<p>Контролна среда:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Не е поставен акцент върху значението/необходимостта от почтеност и етични ценности.</li> <li>• Не е налице ангажираност с компетентността на служителите.</li> <li>• Неефективен надзор върху ръководството от страна на лицата, натоварени с общото управление.</li> <li>• Ръководството има лошо отношение към вътрешния контрол и/или управлението на бизнес рисковете.</li> <li>• Неефективна/неподходяща организационна структура по отношение планиране, контролиране и постигане на целите.</li> <li>• Не са налице политики/процедури за гарантиране на ефективно управление на ЧР.</li> </ul>	<p><i>Raj</i> непрестанно комуникира необходимостта от почтеност и етични отношения в ежедневните комуникации със служителите, а също и чрез своите действия.</p> <p>Той има положително отношение към вътрешния контрол – в миналото е въвеждал одиторските препоръки, които са практически осъществими.</p> <p>Отсъствие на формална структура на общо управление, но <i>Raj</i> провежда редовни срещи със <i>Suraj</i> и <i>Jawad</i> (<i>Dephta</i>).</p>

<b>Всеобхватни контроли</b>	
<b>Рискове, които да бъдат взети под внимание</b>	<b>Съответни контроли</b>
Контролите смекчават ли рисковите фактори?	<i>Да</i>
Опишете проучващите запитвания/наблюденията за гарантиране, че идентифицираните контроли са въведени.	<i>Събеседване с Ruby – потвърждава ангажираността на Raj с това клиентите и доставчиците да се третират етично и справедливо.  Направен е преглед на протокола от последното заседание, изготвен от Jawad.</i>
Оценка на риска: • Ръководството често е изненадвано от събития, които преди това не са били идентифицирани/оценени или непрекъснато реагира на събитията, вместо да планира в перспектива.	<i>Ежегодно се изготвя бизнес план. Ежемесечно Raj наблюдава паричните потоци и тенденциите в продажбите.</i>
Контролите смекчават ли рисковите фактори?	<i>Да</i>
Опишете проучващите запитвания/наблюденията за гарантиране, че идентифицираните контроли са въведени.	<i>Направен е преглед на копие от бизнес плана, който подчертава потенциалната опасност икономиката да окаже влияние върху продажбите.  Направен е преглед на папката, съдържаща месечните парични потоци, която се предава на Raj. Доказателства за извършения от Raj преглед са коментарите върху документите и изисканите промени.</i>
Рискове, свързани с финансовото отчитане: • Събития и условия (различни от сделки и операции), които са съществени за финансовия отчет, може да не са уловени или отразени; • Слаб надзор/контрол върху финансовото отчитане, записванията в счетоводните регистри и изготвянето на значими приблизителни оценки/оповестявания би могъл да доведе до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет; и • Важни въпроси, отнасящи се до финансовото отчитане може да не са комуникирани със Съвета на директорите или външни лица, като например банкери или регулаторни органи.	<i>Raj провежда срещи със Suraj и Jawad (Dephta) с цел преглед върху финансовия отчет и бизнес плановете.  Raj преглежда финансовите отчети, но прави преглед на записванията в счетоводните регистри само когато има време. (Рискът се увеличава от липсата на разделяне на задълженията и дава възможност на Ruby да прави счетоводни записи, които да останат неразкрити.)</i>
Контролите смекчават ли рисковите фактори?	<i>Не. Слабите страни на контрола включват риска от пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството и отсъствието на разделяне на задълженията в такова малко предприятие.</i>
Опишете проучващите запитвания/наблюденията за гарантиране, че идентифицираните контроли са въведени.	<i>Направен е преглед на папка, съдържаща месечните финансови показатели, предадена на Raj. Няма никакви доказателства, обаче, че Raj действително е прегледал отчетите.</i>

<p>Предотвратяване на измами:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Ръководството не е разгледало или оценило рисковете, свързани с възникването на измама (включително пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството).</li> </ul>	<p><i>Raj държи паричните средства и ценности заключени. Raj е ангажиран с всяка стъпка от оперативната дейност, включително производството, така че надзорът върху всички операции минимизира риска от измами.</i></p>
<p>Контролите смекчават ли рисковите фактори?</p>	<p><i>Не. Ценностите се държат на безопасно място, но Raj е отсъствал твърде много през настоящата година, което намалява степента на надзор от ръководството. Освен това, известно е, че счетоводителят има лични финансови проблеми.</i></p>
<p>Опишете проучващите запитвания/наблюденията за гарантиране, че идентифицираните контроли са въведени.</p>	<p><i>Направена фактическа проверка къде се държат заключени паричните средства и че само Raj има ключ.</i></p>

<b>Общи ИТ контроли</b>	
<b>Рискове, които да бъдат взети под внимание</b>	<b>Съответни контроли</b>
<p>Рискове, които да бъдат взети под внимание:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Не съществуват никакви политики/процедури, които да гарантират ефективно ИТ управление или надзор върху ИТ персонала;</li> <li>• Между бизнес целите, рисковете и ИТ плановете не съществува никаква съгласуваност;</li> <li>• Разчита се на системи/програми, които неточно обработват данните или обработват неточни данни; и</li> <li>• Неразрешен достъп до данни. Възможно унищожаване на информация, неправомерни промени, неразрешени или несъществуващи сделки и операции или неточно отразяване на сделки и операции.</li> </ul>	<p><i>Липса на ИТ политики и процедури.</i></p> <p><i>ИТ разходите и покупките на основни средства представляват част от годишния бюджет (ако такива са предвидени).</i></p> <p><i>Raj гарантира, че софтуерът е съвременен и че Ruby прави резервни копия на информацията.</i></p>
<p>Контролите смекчават ли рисковите фактори?</p>	<p><i>Да, като се има пред вид малкият размер на дейността.</i></p>
<p>Опишете проучващите запитвания/наблюденията за гарантиране, че идентифицираните контроли са въведени.</p>	<p><i>Направен преглед на годишния бюджет, в който има отделен ред за ИТ разходи. За периода не са планирани големи покупки на основни средства.</i></p>

**Контроли на бизнес процесите или контроли, отнасящи се до сделки и операции**

Този формуляр (приходи, вземания, постъпления) адресира две от четирите стъпки в процеса. Той свързва рисковете, отнасящи се до сделки и операции според твърдението за вярност със съответните процедури на вътрешния контрол (СПВК). Би могъл да се използва също така и за кръстосани препратки във връзка с работата по въвеждане на контролите.

Предприятие: Kumar & Co.

Период, завършващ на: 31 декември 20XX г.



Стъпка 1—Опишете рисковете, отнасящи се до сделки и операции		Засегнати твърдения за вярност	Стъпка 2—Опишете СПВК (ако съществуват множество контроли, обмислете използване на матрицата на проектиране на контрола)	Оценете контрола		Остатъчен риск (В, У, Н)
				Проект.	Въвеждане	
1	Нефактурирани експедирани стоки/извършени услуги.	П	Всяка седмица регистърът на експедициите се сравнява с регистъра на продажбите, за да се гарантира, че всички експедиции са фактурирани.	ОК	545-2	Н
2	Приходи, които частично или изцяло не са отразени (например, продажби в брой).	П Т	Ежемесечно счетоводителят равнява издадените фактури за продажби с приходите, отразени в счетоводните регистри.	ОК	545-2	Н
3		П С	Рај преглежда регистрите за месечните продажби, вземания и парични постъпления. (Бел: малко клиенти, голямата част от продажбите - на Cambridge).	ОК	545-2	Н

4	Политиките за признаване на приходи не се спазват	П С Т	Приходи се отчитат, когато стоките са експедирани и фактурирани. Липсват обаче действителни контроли върху отграничаването.	Частично	545-2	у
5	Приходи/постъпления, отчетени в погрешен счетоводен период	ТО	Ежемесечен преглед на продажбите от Ruby и Raj	Частично	545-2	у
6	Постъпленията, изцяло или частично, не се депозират или отчитат	П Т	Недепозираните приходи вероятно биха били забелязани от Raj при ежемесечния преглед на вземанията	Не	Не	у
7	По отношение на съмнителни или несъбираеми салда не се начислява провизия.	ТО	Извършва се само в края на годината	Не	Не	В
8	Сделките със свързани лица не се идентифицират	П С ТО Пр	Продажбите на Dephta се отчитат в отделна сметка и ежемесечно се преглеждат от Raj. Други свързани лица обаче не са идентифицирани.	Частично	545-2	у

Използвайте професионална преценка (на базата на преглед на горната информация), за да оцените рисковете от съществени неправилни отчитания (РСНО) по твърдения за вярност.

Твърдение	РСНО	Опишете одиторските процедури (като тестове на детайлите или тестове на контрола), които адресират оценените рискове	Препратка РК
Пълнота	Нисък	Вижте одиторска програма продажби и вземания.	705 - С.100
Съществуване	Нисък	Вижте одиторска програма продажби и вземания.	705 - С.100
Точност и оценяване	Умерен	Извършете допълнителна работа във връзка с отграничаването и признаването на приходи. Детайлите са в одиторските планове за продажби и вземания. Внимателно прегледайте провизията за съмнителни вземания в С.100.	705 - С.100
Представяне	Нисък	Прегледайте оповестяванията на счетоводните политики, като например признаване на приходи, във финансовия отчет.	705 - С.100

**Забележка:** РСНО на ниво твърдение за вярност ще се базират на „твърденията за вярност, засегнати“ от рисковете, свързани със сделките и операциите (по-горе) и степента на „остатъчния риск“, оставащ след смекчаването.





**Стъпка 3—Въвеждане на контрола**

Въвеждане на контрол по отношение на сделките и операциите

Извадка от процедурите по въвеждане на контрол по отношение на приходи/вземания

Лица, с които е проведено събеседване:

Ruby                      Дата 22 февруари 20X3г.

Raj                         Дата 22 февруари 20X3 г.

Опишете изпълнените процедури, отнасящи се до сделката или операцията. Разгледайте иницирането, разрешаването, отразяването в счетоводната документация и отчитането във финансовия отчет.	<i>Системата функционира така както е описано в документацията за системите. Виж РК 535 за копия от документи, които демонстрират, че вътрешните контроли са в действие.</i>
Опишете процеса, по който става прехвърлянето на информация от едно лице (титуляр на процеса) към друго.	<i>Документите се предават на ръка от отдела по продажбите към счетоводния отдел. На базата на проследяващия тест, прехвърлянето функционира добре.</i>
Отбележете честотата и времето на изпълнение на процедурите за вътрешен контрол.	<i>Отбелязани на матрицата на проектиране на контролите.</i>
Идентифицирайте общи ИТ контроли, необходими за защита на файловете с информация за сделките и операциите и се уверете в правилното функциониране на вътрешния контрол върху приложенията.	<i>Общите ИТ контроли са минимални поради размера на предприятието.</i>
Документирайте процедурите, които са въведени в действие с цел обхващане на болничните и отпуските на персонала. Ако годишните отпуски не са ползвани през последните 12 месеца, документирайте причините.	<i>Като служител на непълен работен ден, Ruby навакхва с работата по воденето на счетоводните книги винаги когато е в офиса. Поради минималния брой сделки това е достатъчно.</i>
Отправете запитвания относно обхвата и естеството на грешките, установени през изминалия период.	<i>Повечето грешки се дължат на грешки в количествата поръчани и експедирани артикули. Съпоставянето на регистрите на продажбите и поръчките е начинът, по който Raj осъществява контрол за улавянето на тези грешки и при проследяващия тест изглежда че това работи ефективно.</i>
Отправете запитвания относно това дали от някое лице се е изисквало да се отклони от документираните процедури.	<i>Не са отбелязани такива случаи.</i>

**Стъпка 4—Документиране на вътрешния контрол**

**Забележка:** Контролите са идентифицирани с **удебелен черен шрифт**.

## Извадка от документацията на бизнес процесите като се използва текстови подход

— Kumar & Co.

**Бизнес процес**— Система на приходи/вземания/постъпления

### Поръчки за продажби

Поръчки за продажбите се изготвят за всяка получена поръчка, след което се въвеждат в счетоводната система, която **генерира автоматично пореден номер на поръчката**. Единствено изключение правят мебелите, продавани директно от магазина или други дребни артикули, продавани в брой.

Raj води **регистър на поръчките**, който проследява датата на поръчката, сумата, вида на продукта, обещаната дата за доставка, цена и т.н. Той води също така **регистър на продажбите** с име на клиента, подробности за поръчката, цена и т.н. Raj **съпоставя и преглежда** регистрите на поръчките и на продажбите в края на месеца за точност.

Когато отделните позиции бъдат комплектовани и готови за експедиция, Ruby изготвя **фактура**, която се изпраща заедно с поръчката на клиента.

### Продажби от магазина

За всички продажби от магазина, **фактурите** се изготвят в момента на продажбата от Raj и се въвеждат в счетоводната система. Системата автоматично генерира **номер на фактурата** за всяка продажба. Фактурите се предават на клиентите.

Мнозинството продажби в магазина са в брой, така че кредит рискът е малък.

### Вземания

Ruby отваря цялата поща и **отделя** плащанията, получени като депозит. Raj посещава банката на път за вкъщи и депозира плащанията. След това Ruby въвежда плащането в счетоводната система и свързва плащането с посочената фактура.

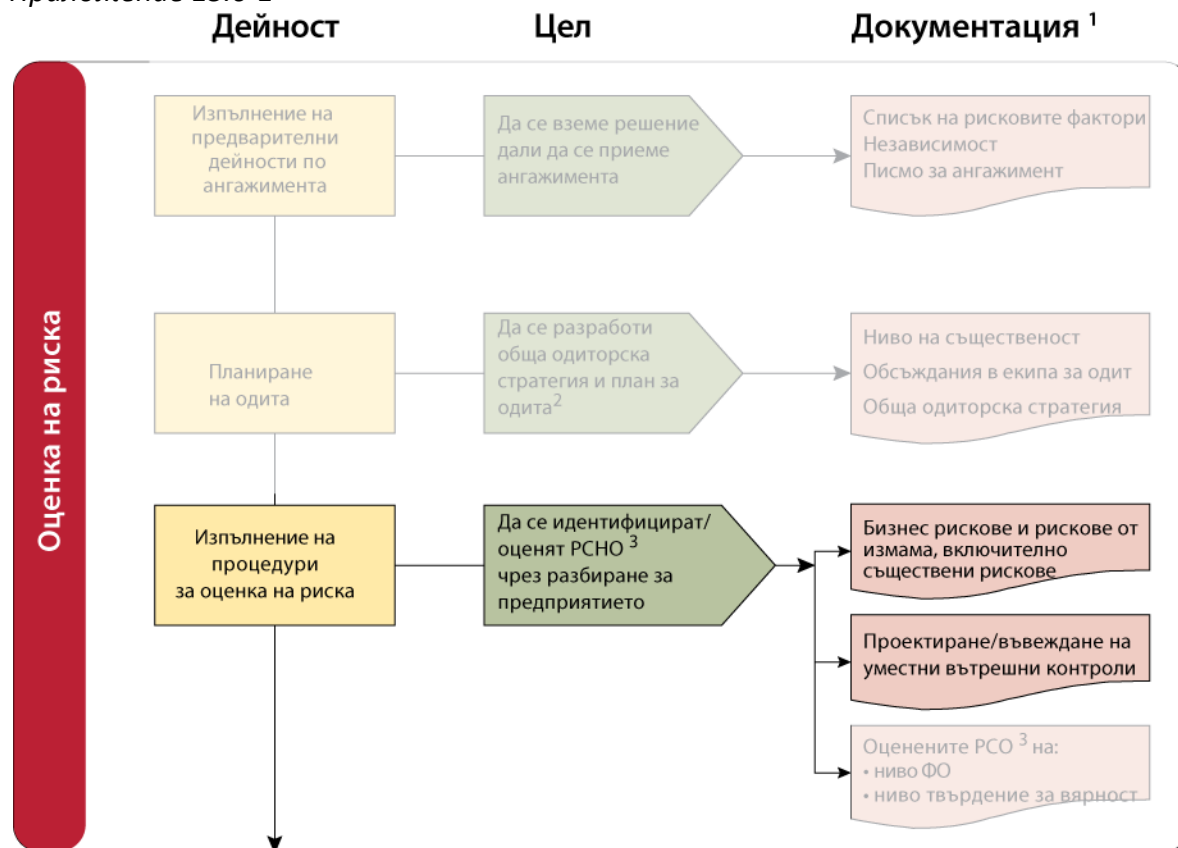
Ruby изготвя **списък с просрочените вземания** и го предоставя на Raj за преглед.

Вземанията **над 90 дни се проследяват от Ruby** всеки месец, като в списъка се отбелязва **коментар** относно това кога клиентът се е съгласил да изплати остатъка.

## 13. Комуникиране на недостатъците във вътрешния контрол

Съдържание на главата	Приложими МОС
Насоки относно комуникиране на идентифицираните недостатъци във вътрешния контрол, които, съгласно преценката на одитора, заслужават вниманието на ръководството и лицата, натоварени с общото управление.	265

Приложение 13.0-1



**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.



Параграф	Уместни извадки от МОС
260.10	<p>За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:</p> <p>(а) Лица, натоварени с общо управление – Лицето(ата) или организацията(ите) (например, корпоративен попечител) с отговорност за упражняването на надзор върху стратегическата насока на развитие на предприятието и със задължения, свързани с отчетността на предприятието. Това включва надзор върху процеса на финансово отчитане. При някои предприятия в някои юрисдикции, лицата, натоварени с общо управление, могат да включват ръководния персонал, например, изпълнителните членове на органа за общо управление на предприятие от частния или публичния сектор или собственика-управител. За коментар относно разнообразието на управленски структури, вж. параграфи А1–А8.</p> <p>(б) Ръководство – Лицето(ата) с изпълнителна отговорност за осъществяването на дейността на предприятието. При някои предприятия в някои юрисдикции, ръководството включва част или всички лица, натоварени с общо управление, например, изпълнителните членове на органа за общо управление или собственика-управител.</p>
265.6	<p>За целите на МОС следните термини, имат значенията, посочени по-долу:</p> <p>(а) Недостатък във вътрешния контрол съществува, когато:</p> <p>(i) даден контрол е разработен, приложен или функционира по такъв начин, че не е в състояние да предотврати или своевременно да разкрие и коригира неправилни отчитания във финансовия отчет; или</p> <p>(ii) липсва контрол, който е необходим за предотвратяване или своевременно разкриване и коригиране на неправилни отчитания във финансовия отчет.</p> <p>(б) Съществен недостатък във вътрешния контрол – недостатък или комбинация от недостатъци във вътрешния контрол, които съгласно професионалната преценка на одитора, са от такава важност, че се налага да се обърне вниманието на лицата, натоварени с общо управление, към тях. (вж.: параграф. А5)</p>
265.7	<p>Одиторът определя дали въз основа на извършената одиторска работа той е идентифицирал един или повече недостатъци във вътрешния контрол. (вж.: параграфи А1–А4)</p>
265.8	<p>Ако одиторът е идентифицирал един или повече недостатъци във вътрешния контрол, той определя въз основа на извършената одиторска работа, дали те, поотделно или взети заедно, представляват съществени недостатъци. (вж.: параграфи А5–А11)</p>
265.9	<p>Одиторът комуникира своевременно в писмена форма с лицата, натоварени с общо управление, съществени недостатъци във вътрешния контрол, идентифицирани по време на одита. (вж.: параграфи А12–А18, А27)</p>
265.10	<p>Одиторът комуникира своевременно и с ръководството с подходящо ниво на отговорност: (вж.: параграфи А19, А27)</p> <p>(а) в писмена форма, съществени недостатъци във вътрешния контрол, които одиторът е комуникирал или възнамерява да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, освен ако при съществуващите обстоятелства би било нецелесъобразно да ги комуникира директно с ръководството; и (вж.: параграфи А14, А20–А21)</p> <p>(б) Други недостатъци във вътрешния контрол, идентифицирани по време на одита, които не са комуникирани с ръководството от други страни и които съгласно професионалната преценка на одитора, са от такава важност, че се налага да се обърне вниманието на ръководството към тях. (вж.: параграфи А22–А26)</p>

Параграф	Уместни извадки от МОС
265.11	<p>Одиторът включва в писмената комуникация за съществените недостатъци във вътрешния контрол:</p> <p>(а) описание на недостатъците и обяснение на потенциалните ефекти от тях; и (вж.: параграф А28)</p> <p>(б) достатъчна информация, че да даде възможност на лицата, натоварени с общо управление и на ръководството да разберат контекста на комуникацията. В частност одиторът обяснява, че: (вж.: параграфи А29–А30)</p> <p>(i) целта на одита е да даде възможност на одитора да изрази мнение върху финансовия отчет;</p> <p>(ii) одитът включва разглеждане на вътрешния контрол, съществен за изготвянето на финансовия отчет, за да се разработят одиторски процедури, които са подходящи при съществуващите обстоятелства, а не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол; и</p> <p>(iii) въпросите, които се докладва, са ограничени до такива недостатъци, които одиторът е идентифицирал по време на одита, и които одиторът е заключил, че са от такава важност, че се налага да бъдат докладвани на лицата, натоварени с общо управление.</p>

### 13.1 Общ преглед

В хода на одита могат да бъдат идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол. Това може да настъпи в резултат на разбиране и оценяване на вътрешния контрол (виж том 2, глави 11 и 12), при изготвяне оценките на риска, изпълнение на одиторските процедури или от други наблюдения на които и да е етап от одиторския процес.

Не съществуват ограничения какви недостатъци в контрола могат да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общото управление и с ръководството. Когато, обаче, идентифициран недостатък бъде оценен от одитора като съществен, то одиторът го обсъжда първо с ръководството, след което от него се изисква да го комуникира (както и други съществени недостатъци) писмено с лицата, натоварени с общото управление.

В приложението по-долу са изброени някои от по-често срещаните недостатъци на контрола.

#### Приложение 13.1-1

Потенциални недостатъци във вътрешния контрол	
Всеобхватни контроли	Слаби контроли на контролната среда (всеобхватни контроли), като например, неефективен надзор, лошо отношение спрямо вътрешния контрол, както и случаи на пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството и случаи на измама
	Промени в персонала, които са довели до факта ключови позиции да останат незаети или когато настоящият персонал (като например, в счетоводството) не е компетентен да изпълнява поставените задачи.
	Недостатъци, идентифицирани в общите ИТ контроли.

Неподходящи контроли въведени за адресиране на значителни нерутинни събития, като внедряване на нова счетоводна система, автоматизиране на система, като например продажби или придобиване на нов бизнес.

**Потенциални недостатъци във вътрешния контрол**

<b>Всеобхватни контроли</b> <i>(продължение)</i>	<p>Неспособност на ръководството да осъществява надзор върху изготвянето на финансовите отчети. Това би могло да включва липсата на:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• общи контроли на текущото наблюдение (като например, надзор върху финансово-счетоводния персонал);</li> <li>• контроли върху предотвратяване и разкриване на измама;</li> <li>• контрол върху избора и прилагането на съществени счетоводни политики;</li> <li>• контроли върху съществени сделки и операции със свързани лица;</li> <li>• контроли върху съществени сделки и операции извън обичайния ход на стопанска дейност на предприятието; и</li> <li>• контроли върху процеса на финансово отчитане в края на периода (като например, контроли върху неповтарящи се записвания в счетоводните регистри).</li> </ul>
	<p>Съществени недостатъци, които преди това са комуникирани с ръководството или с лицата, натоварени с общото управление, остават некоригирани след известен, разумен период от време.</p>
<b>Контроли на ниво твърдение за вярност</b> <i>(отнасящи се до сделки и операции)</i>	<p>Неефективен отговор от ръководството на идентифицирани съществени рискове (например, липса на контрол върху такива рискове).</p> <p>От одитора са разкрити неправилни отчитания, които е следвало да бъдат предотвратени, или разкрити и коригирани, от вътрешния контрол на предприятието.</p> <p>Съществуващите вътрешни контроли:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• не са достатъчни за смекчаване на риска (лошо проектиране); и/или</li> <li>• не функционират така, както е проектирано (лошо въвеждане). Това би могло да бъде резултат от лошо обучение, липса на компетентност у служителите или неподходяща ресурсна обезпеченост за изпълнение на необходимите задачи.</li> </ul>

**ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

По отношение на МСП, които прилагат МОС 701, може да възникне въпросът относно това дали КОВ биха могли да включват недостатъци в контрола.

МОС 265 посочва, че от одитора се изисква своевременно да комуникира съществени недостатъци в контрола в писмен вид до лицата, натоварени с общо управление. Доколкото КОВ се избират измежду най-важните въпроси, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, възможно е съществените недостатъци в контрола да бъдат сметени за възможни КОВ. Това обаче не би включило всички недостатъци в контрола.



## **13.2 Измама**

Ако бъдат получени доказателства, че е налице, или може да е налице, измама, въпросът следва да бъде отнесен до вниманието на подходящото ниво на ръководството в най-краткия практически осъществим срок. Това следва да бъде направено дори ако въпросът бъде счетен за маловажен.

Подходящото ниво на ръководството е въпрос на професионална преценка, но е поне едно ниво над лицата, които изглеждат замесени в подозираната измама. Върху това ще окаже влияние и вероятността от тайно споразумение, както и естеството и мащаба на подозираната измама. Когато в измамата е замесено висшето ръководство, комуникация се изисква също и с лицата, натоварени с общото управление. Това може да бъде направено устно или писмено.

**ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ****Измама, извършена от собственика-управител или от лицата, натоварени с общото управление**

Когато измамата се извършва на най-високото ниво на организацията, няма лице в предприятието, на което да може да се докладва. В такива ситуации одиторът може да получи юридическа консултация, за да определи най-подходящия курс на действие при конкретните обстоятелства. Целта на получаване на консултацията е да се установи какви стъпки (ако има такива) са необходими от гледна точка на аспектите на обществения интерес на идентифицираната измама. В повечето страни, професионална отговорност на одитора е да съхранява конфиденциалността на информацията за клиента. Това може да попречи на докладването на измамата пред външни лица. Правната отговорност на одитора все пак варира в различните страни и при някои обстоятелства задължението за конфиденциалност може да отпадне по силата на устав, закон или съдебно решение. В някои страни, одиторът на финансова институция има законово задължение да докладва случаите на измама пред регулаторните органи. В други, одиторът има задължение да докладва неправилните отчитания пред властите в случаите, когато ръководството и лицата, натоварени с общото управление, не предприемат корективни действия.

**13.3 Оценяване на степента на същественост недостатъка**

Същественият недостатък се дефинира като недостатък или комбинация от недостатъци във вътрешния контрол, които, според професионалната преценка на одитора, са от достатъчна значимост, че да заслужават вниманието на лицата, натоварени с общото управление.

При оценяване на вътрешния контрол (виж том 2, глава 12) се предлага рисковите фактори, които е малко вероятно да доведат до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, да бъдат елиминирани (изключени от обхвата) от разбирането на одитора за вътрешния контрол. Ако се следват тези насоки, повечето недостатъци на контрола, идентифицирани от одитора, вероятно ще бъдат съществени.

Критериите за определяне дали даден недостатък е съществен или не са сходни с тези при всеки друг риск (виж том 2, глава 9). Професионалната преценка често се използва за оценяване на вероятността от възникването на определено неправилно отчитане, както и на потенциалната му величина, ако то възникне. Ако неправилното отчитане е настъпило в действителност, оценката се базира на величината на действителното неправилно отчитане.

В хода на одита могат да бъдат идентифицирани и по-малко сериозни или дори незначителни недостатъци на контрола. Това може да е резултат от събеседвания с ръководството и служителите, наблюдение на вътрешните контроли в действие, изпълнението на допълнителни одиторски процедури, както и всякаква друга информация, която може да е получена. Въпрос на професионална преценка е дали тези въпроси са от достатъчна значимост да бъдат докладвани на ръководството и лицата, натоварени с общото управление.

Някои въпроси, които могат да бъдат взети под внимание от одитора, когато оценява степента на същественост на даден недостатък, са изложени в следващото приложение.

Приложение 13.3-1

<b>Идентифициране на съществен недостатък</b>	
<b>Критерии за оценяване на недостатъка</b>	Вероятността недостатъците да доведат до съществени неправилни отчитания във финансовите отчети в бъдеще.
	Податливостта на даден актив или пасив на загуба или измама.
	Субективността и сложността при определяне на приблизително оценените суми, като например счетоводни приблизителни оценки на справедлива стойност.
	Сумите във финансовия отчет, които са изложени на недостатъците.
	Обемът на дейност, който е осъществен или би могъл да бъде осъществен в даденото салдо по сметка или клас сделки и операции, изложени на недостатъка
	Важността на контролите за процеса на финансово отчитане.
	Причината и честотата на разкритите изключения в резултат на недостатъците във контролите.
	Взаимодействието на дадения недостатък с други недостатъци във вътрешния

**13.4 Малки предприятия**

Когато оценява недостатъците на контрола в по-малките предприятия, одиторът обръща внимание на следните фактори.

Приложение 13.4-1

<b>Вземете под внимание</b>	
<b>Контролът в малко предприятие</b>	Контролите могат да функционират с по-малка степен на формалност и с по-малко доказателства за резултатите от действието им, отколкото при по-големите предприятия.
	Някои видове контролни дейности може изобщо да не са необходими. Рисковете може да са смекчени посредством контролите, прилагани от висшето ръководство (например, всеобхватни контроли, като контролната среда, които предотвратяват или разкриват възникването на конкретна грешка).
	Ще има по-малко служители, което може да ограничи степента, в която разделянето на задълженията е практически осъществимо. Това може да се компенсира като собственикът-управител упражнява по-ефективен надзор (например, всеобхватни контроли, като контролната среда,) отколкото това е възможно в по-големите предприятия.
	Съществува по-голям потенциал за пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството.

В допълнение, комуникацията на недостатъците с лицата, натоварени с общото управление, може да е по-малко структурирана, отколкото при по-големите предприятия.

### 13.5 Документиране на недостатъците на контрола

В МОС няма конкретни изисквания относно начина, по който да бъдат документирани недостатъците на контрола. Обхватът на документацията е въпрос, изискващ професионална преценка. Когато одиторският екип е с по-малък опит, може да са необходими по-детайлна документация и насоки, отколкото в случаите, когато екипът се състои от лица с богат опит.

Един възможен подход за документирание на недостатъците паралелно с тяхното идентифициране е очертан по-долу. Тази документация може да се използва за:

- обсъждане на недостатъците с ръководството;
- оценяване степента на същественост на недостатъците;
- преценяване необходимостта от допълнителни одиторски процедури в отговор на рисковете, които не са смекчени; и
- изготвяне на необходимата комуникация до ръководството и лицата, натоварени с общото управление.

По-долу е илюстриран пример за такава документация (без препратките към подкрепящите и други работни книжа).

Приложение 13.5-1

Кой е рисковият фактор или твърдение за вярност, които са засегнати?	Опишете идентифицирания недостатък	Какъв е потенциалният ефект върху финансовия отчет?	Съществен недостатък? (Да/Не)	Одиторски отговор
Ръководството не е разгледало и оценило рисковете от възникване на измама.	Членовете на ръководния екип си имат взаимно доверие и не са склонни да въвеждат скъпо струващи политики и др., адресиращи и обхващащи риска от измама.	Ръководството би могло да пренебрегне и заобиколи контролите и съществено да манипулира финансовия отчет.	Да	Виж конкретните процедури, изпълнени във връзка със записванията в счетоводните регистри, свързани лица и признаване на приходи.
Продажби/услуги отразени в грешен счетоводен период.	Не съществуват контроли, които да предотвратят това и при нашия тест на детайлите установихме редица грешки при отграничаване на периодите.	Приходите във финансовия отчет биха могли да съдържат съществени неправилни отчитания.	Да	Виж допълнителните процедури, изпълнени във връзка с отграничаване на периодите.

<p>Слаб надзор и документация в подкрепа на изготвянето на приблизителните оценки.</p>	<p>Клиентът не представя на практика никакви документи, които да подкрепят тези приблизителни оценки.</p>	<p>Имайки пред вид величината на приблизителните оценки, една грешка при тях би могла да доведе до съществена грешка във финансовия отчет.</p>	<p>Да</p>	<p>Осигурете получаването на доказателства в подкрепа на предположенията и извършете изчисленията отново.</p>
--	---	--	-----------	---

**ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ****Документирайте недостатъците на едно място**

Определете един конкретен одиторски формуляр за документиране на съответните недостатъци в контрола паралелно с тяхното идентифициране. Това ще гарантира, че всички идентифицирани недостатъци са документирани по последователен начин и на едно място. Ако са разпръснати из досието, недостатъците биха могли да бъдат пропуснати. Това би могло да доведе до непълен одиторски отговор на съответните рискове и непълна комуникация с ръководството и лицата, натоварени с общото управление.

**Опишете последствията**

Когато документирате недостатъците, отделете време за описание на последиците от дадения недостатък („какво би могло да се обърка“) и на предлагания одиторски отговор (ако има такъв) на риска, който не е смекчен.

**Какъв е препоръчителният курс на действие?**

Предоставяне на ръководството на препоръчителен курс на действие за коригиране на идентифицираните недостатъци на контрола не е изискване. Препоръките, обаче, биха могли да са полезни на ръководството при определяне на целесъобразния курс на корективни действия. Когато е вероятно препоръките да бъдат предоставени на ръководството, документирайте препоръките за подобрене паралелно с отразяване на недостатъците. Ако тази стъпка бъде оставена за по-късно, това може да доведе до загуба на допълнително време за повторно запознаване с фактите.

**13.6 Устни обсъждания с ръководството**

Преди издаване на писмена комуникация, обикновено се счита, че най-добрата практика е устното обсъждане на констатациите (например, обсъждане на базата на проекто писмо) с подходящото лице или ниво на ръководство, а евентуално и с лицата, натоварени с общото управление. Подходящото лице е това, което може да оцени недостатъците и да предприеме необходимите оздравителни мерки. Тази стъпка позволява на одитора да се увери, че констатациите са фактически правилни и подходящо формулирани при конкретните обстоятелства. Това може да даде също така възможност на одитора да получи предварителна индикация за отговора на констатациите от страна на ръководството.

По отношение на съществени недостатъци, подходящото ниво на ръководството е най-високото ниво в предприятието, като например собственикът-управител, главният изпълнителен директор или главният финансов директор (или равносилна позиция). По отношение на други недостатъци, подходящото ниво може да е оперативното ръководство, пряко ангажирано със засегнатите контролни области. Отбележете, че ако всички лица, натоварени с общото управление, участват също така и в ръководството на предприятието, комуникацията с най-високото ниво на ръководството може да не информира адекватно всички лица с отговорности в областта на общото управление.

Ако недостатъкът е насочен пряко към ръководството (например, въпрос отнасящ се до неговата почтеност или компетентност), не би било целесъобразно това да се обсъжда директно с ръководството. Обсъждането на подобни констатации обичайно става с лицата, натоварени с общото управление.

## **ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

Ако съществен недостатък е насочен към поведението или компетентността на собственика-управител или на лицата, натоварени с общото управление, в предприятието не съществува по-високо ниво, на което да се докладват тези констатации. В такива ситуации, одиторът преценява способността си да продължи да извършва одита. Това може да предполага одиторът да потърси правна консултация.

Обсъждането с ръководството предоставя възможност констатациите да се дискутират и да се получи реакцията на ръководството преди констатациите да бъдат финализирани и комуникирани в писмен вид, както е илюстрирано по-долу.

#### Приложение 13.6-1

	Ползи
<b>Обсъждания с ръководството</b>	Привлича своевременно вниманието на ръководството към наличието на недостатъци.
	Възможност за получаване на уместна информация за допълнително обмисляне, като например: <ul style="list-style-type: none"> <li>• потвърждение, че описанието на недостатъка и свързаните с него факти (като например, величината на действителното неправилно отчитане) са точни;</li> <li>• съществуването на други, евентуално компенсирани, контроли;</li> <li>• реакцията на ръководството и неговото разбиране за действителните или подозирани причини за недостатъците; и</li> <li>• наличието на изключения, възникващи в резултат на недостатъците, които ръководството е забелязало.</li> </ul>
	Получаване на предварителната реакция на ръководството на констатациите.

### 13.7 Писмени комуникации

Съществените недостатъци трябва да бъдат докладвани в писмен вид. Това отразява важното значение, придавано на тези въпроси и може да подпомогне ръководството и лицата, натоварени с общото управление, при изпълнението на техните разнообразни отговорности.

Изискването за комуникиране на съществените недостатъци в писмен вид е приложимо спрямо предприятия от всякакъв калибър, включително собственик-управител и много малките предприятия. Комуникирането на такива въпроси в писмен вид гарантира, че лицата, натоварени с общото управление действително са били информирани за проблемите.

В практически възможно най-кратък срок след достигане до заключение, че са налице съществени недостатъци, одиторът ги обсъжда с ръководството, след което ги комуникира в писмен вид до лицата, натоварени с общото управление. Макар да не се изисква, комуникационното писмо може да съдържа някои препоръки за оздравителни действия. Изпълнявайки тези стъпки, ръководството може своевременно да предприеме коригиращи мерки.

### 13.8 Отговорът на ръководството на комуникацията

Отговорност на ръководството и на лицата, натоварени с общото управление, е да отговорят по подходящ начин на комуникацията на одитора относно съществени недостатъци във вътрешния контрол, както и на всички препоръки за оздравителни действия. Това може да бъде под формата на:

- инициране на оздравителни действия за коригиране на идентифицираните от одитора недостатъци;
- решение да не се предприемат никакви действия. Ръководството може вече да е наясно със съществените недостатъци и да е избрало да не ги коригира поради свързаните с това разходи или от други съображения; или



- никаква реакция. Това може да е показателно за лошо отношение към вътрешния контрол, което има последствия за оценяването на риска на ниво финансов отчет. В някои ситуации, подобна липса на реакция може сама по себе си да представлява съществен недостатък.

Независимо какви действия се предприемат от страна на ръководството, от одитора се изисква да комуникира всички съществени недостатъци в писмен вид. Това включва съществени недостатъци, които вече са докладвани в предходни периоди. Не влиза във функциите на одитора да определя дали разходите по смекчаване на даден недостатък не надвишават ползите, които ще бъдат получени. Известно съобразяване, обаче, с пропорционалността от гледна точка на големината на предприятието и използване на здрав разум при конкретните обстоятелства, е уместно.

Ако предходно комуникиран съществен недостатък все още е налице, комуникацията в текущия период може да повтори описанието или просто да се позове на предходната комуникация.

Ако недостатъкът не е съществен, не е необходимо той да бъде излаган в писмен вид или да се повтаря комуникацията в текущия период. Може да е подходящо, обаче, одиторът да комуникира повторно другите недостатъци, ако е имало промяна в ръководството или ако нова информация е привлякла вниманието на одитора.

### **Съдържание на комуникацията**

Комуникацията на съществените недостатъци обичайно включва:

- посочване, че ако одиторът беше изпълнил по-разширени процедури във връзка с вътрешния контрол, одиторът би могъл да идентифицира повече недостатъци, които да бъдат докладвани или да достигне до заключение, че някои от докладваните недостатъци в действителност не би следвало да бъдат докладване;
- описание на естеството на всеки съществен недостатък и на потенциалните ефекти. Не е необходимо тези ефекти да бъдат количествено определяни;
- предложения за оздравителни действия във връзка с недостатъците;
- действителните или предлаганите отговори от страна на ръководството; и
- изявление относно това дали одиторът е предприел някакви стъпки за проверка и потвърждение, че отговорите на ръководството са приведени в действие; и
- посочване, че тази комуникация е предоставена за целите на лицата, натоварени с общо управление и че тя може да не е подходяща за други цели

Когато е целесъобразно, съществените недостатъци могат да бъдат групирани заедно за целите на отчитането.

### **Местни изисквания за докладване**

Законите и нормативните разпоредби в някои юрисдикции могат да установяват допълнителни изисквания за одитора да комуникира един или повече конкретни видове недостатъци във вътрешния контрол, идентифицирани по време на одита. Когато случаят е такъв:

- Изискванията на МОС 265 остават приложими, независимо, че закон или нормативна уредба може да изискват одиторът да използва конкретни термини или дефиниции; и
- Одиторът използва дефинираните термини и определения за целите на комуникирането в съответствие с приложимите правни или регулаторни изисквания.

## **13.9 Време на извършване на писмената комуникация**

От одитора се изисква своевременно да комуникира в писмен вид съществените недостатъци във вътрешния контрол, идентифицирани по време на одита, с лицата, натоварени с общото управление.

Факторите, които трябва да бъдат взети под внимание включват:

- Дали неправомерна забава в докладването на информацията ще доведе до това тя да загуби своята уместност?
- Дали информацията ще бъде важен фактор, който да позволи на лицата, натоварени с общото управление, да изпълнят своите надзорни отговорности?

Освен в случаите, когато местните изисквания специфицират конкретна дата, последната дата, на която може да бъде издадена писмената комуникация е преди датата на одиторския доклад или малко след това. Това дава възможност на одитора своевременно да приключи комплектоването на окончателното одиторско досие.

### **ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

Когато това е възможно, комуникирайте недостатъците във вътрешния контрол преди началото на одиторската работа по края на периода. Ранното уведомяване би могло да даде възможност на ръководството да предприеме корекционни действия, които да подпомогнат одитора чрез понижаване на оценения риск от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет или на ниво твърдения за вярност. Например, препоръка да се смени или премести на друга работа некомпетентен счетоводител/книгководител би могла значително да намали работата необходима за преглед на изготвянето на финансовия отчет в края на периода.

### **13.10 Казуси— Комуникиране на недостатъците във вътрешния контрол**

За подробности относно казусите, виж том 2, глава 2 – Въведение в казусите.

Недостатъци във вътрешния контрол се идентифицират по време на всички етапи на одита (оценка на риска, отговор на риска и докладване), като одиторът трябва да ги събира за последващо докладване до ръководството. Съществените недостатъци във вътрешния контрол (както във връзка с проектирането, така и с функционирането) се докладват на ръководството, като се използва писмо, като изложеното по-долу.



## Казус А—Dephta Furniture, Inc.

Jamel, Woodwind & Wing LLP

55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 март 20X3 г.

Suraj Dephta

Dephta Furniture Inc.

[адрес]

### Относно: Одит на финансовия отчет за 20X2 г.

Уважаеми Suraj,

Целта на нашия одит бе да получим разумна степен на сигурност, че финансовият отчет не съдържа съществени неправилни отчитания. Нашият одит не е разработен с цел идентифициране на въпроси, които да бъдат комуникирани. Ето защо, нашият одит обикновено няма да идентифицира всички подобни въпроси, които биха могли да представляват интерес за Вас, и ще бъде неподходящо да се заключи, че такива въпроси не съществуват.

В хода на нашия одит на Dephta Furniture, Inc. за периода, завършващ на 31 декември 20X2 г ние идентифицирахме следните недостатъци във вътрешния контрол, които, по наше мнение, са съществени. Съществен недостатък или комбинация от недостатъци във вътрешния контрол са тези, които, по наша професионална преценка, са достатъчно важни, за да заслужават вниманието на лицата, натоварени с общото управление.

#### Неразрешени записвания в счетоводните регистри

Понастоящем не съществуват контроли върху ръчните записвания в счетоводните регистри извършени през периода. Без разделяне на задълженията и контроли на преглед върху направените записвания, грешки или неправилни отчитания могат да останат неразкрити. Макар нашият одит да не установи такива съществени грешки или неправилни отчитания, настоящият неограничен и ненаблюдаван достъп на всички членове на персонала на компанията представлява риск за точността на финансовите отчети.

Препоръчваме да бъде извършено подходящо разделяне на задълженията на базата на функции и отговорности. Освен това, следва да бъде установен формализиран процес на преглед. Всички значими счетоводни записи следва да бъдат одобрявани преди записването, като вторичен преглед следва да бъде извършван от ръководството ежемесечно.

#### Слаб контрол върху материалните запаси

Понастоящем е налице много ограничен контрол върху материалните запаси. Без подходящи контроли, материалните запаси биха могли да бъдат непълни, неправилно оценени или откраднати.

Препоръчваме Dephta да въведе формализирани контроли върху етикетирането и периодичната инвентаризация на материалните запаси. Документацията за материалните запаси следва да бъде съпоставяна с действителните наличности на продукти в склада на ежемесечна база. Визуална ежемесечна фактическа проверка на морално остарелите и повредени стоки следва също да бъде извършвана, за да се гарантира, че всички обезценки на материалните запаси се отразяват съгласно изискванията.

Настоящата комуникация е изготвена единствено с цел информиране на ръководството и не е предназначена за каквито и да е други цели. Не поемаме никаква отговорност пред трети страни,

КОИТО ИЗПОЛЗВАТ НАСТОЯЩАТА КОМУНИКАЦИЯ.

С уважение,

Jamel, Woodwind & Wing, LLP

## Казус Б—Kumar & Co.

Jamel, Woodwind & Wing LLP  
55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 март 20X3 г.  
Rajesh Kumar

Kumar & Co.  
[адрес]



### Относно: Одит на финансовия отчет за 20X2 г.

Уважаеми Rajesh,

Целта на нашия одит бе да получим разумна степен на сигурност, че финансовият отчет не съдържа съществени неправилни отчитания. Нашият одит не е разработен с цел идентифициране на въпроси, които да бъдат комуникирани. Ето защо, нашият одит обикновено няма да идентифицира всички подобни въпроси, които биха могли да представляват интерес за Вас, и ще бъде неподходящо да се заключи, че такива въпроси не съществуват.

В хода на нашия одит на Kumar & Co. за периода, завършващ на 31 декември 20X2 г ние идентифицирахме следния недостатък във вътрешния контрол, който, по наше мнение, е съществен. Съществен недостатък или комбинация от недостатъци във вътрешния контрол са тези, които, по наша професионална преценка, са достатъчно важни, за да заслужават вниманието на лицата, натоварени с общото управление.

#### Липса на разделяне на задълженията

Понастоящем в Kumar & Co. е налице липса на разделяне на задълженията. Счетоводителят на непълен работен ден има пълен достъп и контрол върху воденето на цялото счетоводство на Kumar. Без разделянето на задълженията сред няколко служителя, съществува риск счетоводителят да направи преднамерени или непреднамерени грешки, които да останат неразкрити.

Препоръчваме Kumar & Co. да обмислят наемането на още един служител на непълен работен ден, с когото да бъдат разделени функциите на счетоводителя. Като се има пред вид малкият размер на организацията и ограниченията от гледна точка на разходите, препоръчваме Raj Kumar да се ангажира в по-голяма степен с този аспект на бизнеса, който се отнася до воденето на счетоводството, с цел осигуряване на адекватен надзор на работата на счетоводителя.

Настоящата комуникация е изготвена единствено с цел информиране на ръководството и не е предназначена за каквито и да е други цели. Не поемаме никаква отговорност пред трети страни, които използват настоящата комуникация.

С уважение,

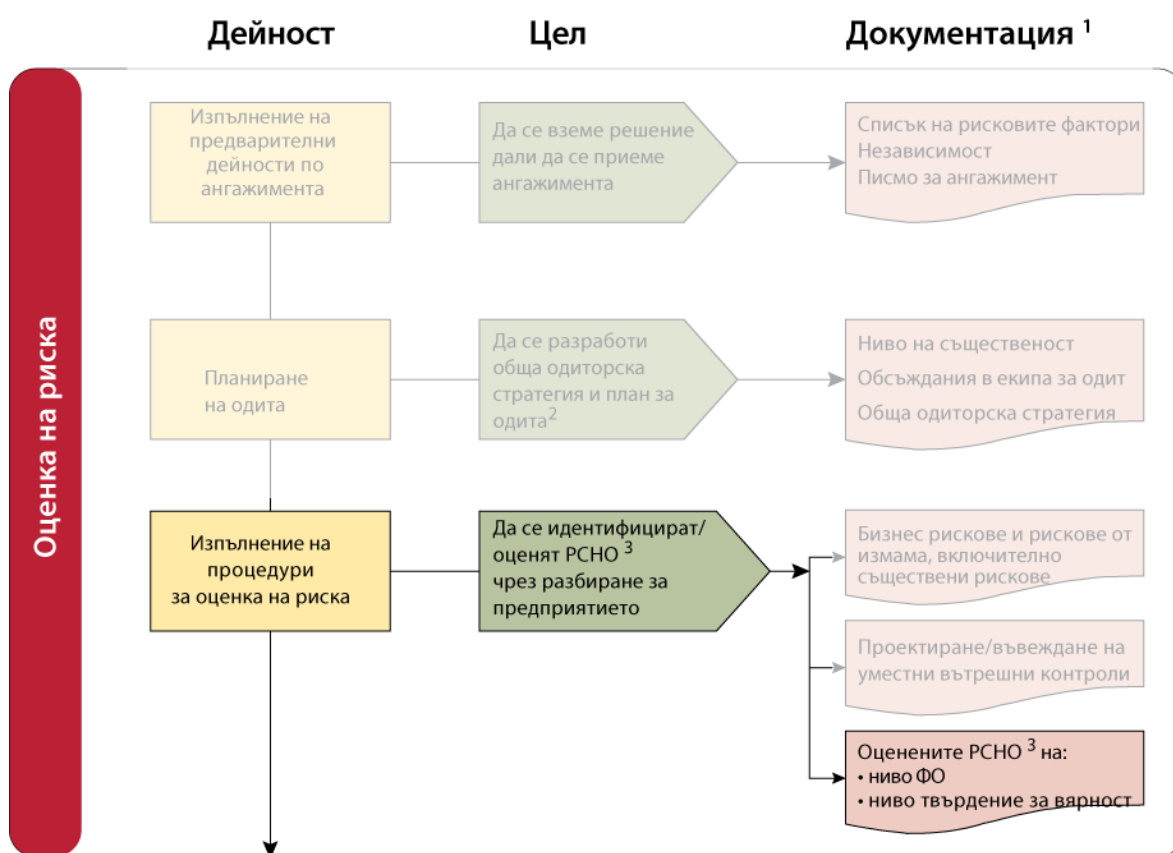
Jamel, Woodwind & Wing, LLP



## 14. Приключване на фазата на оценка на риска

Съдържание на главата	Приложими МОС
Приключване фазата на оценка на риска на одита чрез документиране на оценените рискове на ниво финансов отчет и ниво твърдение за вярност.	315 (преработен)

Прил. 14.0-1



**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.

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>
315.26	<p>За тази цел одиторът следва:</p> <p>(а) да идентифицира рисковете през целия процес на получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за съответните контроли, свързани с рисковете, както и чрез разглеждане на класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания (включително количествените и качествени аспекти на тези оповестявания) във финансовия отчет; (вж. параграфи А132–А136)</p> <p>(б) да прецени идентифицираните рискове и да оцени дали те са свързани по-широкообхватно с финансовия отчет като цяло и потенциално засягат редица твърдения за вярност;</p> <p>(в) да свърже идентифицираните рискове с това, което може да е грешно на ниво твърдение за вярност, като вземе предвид уместните контроли, които възнамерява да тества; и (вж. параграфи А137–А139)</p> <p>(г) да прецени вероятността от неправилно отчитане, включително възможността за множество неправилни отчитания, и дали потенциалното неправилно отчитане може да доведе до съществено неправилно отчитане. (Вж. параграф А14)</p>
315.32	<p>Одиторът следва да включи в одиторската документация:</p> <p>(а) Дискусията между членовете на екипа по ангажимента, когато такава се изисква съгласно параграф 10, и взетите съществени решения;</p> <p>(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;</p> <p>(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</p> <p>(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)</p>

## 14.1 Общ преглед

Заклучителната стъпка във фазата на одита, отнасяща се до оценяване на риска е да се направи преглед на резултатите от изпълнените процедури за оценка на риска, след което да се оценят (или, ако оценката вече е направена, да се обобщят) рисковете от съществени неправилни отчитания на:

- ниво финансов отчет; и
- ниво твърдение за вярност за класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.

Полученият в резултат списък на оценените рискове ще формира основата за следващата фаза на одита, която е да се определи как да се отговори подходящо на оценените рискове посредством

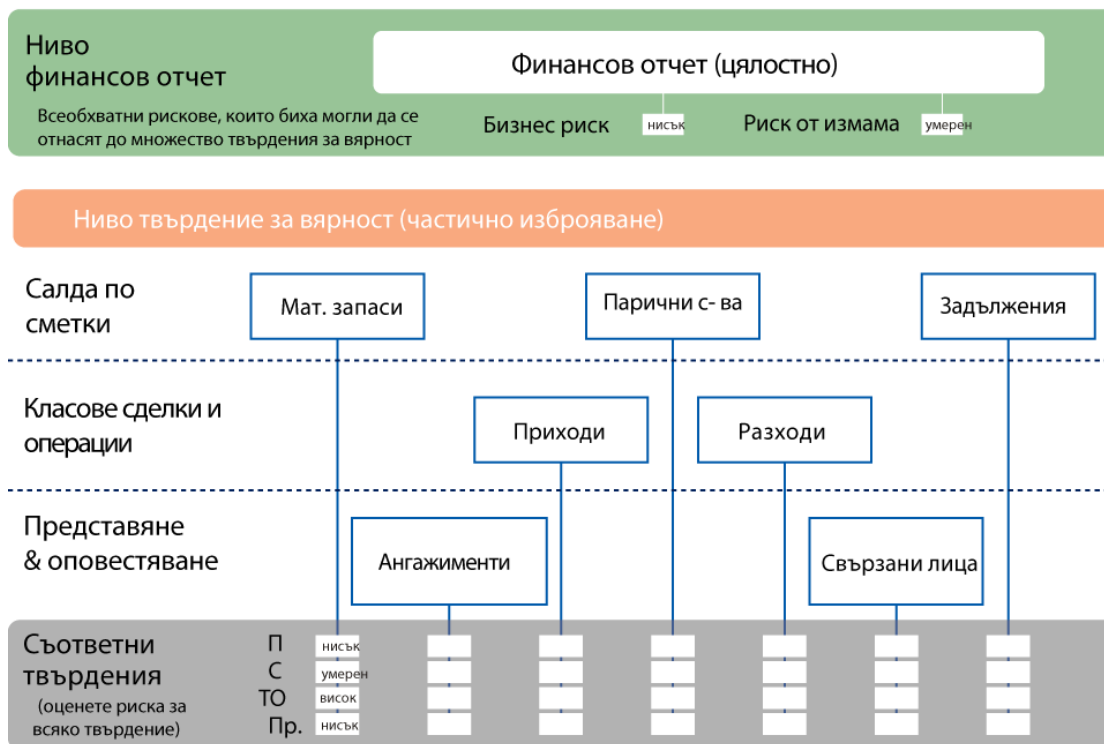


разработването на допълнителни одиторски процедури.

В следващото приложение са илюстрирани двете нива на оценяване на риска:

Приложение 14.1-1

Оценяване на рисковете на двете нива



**14.2 Получените до момента одиторски доказателства**

Доказателствата, получени до момента чрез изпълнение на процедури за оценка на риска, се състоят от идентифициране и оценяване на вътрешноприсъщите рискове, както и от проектирането и въвеждането на вътрешни контроли, които да адресират и обхванат тези рискове. Това, което остава е рискът от съществени неправилни отчитания. Това е просто оставащият риск след взимане под внимание на ефекта от вътрешните контроли, въведени в действие за смекчаване на вътрешноприсъщите рискове. Това е илюстрирано в приложението по-долу.

Приложение 14.2-1



**Забележка:** Дължината на хоризонталните ленти в това приложение е с чисто илюстративна цел и ще варира според предприятие.

По-долу са изброени източниците на одиторски доказателства, които могат да са уместни при обобщаване и оценяване на рисковете на двете нива.

#### Приложение 14.2-2

Одиторски доказателства	Том и Глави
Общата одиторска стратегия	T2 – 5
Ниво на същественост и идентификация на съществени области на финансовия отчет и оповестявания	T2 – 6
Обсъждания в одиторския екип	T2 – 7
Резултати от изпълнението на процедури за оценка на риска	T1 – 3 и T2 – 3 до 14
Идентификация и оценка на вътрешноприсъщите рискове	T2 – 8 и 9
Съществени рискове	T2 – 10
Разбиране и оценяване на вътрешния контрол	T2 – 11 и 12
Идентифицирани съществени недостатъци	T2 – 13

### 14.3 Обобщение на различните оценки на риска

Целта на оценяване на рисковете е да се осигури фундамента и референтната точка за това, което е необходимо, за да се отговори подходящо с добре разработени и ефективни допълнителни одиторски процедури.

Ако идентифицираните до момента рискове вече са документирани и оценени по последователен начин, ще бъде относително просто те да бъдат прегледани и обобщени.

Обобщението на оценените рискове събира на едно място идентифицираните вътрешноприсъщи рискови фактори и оценката на всички вътрешни контроли, проектирани и въведени с цел смекчаване на тези рискове.

Всичко, което се изисква сега е да се оцени рискът от съществени неправилни отчитания, който остава. В следващото приложение вътрешноприсъщите рискове са били оценени основно като високи, а съответните вътрешни контроли (ако има такива), проектирани за адресиране на рисковете, са показани като такива, смекчаващи рисковете или не. Доколкото някои контроли ще са по-ефективни от други при смекчаване на риска, ще е необходимо да се използва професионална преценка, за да се определи оставащият риск от съществени неправилни отчитания. В този пример оставащият риск от съществени неправилни отчитания е оценен като висок, умерен или нисък.

## Приложение 14.3-1

	Оценяване на вътрешноприсъщия риск (вероятност и мащаб)		Контролите смекчават ли рисковете? (проектиране и въвеждане)		Риск от съществено неправилно отчитане (на базата на професионална преценка)
Отделни рискове на ниво ФО (частично изброяване)					
Бизнес риск А				=	
Бизнес риск Б		Оценка на съответните контроли		=	
Риск от измама А				=	
Риск от измама Б				=	
Отделни рискове на ниво твърдение за вярност по отношение на мат. запаси (частично изброяване)					
Риск А— Пълнота				=	
Риск Б— Пълнота		Оценка на съответните контроли		=	
Риск Е— Съществуване				=	
Риск Ж— Съществуване				=	
ФО = Финансов отчет      В = Висок риск      У = Умерен риск      Н = Нисък риск					

## Забележки:

- Преди да се направи заключение, че по отношение на определена област или оповестяване във финансовия отчет не съществуват конкретни рискове, разгледайте наличието на други уместни фактори, като например, историята на известните грешки, податливостта на активите/пасивите на измама, потенциала за пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството и опита от предходните периоди.
- Ако одиторът планира да разчита на риск на контрола, който е оценен като нисък (например, да намали обхвата на процедурите по същество), необходимо е да бъдат извършени тестове на оперативната ефективност на контролите, за да се подкрепи подобна оценка.
- В някои случаи, предприятието може да има някои вътрешни контроли, но одиторът да ги е счел за

нямащи отношение към одита и поради това да не е направена оценка. В такива случаи, рискът на контрола се оценява като висок.

- Специфичните (отнасящи се до сделки и операции) контроли по принцип работят (водещи в резултат до оценка за нисък риск) или не работят (водещи в резултат до оценка за висок риск). Това означава, че не може да има оценка на риска на контрола като умерен. Някои одитори, обаче, оценяват риска на контрола като умерен, когато контролът може да не е изцяло надежден в действие, но се очаква да функционира през по-голямата част от времето. Случаят при по-малките предприятия често може да е такъв.
- Определянето на остатъчния риск, получен в резултат на комбинирането на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола, е въпрос на професионална преценка. Приложението по-долу показва различни комбинации на риск, но не е заместител на професионалната преценка на базата на конкретните обстоятелства.

Приложение 14.3-2

Вътрешноприсъщ риск	Адресиране на рисковете чрез контролите (Риск на контрола)	Оставащ риск от съществено неправилно отчитане
В	В	В
В	У	У
В	Н	У или Н
У	В	У
У	У	У
У	Н	Н
Н	В	Н
Н	У	Н
Н	Н	Н

В = Висок  
У = Умерен  
Н = Нисък

## **ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

### **Документирайте аргументацията при оценката на риска**

Когато обобщавате оценените рискове, уверете се, че сте представили кратко описание на аргументите за всяка оценка или препратки към мястото, където могат да бъдат намерени. Това често се оказва по-важно от самото оценяване, тъй като помага да бъдат разработени конкретно пригодени и ефективни отговори.

### **Оценяване на вътрешноприсъщите рискове**

Не забравяйте, че оценяването на вътрешноприсъщия риск винаги приключва преди разглеждане на контролите, които могат да смекчат риска. Предполагайки, че всички области на финансовия отчет, които ще бъдат одитирани, ще надхвърлят цялостното ниво на същественост, вероятно е (в повечето случаи), че вътрешноприсъщият риск от неправилни отчитания (преди вътрешния контрол) по отношение на повечето твърдения за вярност ще е висок.

### **Нисък риск по отношение на всички твърдения за вярност**

Когато дадена област от финансовия отчет бъде оценена като ниско рискова по отношение на всички твърдения за вярност, не е необходимо същата аргументация да се повтаря за всяко отделно твърдение за вярност. Аргументът, обаче, защо всички оценки са ниски се документира.

## **14.4 Преразглеждане на оценките за риска**

Оценяването на даден риск не приключва в определен момент от време. В хода на одита може да бъде получена нова информация, а изпълнението на одиторските процедури може да идентифицира допълнителни рискове или да се установи, че вътрешният контрол не функционира така, както е замислен. Когато случаят е такъв, първоначалната оценка на риска следва да се преразгледа, като се вземе под внимание и въздействието върху естеството и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

## 14.5 Документация

Обобщението на оценените рискове може да бъде документирано по различни начини. По-долу са очертани три възможни подхода:

- **Самостоятелен документ.**  
Отделен документ, който обобщава оценките на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола и ключовите аргументи за оценката на комбинирания риск. Този документ би могъл да се използва също и за очертаване (излагане в общи линии) на отговора на риска.
- **Включване в общата одиторска стратегия и плана за одита.**  
Първата част на всеки раздел от одиторския план (като например, за вземания, задължения и т.н.) би могла да очертава оценките на риска и въздействието им върху планираните одиторски процедури.
- **Включване на оценките на риска като част от одиторската документация на допълнителните процедури.**  
В този случай, оценките на риска, одиторските планове, както и резултатите от извършената работа биха могли да бъдат документираны в един комплексен работен документ за всяка област на финансовия отчет.

Върху формата и обхвата на документацията, подкрепяща оценките на риска влияние оказват:

- естеството, големината и сложността на предприятието и неговия вътрешен контрол;
- наличието на информация от предприятието; и
- одиторската методология и технологията, използвани в хода на одита.

Други фактори, които да бъдат взети под внимание при проектиране на документацията включват:

- степен на разбираемост;
- препратки към разработването и прилагането на подходящ одиторски отговор;
- възможност да се улесни актуализацията в следващи периоди; и
- в каква степен е улеснено извършването на преглед. Лицето, извършващо прегледа, следва да е в състояние да определи дали ключовите рискове са били идентифицирани и дали одиторският отговор, с който е реагирано е подходящ.

Добре документираното обобщение на оценените рискове ще бъде полезно също и при заседанията за планиране на екипа в следващи периоди, когато могат да бъдат обсъдени естеството на рисковете и одиторския отговор.

В следващото приложение е илюстриран подход, използващ самостоятелен документ, който обаче е тясно свързан с одиторския план. Отбележете, че тази илюстрация използва четирите „комбинирани“ твърдения за вярност (използвани за целите на настоящото Ръководство), както са дефинирани в том 1, глава 6.

## Приложение 14.5-1

## Оценени нива на риск

		Твърдения за вярност	ВпР	РВК	РСНО	Документирайте ключовите рискове и други фактори, допринасящи за оценката на риска
						<i>Отрасълът се намира в цялостен спад, тъй като се появяват нови технологии. Продажбите, обаче, са все още силни, а предприятието инвестира в научноизследователска и развойна дейност.</i>
<b>Ниво финансов отчет</b>		<b>Вс</b>	У	Н	Н	<i>Отношението на ръководството към вътрешния контрол е положително. Ключовите позиции са заети от компетентни лица.</i>
						<i>Пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството е възможно, но въведените в действие нови политики следва да окажат възпиращо влияние върху най-често срещаните практики.</i>
						<i>Управителният съвет се състои от членове на семейството.</i>
<b>Ниво твърдение за вярност</b>						
	ОФО или оповестяване във финансовия отчет					
1	Продажби	<b>П</b>	В	Н	У	<i>Собственикът иска да спестява от данъци. Признаването на приходи е непоследователно</i>
		<b>С</b>	У	Н	Н	<i>Идентифицирани са съответни вътрешни контроли. Тестовите на вътрешните контроли за това твърдение за вярност са възможни.</i>
		<b>ТО</b>	У	Н	Н	<i>Идентифицирани са съответни вътрешни контроли и няма история на грешки.</i>
		<b>Пр</b>	НП	НП	НП	
2	Вземания	<b>П</b>	Н	Н	Н	<i>Идентифицирани са съответни вътрешни контроли и няма история на грешки.</i>
		<b>С</b>	В	У	У	<i>Бонусите на лицата, ангажирани с продажбите се базират на отчетените продажби.</i>
		<b>ТО</b>	Н	Н	Н	<i>Идентифицирани са съответни вътрешни контроли и няма история на грешки. Събирането на вземанията би могло да е проблематично в отрасъл, намиращ се в спад.</i>



		<b>Пр</b>	В	У	У	<i>Уверете се, че ФО е представен по подходящ начин и че оповестяванията в пояснителните приложения адресират евентуални обезценки.</i>
3	Материални запаси	<b>П</b>	Н	Н	Н	<i>Идентифицирани са съответни вътрешни контроли и няма история на грешки.</i>
		<b>С</b>	В	В	В	<i>Кражби на материални запаси и слаб вътрешен физически контрол в склада.</i>
		<b>ТО</b>	Н	Н	Н	<i>Идентифицирани са съответни вътрешни контроли и няма история на грешки. Новите технологии ще направят някои части, а дори и цели продукти морално остарели.</i>
		<b>Пр</b>	У	В	У	<i>Оповестяването на компонентите на материалните запаси в миналото е било склонно към грешки.</i>

**Ключ:**

В = Висок

НП = Не е приложимо

ОФО = Област на финансовия

ТО = Точност и оценяване

У = Умерен

ВпР = Вътрешноприсъщ риск

Вс = Всеобхватни рискове

Пр = Представяне

Н = Нисък

РВК = Риск на вътрешния контрол

П = Пълнота

РКОР = Контрол разкриване и коригиране

РНСО = Рискове от съществени неправилни отчитания (комбиниран риск)

С = Съществуване

Документацията на оценените рискове може да прави също така препратки към:

- подробности за съществените рискове, които изискват специално внимание; и
- рискове, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си няма да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства.

## 14.6 Казуси— Приключване на фазата на оценка на риска

За подробности относно казусите, виж том 2, глава 2 – Въведение в казусите.

Окончателната стъпка в процеса на оценка на риска е да се оценят комбинираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност.

Оценките на риска могат да бъдат обобщени, като се използва подход като изложения по-долу. Подкрепящата информация (където са документирани оценките на вътрешноприсъщите рискове и рисковете на контрола) не е показана. На практика ще бъдат направени препратки към подкрепящите данни.

### Казус А—Depth Furniture, Inc.

#### Оценени нива на риск

		Твърдения за вярност	ВпР	РВК	РСНО	Документирайте ключовите рискове и други фактори, допринасящи за оценката на риска
						<i>Отношението на ръководството към вътрешния контрол е положително и ключовите позиции са заети от компетентни лица.</i>
	<b>Ниво финансов отчет</b>	Вс	В	У	У	<i>Пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството, особено във връзка с признаването на приходи, е възможно, но не сме констатирали никакви случаи, когато това да е станало факт и отношението към контрола е положително.</i>
						<i>Ежемесечните заседания за преглед на резултатите от дейността осигуряват известна отчетност пред ръководството.</i>
	<b>Ниво твърдение за вярност</b>					
	ОФО или оповестяване във финансовия отчет					
1	Продажби	П	В	Н	У	<i>Политиките за признаване на приходи са непоследователни.</i>
		С	Н	Н	Н	<i>Политиките за признаване на приходи са непоследователни. Натиск за „раздуване” на продажбите поради бонусите за продажбите и пазарния натиск.</i>
		ТО	Н	Н	Н	<i>Системата на продажбите функционира добре.</i>
		Пр	Н	Н	Н	<i>Преглед на представянето на финансовия отчет, счетоводната политика по отношение признаването на приходи и други свързани с това оповестявания</i>

2	Вземания	П	Н	Н	Н	Не са идентифицирани съществени рискове.
		С	В	У	У	Бонусите на лицата, ангажирани с продажбите се базират на отчетените продажби.
		ТО	В	У	У	Събирането на вземанията от голям търговец на дребно би могло да е проблематично, ако има опасения във връзка с качеството на продукцията или връщане на стоки. В допълнение, независимо от спадащата икономика, не се извършват кредитни проверки преди предоставянето на кредит.

**Ключ:**

В = Висок

НП = Не е приложимо

ОФО = Област на финансовия

ТО = Точност и оценяване

У = Умерен

ВпР = Вътрешноприсъщ риск

Вс = Всеобхватни рискове

Пр = Представяне

Н = Нисък

РВК = Риск на вътрешния контрол

П = Пълнота

РКор = Контрол разкриване и коригиране

РНСО = Рискове от съществени неправилни отчитания (комбиниран риск)

С = Съществуване

На този етап, би било добра практика да се изготви комуникация за ръководството, която да изложи в общи линии съществените слабости, идентифицирани във вътрешния контрол.

## Казус Б—Kumar & Co.

### Приключване на фазата на оценка на риска

Оценени нива на риск

		Твърдения за вярност	ВНР	РВК	РСНО	Документирайте ключовите рискове и други фактори, допринасящи за оценката на риска
						Отношението на ръководството към вътрешния контрол е положително и ключовите позиции са заети от компетентни лица.
	<b>Ниво финансов отчет</b>				У	Пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството е възможно поради натиска да се удовлетворят допълнителните условия в банковите споразумения и да се минимизират данъците. Работата на счетоводителя не се подлага на преглед от страна на Raj на последователна база в течение на целия период. Счетоводителят изглежда недоволен и би могъл да има възможност да представи неточно стойностите. Поради това, както непреднамерена грешка, така и умишлена измама биха могли да останат неразкрити.
						Ежемесечните заседания за преглед на резултатите от дейността осигуряват известна отчетност пред ръководството.
	<b>Ниво твърдение за вярност</b>					
	ОФО или оповестяване във финансовия отчет					
1	Продажби	П	В	Н	У	По отношение на това твърдение за вярност са идентифицирани съответни вътрешни контроли.
		С	В	Н	У	По отношение на това твърдение за вярност са идентифицирани съответни вътрешни контроли, но безпокойство предизвикват сделките със свързани лица.
		ТО	В	Н	У	По отношение на това твърдение за вярност са идентифицирани съответни вътрешни контроли, но безпокойство предизвикват сделките със свързани лица. Потенциал за връщане на продадени стоки поради състоянието на отрасъла.

		Пр	НП	НП	НП	
2	Вземания	П	В	Н	У	Голямата част от салдото на вземанията е от <i>Debita</i> . Не са идентифицирани други рискове.
		С	В	У	У	Голямата част от салдото на вземанията е от <i>Debita</i> . Не са идентифицирани други рискове.
		ТО	У	У	У	По-малките клиенти може да изпитват затруднения да си плащат сметките в тези тежки икономически времена.
		Пр	У	У	У	Разгледайте оповестяванията на приблизителните оценки, направени за съмнителните вземания и съществените лоши вземания.

**Ключ:**

В = Висок

У = Умерен

Н = Нисък

РКор = Контрол разкриване и коригиране

НП = Не е приложимо

ВпР = Вътрешноприсъщ риск

РВК = Риск на вътрешния контрол

РНСО = Рискове от съществени неправилни отчитания (комбиниран риск)

ОФО = Област на финансовия

Вс = Всеобхватни рискове

П = Пълнота

ТО = Точност и оценяване

Пр = Представяне

С = Съществуване

На този етап, би било добра практика да се изготви комуникация за ръководството, която да изложи в общи линии съществените слабости, идентифицирани във вътрешния контрол.

## 20. Докладване—общ преглед

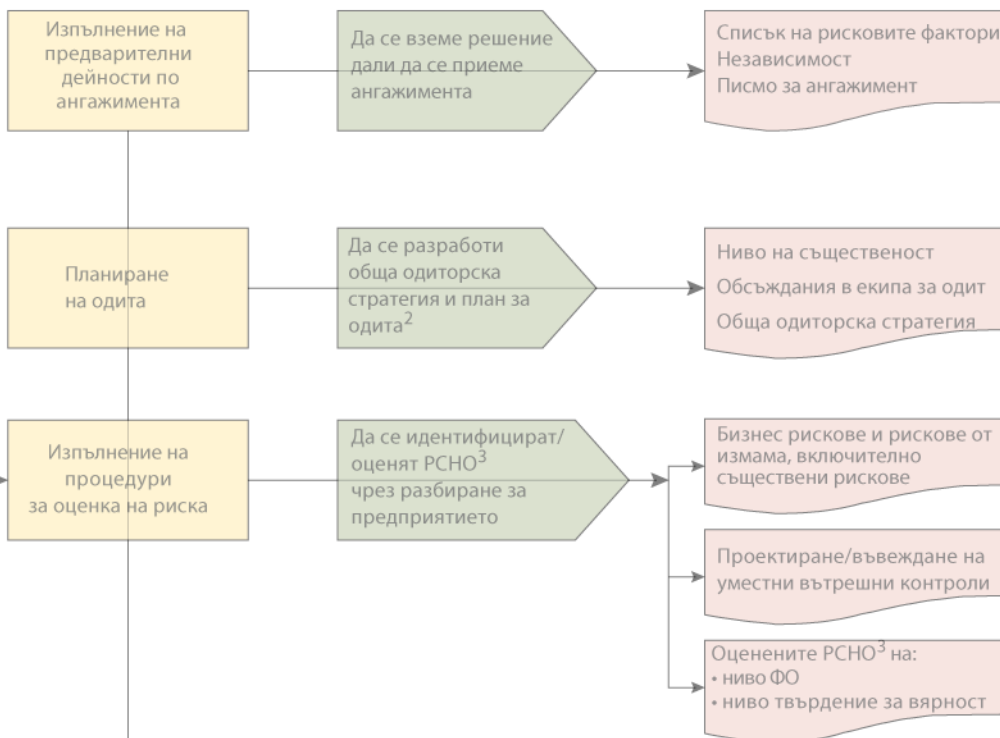
*Приложение 20.0-1*

**Дейност**

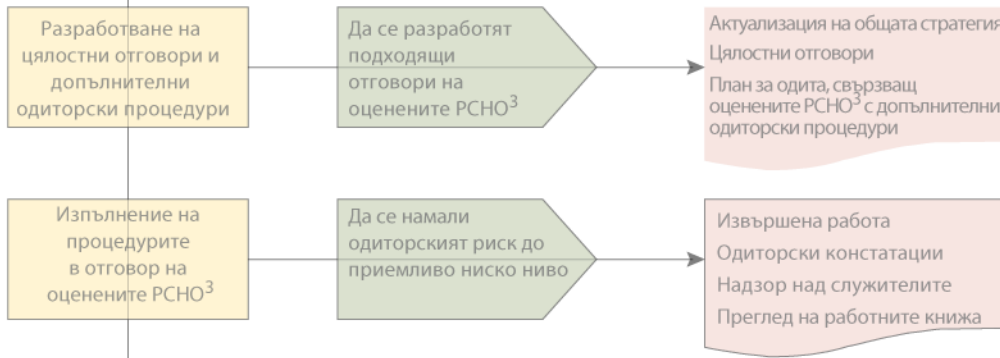
**Цел**

**Документация<sup>1</sup>**

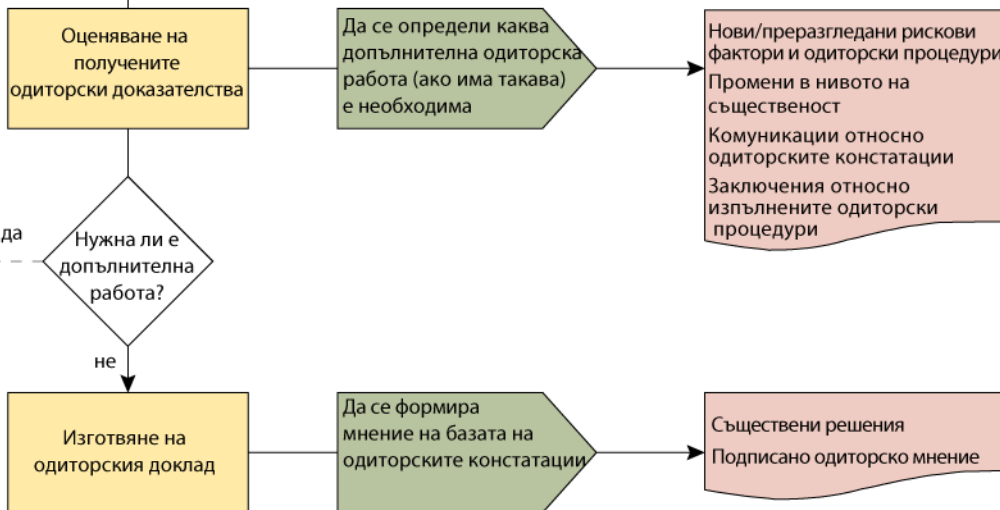
**Оценка на риска**



**Адресиране на риска**



**Докладване**



**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.

Във фазата на докладването е важно да не се забравят общите цели на одитора, идентифицирани в МОС 200.

Параграф	Уместни извадки от МОС
200.11	Общите цели на одитора при провеждането на одит на финансови отчети включват: (а) Получаване на разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат се на измама или грешка, като тя му дава възможност да изрази мнение дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане; и (б) Издаване на доклад върху финансовия отчет и комуникиране както това се изисква от МОС, в съответствие с констатациите на одитора.
200.12	Във всички случаи, когато не може да бъде получена разумна степен на сигурност, и квалифицирано мнение, изразено в одиторския доклад, не е достатъчно при съществуващите обстоятелства за целите на докладване към предвидените потребители на финансовия отчет, МОС изискват от одитора да изрази отказ от изразяване на мнение или да се оттегли (или откаже) от ангажимента, когато такова оттегляне е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Окончателната фаза на одита включва следното.

### Приложение 20.0-2



\*ЛНОУ = лицата, натоварени с общото управление

Настоящото Ръководство разглежда следните теми, отнасящи се до фазата на докладването:

### Приложение 20.0-3

	Том и Глави
Последващи събития	T1 – 13
Действащо предприятие	T1 – 14
Одиторска документация	T1 – 16
Комуникиране на констатациите от одита	T2 – 22
Одиторски доклад	T1 – 17





## 21. Оценяване на одиторските доказателства

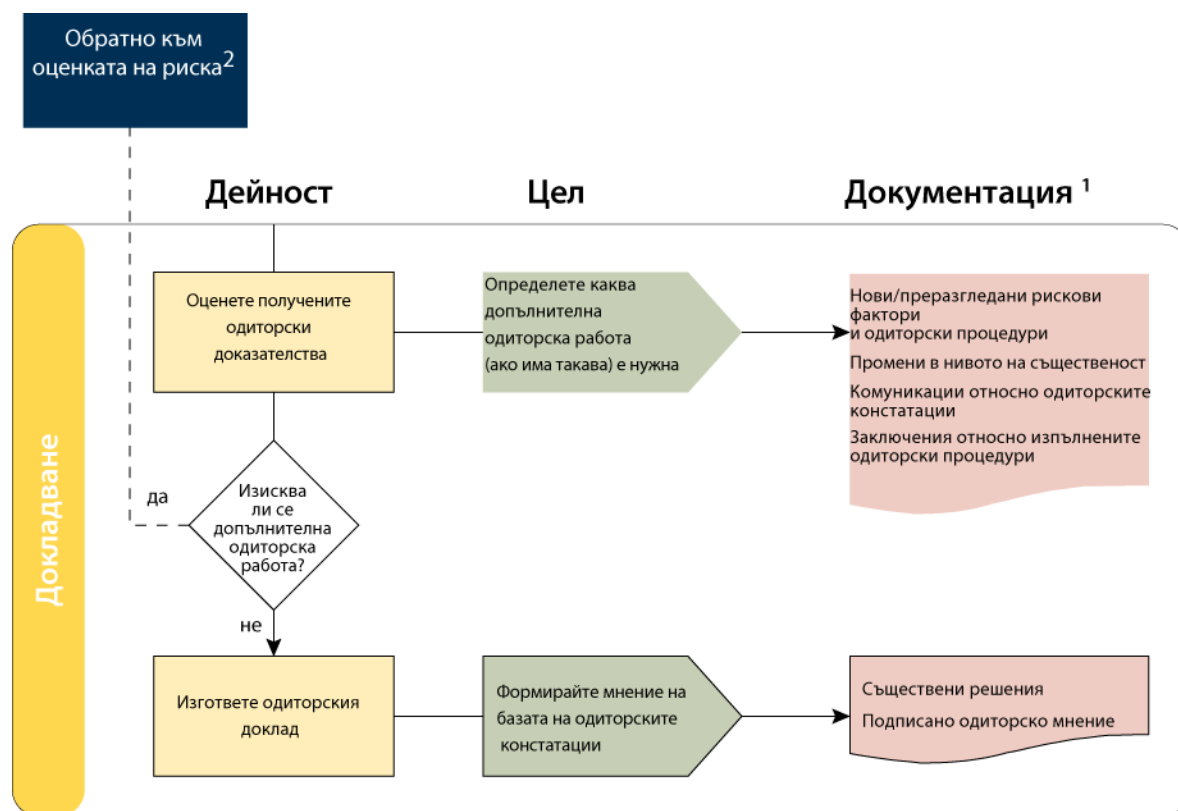
### Съдържание на главата

Насоки за оценяване на достатъчността и уместността на одиторските доказателства, така че да могат да бъдат направени разумни заключения, върху които да се базира одиторското мнение.

### Приложими МОС

220, 330,  
450, 520, 540

Приложение 21.0-1



#### 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	Уместни извадки от МОС
220.15	<p>Съдружникът, отговорен за ангажимента, поема отговорност за:</p> <p>(а) инструктирането, надзора и изпълнението на одиторския ангажимент в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания; и (вж.: параграфи А13–А15, А20)</p> <p>(б) одиторския доклад, който се издава така, че е подходящ за конкретните обстоятелства.</p>
220.16	<p>Съдружникът, отговорен за ангажимента, поема отговорността за прегледите, които се извършват в съответствие с политиката и процедурите на фирмата за прегледи. (вж.: параграфи А16–А17, А20)</p>
220.17	<p>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)</p>
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.</p> <p>(г) определя дали заключенията, в резултат на консултациите, са били приложени. (вж.: параграф 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.</p> <p>(в) Не издава одиторския доклад до приключване на прегледа за контрол върху качеството на ангажимента. (вж.: параграф А23–А25)</p>
220.20	<p>Лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, прави обективна оценка на съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, както и заключенията, достигнати при формулирането на одиторския доклад. Тази оценка включва:</p> <p>(а) Обсъждане на съществени въпроси със съдружника, отговорен за ангажимента.</p> <p>(б) Преглед на финансовия отчет и предлагания одиторски доклад.</p> <p>(в) Преглед на подбрана одиторска документация, свързана със съществените преценки, направени от екипа по ангажимента и достигнатите от него заключения.</p> <p>(г) Оценка на достигнатите заключения при формулирането на одиторския доклад и преценка дали предлагания одиторски доклад е уместен. (вж.: параграфи А26–А28, А30–А32)</p>

## 21.1 Общ преглед

След като бъдат изпълнени планираните одиторски процедури се извършва оценка на резултатите. Това включва оценяване на финансовия отчет, преглед на одиторската документация и обсъждане с екипа за ангажимента, както и промените в одиторските планове в резултат на изпълнените процедури. По-долу са изложени някои от ключовите съображения.

### Приложение 21.1-1

<b>Контрол върху качеството</b>	Съдружникът, отговорен за ангажимента носи отговорност да гарантира, че прегледите на досиетата се извършват в съответствие с политиката и процедурите на фирмата по отношение на прегледите и, че одиторското мнение е подходящо.
<b>Консултации</b>	Съдружникът, отговорен за ангажимента носи отговорност да гарантира, че: <ul style="list-style-type: none"> <li>• екипът за ангажимента е потърсил подходящите консултации (както вътре в рамките на фирмата, така и от външни трети страни) по трудни или спорни въпроси; и</li> <li>• заключенията, направени в резултат на тези консултации са документирани и приложени.</li> </ul>
<b>Преглед за контрол върху качеството на ангажимента (или ПККА)</b>	Когато фирмената политика изисква преглед за контрол върху качеството на ангажимента (ПККА), съдружникът, отговорен за ангажимента следва да: <ul style="list-style-type: none"> <li>• гарантира, че е назначено подходящо квалифицирано лице, което да извърши преглед за контрол върху качеството на ангажимента;</li> <li>• обсъди съществените одиторски въпроси с лицето, извършващо ПККА;</li> <li>• Когато трябва да бъдат докладвани КОВ, лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, трябва да се увери, че са изпълнени изискванията на МОС 701, включително предлаганата за включване в одиторския доклад формулировка, ако има такава, (МОС 220.A28). За повече информация относно КОВ, вижте Т1 Глава 17; и</li> <li>• не поставя дата на одиторския доклад преди приключване на ПККА.</li> </ul>

Като цяло, целта пред одитора е да бъде удовлетворен, че са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да подкрепят заключенията, до които е достигнато, както и издаването на подходящо формулиран одиторски доклад.

Оценката на получените одиторски доказателства адресира въпросите, изложени по-долу.

### Приложение 21.1-2

<p><b>Ниво на същественост</b></p>	<p>Сумите, установени за цялостното ниво на същественост и нивото на същественост на изпълнението, продължават ли да бъдат подходящи в контекста на действителните финансови резултати на предприятието?</p> <p>Ако е подходящо по-ниско цялостно ниво на същественост (за финансовия отчет като цяло) отколкото първоначално определеното, от одитора се изисква да определи:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• дали е необходимо да се преразгледа нивото на същественост на изпълнението; и</li> <li>• дали естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури остават подходящи.</li> </ul>
<p><b>Риск</b></p>	<p>В светлината на констатациите от одита, продължават ли да бъдат уместни оценките на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност? Ако това не е така, оценките на риска се преразглеждат и планираните допълнителни одиторски процедури се модифицират.</p>

## Неправилни отчитания

Взети ли са под внимание ефектите върху одита от идентифицираните неправилни отчитания и некоригираните неправилни отчитания?

Взети ли са под внимание причините за неправилните отчитания/отклоненията? Те могат да са индикация за неидентифициран риск или съществен недостатък във вътрешния контрол.

Необходимо ли е общата одиторска стратегия и одиторският план да бъдат преразгледани? Това е приложимо, когато:

- характерът на идентифицираните неправилни отчитания и обстоятелствата при тяхното възникване сочат, че могат да са налице други неправилни отчитания, които в съвкупност с неправилните отчитания, натрупани по време на одита, биха могли да бъдат съществени; съвкупността от неправилните отчитания, натрупани по време на одита, доближава нивото на същественост, определено преди това; или
- в качествените оповестявания са идентифицирани съществени неправилни отчитания.

Изпълнени ли са допълнителни одиторски процедури, за да се определи дали неправилните отчитания остават (по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания), когато от ръководството е поискано да коригира неправилните отчитания?

<p><b>Измама</b></p>	<p>Дали информацията, получена от изпълнението на други процедури за оценка на риска и свързаните с тях дейности, сочи, че са налице един или повече рискови фактори за измама?</p> <p>Дали аналитичните процедури, изпълнени към края на одита, сочат за преди това непризнат риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама?</p> <p>Идентифицираните неправилни отчитания оценени ли са за да се определи дали даденото неправилно отчитане е индикация за измама?</p> <p>Ако това е така, оценете последствията от неправилното отчитане във връзка с други аспекти на одита и в частност по отношение надеждността на изявленията на ръководството. Малко вероятно е случай на измама да е изолирано явление.</p> <p>Съществуват ли причини да се счита, че ръководството би могло да е замесено в идентифицираните неправилни отчитания, независимо дали те са съществени или не, в резултат на измама?</p> <p>Ако това е така, преценете повторно оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама и въздействието върху характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури в отговор на оценените рискове. Когато се оценява повторно надеждността на преди това получените доказателства, вземете под внимание също дали обстоятелства или условия сочат за евентуално тайно споразумение с участието на служители, ръководството или трети лица.</p> <p>Ако са идентифицирани рискове от измама, възможно е да бъде потвърдено, че финансовият отчет не съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама. Ако това не е възможно, определете последствията за одита, включително дали това поставя под съмнение възможността да се продължи изпълнението на одита.</p>
<p><b>Доказателства</b></p>	<p>Получени ли са достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да бъдат намалени рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет до приемливо ниско ниво? Обмислете необходимостта от изпълнение на допълнителни одиторски процедури.</p>
<p><b>Аналитични процедури</b></p>	<p>Аналитичните процедури, изпълнени по време на окончателната фаза на преглед на одита:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• потвърждават ли констатациите от одита; и</li> <li>• идентифицират ли преди това непризнати рискове от съществени неправилни отчитания?</li> </ul>

## 21.2 Преразглеждане на нивото на същественост

Параграф	Уместни извадки от МОС
450.10	Преди да оцени ефекта от некоригираните неправилни отчитания, одиторът преразглежда нивото на същественост, определено в съответствие с МОС 320, за да потвърди дали то остава подходящо в контекста на реалните финансови резултати на предприятието. (вж. параграфи А14–А15)

Преди одиторът да оцени резултатите от изпълнението на процедурите и неправилните отчитания, възникващи в резултат на тях, първата стъпка е да се преразгледат сумите, установени по отношение на цялостното ниво на същественост и нивото на същественост на изпълнението. Това е необходимо, тъй като първоначалното определяне на нивото на същественост често се базира на приблизителни оценки за финансовите резултати на предприятието, а действителните резултати могат да се различават. Фактори, които биха довели до промяна включват:

- първоначално определеното ниво на същественост вече не е подходящо в контекста на действителните финансови резултати на предприятието;
- налице е нова информация (като например, очакванията на потребителите), която би накарала одиторът да определи първоначално различна сума (или суми); и
- неочаквани неправилни отчитания, които могат да предизвикат превишаване на сумата за ниво на същественост по отношение на конкретен клас от сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.

Винаги когато е необходимо преразглеждане, от одитора се изисква да разгледа и документира въздействието върху оценените рискове и характера, времето на изпълнение и обхвата на необходимите допълнителни одиторски процедури.

Ако е необходимо по-ниско ниво на същественост за финансовия отчет като цяло, определете също така дали е необходимо да преразгледате нивото на същественост на изпълнението. Ако това е така, определете дали характерът, времето на изпълнение и обхватът на необходимите допълнителни одиторски процедури остават подходящи.

### ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Ако нивото на същественост трябва да бъде преразгледано, не чакайте до края на одита, за да направите промяната. Ако нивото на същественост е понижено, твърде вероятно е това да изисква промени в оценките на риска и изпълнението на допълнителни или по-нататъшни одиторски процедури.

## 21.3 Промени в оценките на риска

Параграф	Уместни извадки от МОС
330.25	На базата на изпълнените одиторски процедури и получените одиторски доказателства, одиторът оценява, преди приключването на одита, дали оценките на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, продължават да бъдат уместни. (Вж.: Пар. А60–А61)



Оценката на риска на ниво твърдение за вярност често се базира на одиторски доказателства, които са били налични преди изпълнението на допълнителни одиторски процедури. За времето, когато се изпълняват тези процедури, може да бъде получена нова информация, която да изисква първоначалната оценка на риска да бъде модифицирана.

Така например, при одита на материалните запаси, оцененото ниво на риск по отношение твърдението за вярност за пълнота може да е ниско на базата на очакването, че вътрешният контрол функционира по ефективен начин. Ако тест на контролите установи, че вътрешният контрол не е ефективен, ще бъде необходимо оценката на риска да бъде променена и да бъдат изпълнени допълнителни одиторски процедури, за да бъде намален рискът до приемливо ниско ниво. Същото е валидно и по отношение на всяка изпълнена одиторска процедура, при която резултатите не съответстват на очакванията.

В приложението по-долу са очертани някои точки, които да бъдат взети под внимание при определяне дали първоначалната оценка на риска се е променила или не.

### Приложение 21.3-1

<b>Вътрешен контрол</b>	<p><b>Тестове на контролите</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Резултатите от изпълнението на тестовете на контролите подкрепят ли планираното ниво на намаление на риска на базата на тяхната оперативна ефективност?</li> </ul> <p><b>Пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Съществуват ли някакви доказателства за пренебрегване и заобикаляне на съществуващите вътрешни контроли от страна на ръководството?</li> </ul> <p><b>Недостатъци в контрола</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Дали потенциално неправилно отчитане/отчитания възникват в резултат на недостатък във вътрешния контрол, който незабавно следва да бъде доведен до знанието на ръководството?</li> </ul>
-------------------------	---

<p><b>Естество на получените одиторски доказателства</b></p>	<p><b>Нови рискови фактори</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Дали доказателствата са идентифицирали нови фактори за бизнес риск, риск от измама или за пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството?</li> </ul> <p><b>Доказателства, противоречащи на друга информация</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Получените доказателства противоречат ли на други налични източници на информация?</li> </ul> <p><b>Доказателства, влизащи в конфликт</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Получените доказателства влизат ли в конфликт с текущото разбиране за предприятието?</li> </ul> <p><b>Счетоводни политики</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Съществуват ли доказателства, че счетоводните политики на предприятието не винаги се прилагат по последователен начин?</li> </ul> <p><b>Непредсказуеми взаимовръзки</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Доказателствата подкрепят ли взаимовръзките между финансовите и нефинансовите данни?</li> </ul> <p><b>Измама</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Съществуват ли доказателства за модели, странности, изключения или несъответствия, установени при изпълнение на тестовете, които биха могли да сочат, че е възможно да възникне измама (включително пренебрегване и заобикаляне на контролите от ръководството)?</li> </ul> <p><b>Надеждност на изявленията</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Съществуват ли доказателства, които поставят под съмнение надеждността на изявленията, направени от ръководството или лицата, натоварени с общото управление?</li> </ul>
<p><b>Естество на неправилните отчитания</b></p>	<p><b>Предубеденост при приблизителното оценяване</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Биха ли могли неправилните отчитания, установени при приблизителните счетоводни оценки и оценките по справедлива стойност, да сочат за възможен модел на предубеденост от страна на ръководството?</li> </ul> <p><b>Неправилни отчитания</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Дали неправилните отчитания, индивидуално или взети като съвкупност с всички останали некоригирани неправилни отчитания, представляват съществено неправилно отчитане във финансовия отчет като цяло?</li> </ul>

Когато първоначалната оценка на риска се е променила, подробностите следва да бъдат документирани и да бъде определена преработена оценка на риска. Следва да има и подробности относно начина, по който детайлизираният одиторски план е променен, за да се адресира и разгледа преработената оценка на риска. Това може да е модификация на характера, времето за изпълнение или обхвата на други планирани одиторски процедури или изпълнението на допълнителни одиторски процедури.

### ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Отделете време в бюджета на одита, така че екипът за одиторския ангажимент да обсъди своите констатации (като група) незабавно след приключване на работата. Въпросите, очертани в горното приложение биха могли да формират дневния ред. Запомнете, че разкриването на случаи на измама често става в резултат на сглобяване на информация за дребни и привидно маловажни въпроси.

## 21.4 Оценяване на финансовия отчет

След като веднъж бъде определена приемлива рамка за финансово отчитане, изискванията на тази рамка за финансово отчитане, включително тези, отнасящи се до оповестяванията, ще определят формата и съдържанието на финансовия отчет.

Отбележете, че оповестяванията се състоят от пояснителна или описателна информация на лицевата страна на финансовия отчет, информация в съответните пояснителни приложения или информация, включена чрез кръстосани препратки, когато това е разрешено от приложимата рамка за финансово отчитане.

Много одитори използват въпросник за оповестяванията във финансовия отчет, за да се уверят, че всички изисквания за представяне и оповестяване са изпълнени.

В допълнение към специфичните изисквания на рамката, МОС отчитат важното значение на разглеждането на представянето и оповестяването във финансовия отчет *по време на целия* одит, а не само в края му. Това включва идентифициране и вземане под внимание на изискванията за представяне и оповестяване при:

- получаване разбиране за предприятието;
- планиране на ангажимента;
- оценяване на рисковете;
- разработване отговори на рисковете;
- получаване на уместни одиторски доказателства; и
- формиране на мнение и оценяване на достоверното представяне на финансовия отчет.

Това е особено важно, когато ще бъде необходима сложна качествена информация или информация относно финансовата експозиция към риск, тъй като това може да изисква допълнително време за събиране на уместните одиторски доказателства. Това би могло да се отнася до области, като несигурността на приблизителното оценяване, несигурността във връзка с предположението за действащо предприятие и други предимно качествени оповестявания.

МОС 330 изисква одиторът да изпълни одиторски процедури, за да оцени дали цялостното представяне на финансовия отчет е в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. При

извършването на тази оценка одиторът следва да прецени дали финансовият отчет е представен по начин, който отразява подходящо:

- класифицирането и описанието на финансовата информация;
- стоящите в основата сделки и операции, събития и условия; и
- представянето, структурата и съдържанието на финансовия отчет. (Виж 330.24)

Оценяването на подходящото представяне, подреждане и съдържание на финансовия отчет от гледна точка на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане включва:

<b>Оценете представянето, подреждането и съдържанието на ФО</b>	Съгласувайте или равнете информацията във ФО със стоящите в основата счетоводни регистри. Това включва информация, получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги.
	Уверете се, че терминологията, използвана във финансовия отчет, включително наименованието на всеки компонент на финансовия отчет, е подходяща.
	Оценете: <ul style="list-style-type: none"> <li>• предоставеното ниво на детайлност;</li> <li>• обединяването и детайлизирането на сумите; и</li> <li>• базите на съответните суми.</li> </ul>

Изложените по-долу съображения следва да се използват в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.

#### Приложение 21.4-1

<b>Разгледайте</b>	<b>Оповестяване</b>
<b>Счетоводна рамка</b>	Финансовият отчет препраща ли адекватно или описва ли приложимата рамка за финансово отчитане?
<b>Разбираемост</b>	Информацията представена ли е по ясен и сбит начин?  Мястото на поместване на съществените оповестявания откроява ли ги по подходящ начин? Например, където потребителите отдават дължимото внимание на специфична за предприятието информация.  Оповестяванията съдържат ли подходящи кръстосани препратки? Потребителите не следва да срещат особени затруднения при идентифициране на необходимата информация.
<b>Значими счетоводни политики</b>	Налице ли са адекватни оповестявания на: <ul style="list-style-type: none"> <li>• всички политики, имащи отношение към предприятието?</li> <li>• промени в политиките през годината?</li> <li>• използваната база за оценяване?</li> </ul> Политиките представени ли са по разбираем начин?  Политиките подходящи ли са и в съответствие ли са с приложимата рамка за финансово отчитане?  Описаните политики отразяват ли начина, по който са приложени в действителност на практика?

Разгледайте	Оповестяване
<p><b>Представена информация</b></p>	<p>Дали представената във финансовия отчет информация е уместна, надеждна, съпоставима и разбираема?</p> <p>Дали цялата уместна информация е включена и подходящо класифицирана, обединена или детайлизирана и характеризирана?</p> <p>Дали цялостното представяне на финансовия отчет е компрометирано от включването на информация, която не е уместна или която замъглява правилното разбиране на оповестените въпроси?</p>
<p><b>Оповестявания</b></p>	<p>Финансовият отчет предоставя ли адекватни оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат ефекта от съществени сделки и събития върху информацията, предоставяна във финансовия отчет?</p> <p>Налице ли са адекватни оповестявания, които да помогнат на потребителите да разберат естеството и мащаба на <i>потенциалните</i> активи и пасиви на предприятието, възникващи от сделки и събития, които не отговарят на критериите за признаване (или критериите за отписване), установени от приложимата рамка за финансово отчитане?</p>
<p><b>Преценки на ръководството</b></p>	<p>ФО описва ли адекватно важните решения на ръководството и подкрепящата ги логическа обосновка?</p>
<p><b>Приблизителни оценки</b></p>	<p>Направените от ръководството приблизителни счетоводни оценки разумни ли са?</p> <p>Съществуват ли индикатори за възможна предубеденост в преценките на ръководството?</p> <p>Направените по отношение на приблизителните оценки оповестявания в съответствие ли са с приложимата рамка за финансово отчитане? Например, информацията, имаща отношение към изчисляването на приблизителните оценки, като предположения и възможен диапазон от стойности, ако това се изисква.</p>
<p><b>Свързани лица</b></p>	<p>Налице ли са подходящи описания на взаимоотношенията и сделките със свързани лица?</p>
<p><b>Разбивка по отделни позиции</b></p>	<p>Налице ли е подходящо оповестяване (или разбивка) на компонентите на големи позиции, като например материални запаси, дългосрочни задължения, имоти, машини и съоръжения и др.</p>

<b>Рискове и несигурност</b>	<p>Оповестяванията предоставят ли:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• естеството и обхвата на рисковете от съществено неправилно отчитане, произтичащи от сделки и събития?</li><li>• използваните методи и направените предположения и преценки и промените в тях, които засягат представените или по друг начин оповестени суми, включително уместния анализ на чувствителността?</li><li>• разбиране за варирането на оценяването или несигурността на приблизителното оценяване?</li><li>• достатъчно подробности за събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие?</li></ul>
<b>Последващи събития</b>	Налице ли са адекватни оповестявания, които да опишат събитието и ефекта му върху финансовия отчет?

## 21.5 Достоверно представяне

Някои рамки за финансово отчитане изрично или по подразбиране признават концепцията за достоверно представяне. Когато при изготвянето на финансовия отчет се използва рамка за достоверно представяне, от одитора се изисква да оцени, използвайки професионалната си преценка, дали финансовият отчет постига достоверно представяне по отношение на представянето и оповестяването. Това взема под внимание следното:

- фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието и промените в тях;
- разбирането на одитора за предприятието; и
- одиторските доказателства, получени по време на одита.

Достоверното представяне изисква не само спазване на изискванията на рамката; то изрично или по подразбиране признава, че може да е необходимо ръководството да предостави оповестявания, надхвърлящи тези, които се изискват конкретно от рамката. Оповестявания във връзка с достоверното представяне може да възникнат от въпроси, които *биха могли да бъдат* съществени, като например ефекта от еволюиращите изисквания за финансово отчитане или променящата се икономическа среда.

Тази оценка би могла да включва също така и задаване на въпроси към ръководството и лицата, натоварени с общо управление относно:

- техните виждания във връзка с това защо е избрано конкретно представяне, както и за алтернативите, които е можело да бъдат разгледани;
- степента, в която сумите във финансовия отчет са обобщени или детайлизирани и дали представянето на суми и оповестяванията не замъгляват полезна информация или не водят до подвеждаща информация; и
- съответствие с подходящата практика в отрасъла и дали при конкретните обстоятелства на предприятието не са уместни отклонения от тази практика, които в такъв случай ще се изискват.

## 21.6 Оценка на ефекта от неправилните отчитания

Параграф	Цел/цели на МОС
450.3	Целта на одитора е да оцени: (а) ефекта на идентифицираните неправилни отчитания върху одита; и (б) ефекта на некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет.

Параграф	Уместни извадки от МОС
450.5	Одиторът натрупва неправилните отчитания, идентифицирани по време на одита, които са различни от очевидно незначителните (вж. параграфи А2–А6)

450.6	<p>Одиторът определя дали общата одиторска стратегия и одиторският план следва да бъдат преразгледани, ако:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(а) Характерът на идентифицираните неправилни отчитания и обстоятелствата около тяхното възникване показват, че е възможно да съществуват и други неправилни отчитания, които, когато бъдат сумирани с неправилните отчитания, натрупани по време на одита, биха могли да бъдат съществени; или (вж. параграф А7)</li><li>(б) Общата сума на неправилните отчитания, натрупани по време на одита, се доближава до нивото на същественост, определено в съответствие с МОС 320 . (вж. параграф А8)</li></ul>
-------	---



Параграф	Уместни извадки от МОС
450.7	Ако по искане на одитора, ръководството е извършило преглед на даден клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и е коригирало неправилните отчитания, които са били разкрити, одиторът извършва допълнителни одиторски процедури, за да определи дали неправилните отчитания остават. (вж. параграф А9)
450.8	Одиторът комуникира, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, своевременно всички неправилни отчитания, натрупани по време на одита, с подходящото ниво на ръководство. Одиторът иска от ръководството да коригира тези неправилни отчитания. (вж. параграф А10–А12)
450.9	Ако ръководството откаже да коригира някои или всички неправилни отчитания, които са комуникирани от одитора, той получава разбиране за причините, поради които ръководството не прави корекциите, и взема под внимание това разбиране, когато оценява дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания. (вж. параграф А13)
450.11	Одиторът определя дали некоригираните неправилни отчитания са съществени, поотделно или взети заедно. При това определяне, одиторът взема под внимание: <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) Размерът и естеството на неправилните отчитания, както във връзка с конкретните класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и с финансовия отчет като цяло, така и с конкретните обстоятелства на тяхното възникване; и (вж. параграфи А16–А22, А24–А25)</li> <li>(б) Ефектът от некоригираните неправилни отчитания, свързани с предходни периоди, върху съответните класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, и върху финансовия отчет като цяло. (вж. параграф А23)</li> </ul>
450.12	Одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление, некоригираните неправилни отчитания и ефектът, който те, индивидуално или взети заедно, биха могли да имат върху мнението, изразено в одиторския доклад, освен ако това не е забранено по силата на закон или нормативна разпоредба. Одиторската комуникация идентифицира съществените некоригирани неправилни отчитания индивидуално. Одиторът иска некоригираните неправилни отчитания да бъдат коригирани. (вж. параграф А26–А28)
450.13	Одиторът също комуникира с лицата, натоварени с общо управление, ефекта на некоригираните неправилни отчитания, свързани с предходни периоди, върху съответните класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и върху финансовия отчет като цяло.
450.14	Одиторът изисква писмено изявление от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, за това дали те считат, че ефектите от некоригираните неправилни отчитания са несъществени за финансовия отчет като цяло, индивидуално или взети заедно. Обобщение на тези позиции и ефекти се включва в или прилага към писменото изявление. (вж. параграф А29)
540.18	Одиторът оценява, въз основа на одиторските доказателства, дали приблизителните счетоводни оценки във финансовия отчет са разумни в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане или съдържат неправилни отчитания. (Вж.: Пар. А116–А119)

Целта на оценяване на неправилните отчитания е да се определи ефектът върху одита и дали съществува необходимост да бъдат изпълнени допълнителни одиторски процедури.

Преразглеждане на одиторската стратегия и одиторския план може да е необходимо, когато:

- естеството на обстоятелствата, съпътстващи идентифицираните неправилни отчитания показва, че може да съществува и друго неправилно отчитане/отчитания, които в съвкупност с известните неправилни отчитания биха могли да надвишават нивото на същественост на изпълнението; или
- съвкупността на идентифицираните и некоригирани неправилни отчитания се приближава или надвишава нивото на същественост на изпълнението.

### ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Запомнете, че винаги ще съществува риск от неразкрити неправилни отчитания във финансовите отчети. Това се дължи на вътрешноприсъщите ограничения на одита, очертани в общи линии в том 1, глава 4.1 от настоящото Ръководство.

Неправилни отчитания могат да възникнат в областите, изложени в приложението по-долу.

#### Приложение 21.6-1

Източник	Описание
<b>Неточности или измама</b>	Грешки могат да бъдат направени от персонала на предприятието при събиране или обработване на данните, въз основа на които се изготвя финансовият отчет. Тук попадат също и грешките, направени при отграничаване края на периода. В допълнение към идентифицирането на конкретните неправилни отчитания, одиторът може също: <ul style="list-style-type: none"> <li>• да определи количествено грешките в конкретна популация (като например, продажбите) чрез формиране на парична извадка. Когато се използва представителна извадка, вероятната съвкупност на неправилните отчитания може да бъде проектирана; и</li> <li>• да вземе под внимание естеството на идентифицираните неправилни отчитания. Ако са налице множество неправилни отчитания, оказващи влияние върху конкретно салдо или бизнес местоположение, това може да е показателно за риск от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама.</li> </ul>
<b>Пропуски или измама</b>	Някои сделки или операции може да не са отразени, по грешка или умишлено, като второто ще представлява измама.
<b>Съществени сделки и операции</b>	Отсъствието на икономическа логика за съществени сделки и операции (необичайни или извън нормалния ход на стопанска дейност) би могло да бъде предназначено да манипулира финансовия отчет или да прикрие неправомерно присвояване на активи.
<b>Записвания в счетоводните регистри</b>	Неподходящи или неразрешени записвания в счетоводните регистри биха могли да възникват в течение на целия период или в неговия край. Те биха могли да се използват за манипулиране на сумите, отчетени във финансовия отчет.

<b>Грешки в приблизителните оценки</b>	Приблизителните оценки на ръководството могат да изчислят неправилно, да недогледат или неправилно да интерпретират определени факти, да използват погрешни предположения или да съдържат някои елементи на предубеденост, ако приблизителните оценки на ръководството попадат извън приемлив диапазон. Приблизителните оценки може също така да са умишлено отчетени неправилно с цел манипулиране на резултатите във финансовия отчет.
<b>Грешки в справедливите стойности</b>	Може да е налице несъгласие с преценките на ръководството по отношение на справедливата стойност на определени активи, пасиви или компоненти на собствения капитал, които се изисква да бъдат оценени или оповестени по справедлива стойност в съответствие с финансовата рамка.
<b>Избор и прилагане на счетоводни политики</b>	Може да е налице несъгласие с ръководството по отношение на избора и употребата на определени счетоводни политики.
<b>Некоригирани неправилни отчитания в началното салдо на собствения капитал</b>	Некоригираните неправилни отчитания от предходни периоди се отразяват в началното салдо на собствения капитал. Ако не бъдат коригирани, те могат да предизвикат също така неправилно отчитане във финансовия отчет за текущия период.
<b>Признаване на приходи</b>	Надценяване или подценяване на приходите (например, преждевременно признаване на приходи, осчетоводяване на фиктивни приходи или неправомерно преместване на приходи в по-късен период).

Източник	Описание
<b>Слабости във вътрешния контрол</b>	Неправилни отчитания биха могли да възникнат в резултат на неочаквани недостатъци във вътрешния контрол. Тези недостатъци се обсъждат или докладват на ръководството, като трябва да бъде обмислено изпълнението на допълнителна работа за идентифициране на други неправилни отчитания, които е възможно да съществуват.
<b>Представяне или оповестявания във финансовия отчет</b>	Определени оповестявания във финансовия отчет, изисквани от счетоводната рамка е възможно да бъдат пропуснати, да са непълни, неадекватни или неточни, като съобразно случая може да се изисква тези оповестявания да отговорят на целите на рамките за финансово отчитане.

### **Обединяване на идентифицираните неправилни отчитания**

Идентифицираните по време на одита неправилни отчитания (включително неправилните отчитания в качествената информация), с изключение на тези, които са очевидно незначителни, следва да бъдат натрупвани, за да се оцени ефектът от некоригираните неправилни отчитания. При оценяване ефекта от неправилните отчитания, може да бъде направено разграничение според естеството на неправилните отчитания на фактически неправилни отчитания, неправилни отчитания в преценките и/или прогнозираните неправилни отчитания.

Примерите за случаи, в които неправилните отчитания в оповестяванията може да са съществени, включват:

#### *Приложение 21.6-2*

Предмет	Потенциално неправилно отчитане
Загуби от обезценка	Пропускане на важна информация за събития/обстоятелства, които са довели до загубата от обезценка.
Счетоводни политики	Неправилно описание на счетоводна политика, отнасяща се до съществена позиция в някой от финансовите отчети.
Обменни валутни курсове	Неадекватно описание на чувствителността на валутния курс в предприятие, което осъществява международна търговска дейност.
Специфични за съответния отрасъл въпроси	Неточно или непълно описание на информацията относно целите, политиките и процесите за управление на капитала по отношение на предприятия, осъществяващи застрахователна или банкова дейност.

### **ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

Повечето количествени неправилни отчитания могат да бъдат обединени, така че да бъде оценен цялостният ефект върху финансовия отчет. Някои неправилни отчитания, обаче, (като например, непълни или неточни оповестявания във финансовия отчет) и качествени констатации (като например, възможното наличие на измама) не могат да бъдат обединявани. Такива неправилни отчитания следва да бъдат документирани и оценявани самостоятелно и като съвкупност (т.е., заедно с други неправилни отчитания), за да се определи дали те са съществени.

За да се даде възможност да бъде оценен съвкупният ефект на некоригираните неправилни отчитания, те могат да бъдат документирани в централно водени работни книжа. Това ще осигури обобщение на всички

идентифицирани некоригирани неправилни отчитания, различни от незначителните.

Съществуват редица етапи в процеса на обединяване, при които може да бъде разгледано въздействието на съвкупността от неправилни отчитания.

### Приложение 21.6-3

Въздействие на съвкупността от неправилни отчитания	
<b>Разгледайте въздействието на некоригираните неправилни отчитания върху:</b>	Всяко конкретно салдо по сметка или клас сделки и операции
	Общата сума на текущите активи и текущите пасиви
	Общата сума на активите и пасивите
	Общите приходи и разходи (доход преди данъци)
	Нетен доход

В следващото приложение е илюстриран един възможен подход към обединяването на неправилните отчитания.

**Забележка:** По отношение на този пример, неправилни отчитания до 100€ са счетени за незначителни и следователно няма да бъдат натрупвани.

## Приложение 21.6-4

## Обобщение на идентифицираните неправилни отчитания

Описание	Обстоятелства при възникване	Реф. РК	Сума на надценяване (подценяване)				Коригирани?
			Активи	Пасиви	Доход преди данъци	Собствен капитал	
Неначисляване на задължения за наеми	Фактическо — в резултат на недоглеждане			(5,500)	5,500	4,125	Да
Неотчетени продажби	Проектирани от представителната извадка		(12,500)		(12,500)	(9,375)	Да
Прихващане на вземания и задължения	Фактическо — класификационна грешка		(5,500)	(5,500)			Да
Отчетени за разход средства за производство	Преценка — Грешка при прилагане на счетоводна		(13,500)		(13,500)	(10,125)	Да
Общо идентифицирани неправилни отчитания по време на одита			(31,500)	(11,000)	(20,500)	(15,375)	
Неправилни отчитания, коригирани от ръководството			31,500	11,000	20,500	15,375	
Общо некоригирани неправилни отчитания			0	0	0	0	

**Качествени неправилни отчитания**

Ефектът от неправилните отчитания, идентифицирани в качествените оповестявания, се оценява в съотношение със съответното оповестяване, както и като общ ефект върху финансовия отчет като цяло. След това трябва да бъде използвана професионална преценка, за да се определи дали тези неправилни отчитания са съществени в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане и конкретните обстоятелства, свързани с предприятието.

Неправилните отчитания в оповестяванията, които не са очевидно незначителни, също следва да бъдат натрупвани, дори да не могат да бъдат събрани заедно. Този вид качествен анализ помага на одитора да оцени ефекта от такива неправилни отчитания върху съответните оповестявания и финансовия отчет като цяло.

По-долу са представени някои примери за области, в които биха могли да са налице качествени аспекти, имащи отношение към оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания.

## Приложение 21.6-5

Неправилни отчитания, които:	Описание
<b>Засягат спазването на изискванията</b>	Неспазване на регулаторни изисквания, клаузи по дългови споразумения или други договорни изисквания.
<b>Прикриват промени</b>	Например, промени в печалбата или други тенденции, особено в контекста на общите икономически и отраслови условия.
<b>Повишават възнаграденията на ръководството</b>	Неправилно отчитане, което ще гарантира, че изискванията за получаване на бонуси или други стимули при възнаграденията са изпълнени.

<b>Засягат други страни</b>	Например, външни страни и свързани лица.
<b>Засягат разбирането на потребителите</b>	Пропускане на информация (която не се изисква конкретно), но която според преценката на одитора е важна, за да могат потребителите да разберат финансовото състояние, финансовите резултати от дейността или паричните потоци на предприятието.
<b>Са несъществени сега, но вероятно съществени в бъдеще</b>	Неправилен избор или прилагане на счетоводна политика, която има несъществен ефект върху финансовия отчет за текущия период, но която вероятно ще има съществен ефект върху финансовите отчети за бъдещи периоди.
<b>Клаузи по банкови споразумения</b>	Относително малка сума, която би могла да е много важна за предприятието, ако води до нарушаване на клауза на банково или кредитно споразумение.
<b>Засягат показателите за резултатите от дейността</b>	Засяга показатели/коефициенти, използвани за оценяване на финансовото състояние, резултатите от дейността или паричните потоци на предприятието.

### **Оценяване на неправилните отчитания**

Идентифицираните неправилни отчитания трябва своевременно да бъдат обсъдени с ръководството заедно с искането те да бъдат коригирани. Корекциите биха могли да окажат влияние върху салда във финансовия отчет или да изправят неподходящи оповестявания във финансовия отчет. По-долу са изложени стъпките при адресиране на идентифицираните неправилни отчитания.

#### *Приложение 21.6-6*

<b>Адресиране на идентифицираните неправилни отчитания</b>	
<b>Оценете повторно нивото на същественост</b>	Обмислете дали може да е необходимо да се преразгледа цялостното ниво на същественост, преди да се оцени ефектът от некоригираните неправилни отчитания, на базата на действителните финансови резултати.
<b>Вземете под внимание причините и влиянието върху плана за одит</b>	<p>Разгледайте причините за неправилните отчитания, идентифицирани по време на одита. Това включва:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• потенциални признаци за измама;</li> <li>• евентуално наличие на други неправилни отчитания;</li> <li>• наличие на неидентифициран риск; или</li> <li>• съществен недостатък във вътрешния контрол.</li> </ul> <p>В светлината на горните констатации, определете дали е необходимо общата одиторска стратегия и планът за одита да бъдат преразгледани. Това ще е необходимо, когато:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• могат да съществуват други неправилни отчитания, които, обединени с неправилните отчитания, идентифицирани по време на одита, биха могли да са съществени; или</li> <li>• съвкупността от неправилните отчитания, идентифицирани по време на одита, доближава нивото на същественост.</li> </ul>





<b>Адресиране на идентифицираните неправилни отчитания</b>	
<b>Изискайте от ръководството да направи корекции</b>	Поискайте ръководството да коригира <b>всички</b> идентифицирани неправилни отчитания, с изключение на тези, които са очевидно незначителни.
<b>Поискайте от ръководството да изпълни допълнителни процедури</b>	Ако точната сума на неправилното отчитане в дадена популация не е известна (например, при проектиране на неправилните отчитания, идентифицирани в одиторската извадка), поискайте от ръководството да изпълни процедури за определяне сумата на действителното неправилно отчитане, след което да направи подходящите корекции във финансовия отчет. Когато случаят е такъв, ще бъдат необходими някои допълнителни одиторски процедури от страна на одитора за да определи дали остават някакви неправилни отчитания.
<b>Ръководството отказва да коригира някои или всички неправилни отчитания</b>	Ако ръководството откаже да коригира някои или всички неправилни отчитания: <ul style="list-style-type: none"> <li>• разберете причините на ръководството да не извърши корекциите и вземете под внимание това разбиране при оценяване дали финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания;</li> <li>• комуникирайте некоригираните неправилни отчитания с лицата, натоварени с общото управление, включително техния ефект върху мнението в одиторския доклад (освен когато това е забранено по закон или нормативна разпоредба); и</li> <li>• изискайте лицата, натоварени с общото управление да коригират неправилните отчитания, които остават некоригирани от ръководството.</li> </ul>

При формирането на заключение дали некоригираните неправилни отчитания (индивидуално или взети като съвкупност) ще доведат до това финансовият отчет като цяло да съдържа съществени неправилни отчитания, одиторът взема под внимание факторите, изброени в приложението по-долу.

#### Приложение 21.6-7

<b>Вземете под внимание</b>	
<b>Налице ли е съществено неправилно отчитане?</b>	Размера и естеството на неправилните отчитания, съотнесени към: <ul style="list-style-type: none"> <li>• финансовия отчет като цяло;</li> <li>• конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания; и</li> <li>• конкретните обстоятелства, съпътстващи тяхното възникване.</li> </ul>
	Ограниченията, вътрешноприсъщи на тестването на база на преценка или статистическото тестване. Винаги съществува възможност някои неправилни отчитания да не бъдат установени.
	Колко близо е вероятното ниво на съвкупността на некоригираните неправилни отчитания до нивото/нивота на същественост? Рисковете от съществено неправилно отчитане се повишават, когато вероятната съвкупност на неправилните отчитания доближава прага на нивото на същественост.

	Количествени съображения или възможността от измама, когато неправилни отчитания с относително малка величина биха могли да имат съществен ефект върху финансовия отчет.
	Ефектът от некоригирани неправилни отчитания, отнасящи се до предходни периоди.

Отговорност на ръководството е да коригира финансовия отчет с оглед отстраняване на съществените неправилни отчитания (включително неподходящите оповестявания) и да приложи всякакви други необходими мерки.

## Писмени изявления

Отговорността на ръководството се доказва като бъдат получени неговите писмени изявления. Те посочват, че всички некоригирани неправилни отчитания (прилага се или се включва списък) са, по мнението на ръководството, несъществени, както индивидуално, така и взети като съвкупност. Ако ръководството не е съгласно с оценката на неправилните отчитания, то може да добави към писмените изявления изрази като:

„Ние изразяваме несъгласие, че позиции...и...представяват неправилни отчитания, тъй като [описание на аргументите].“

### Забележки:

1. Когато одиторът комуникира констатациите с лицата, натоварени с общото управление, съществува изисква съществените некоригирани неправилни отчитания да бъдат идентифицирани поотделно.
2. В някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да ограничават комуникацията на одитора на определени неправилни отчитания до ръководството или други лица в предприятието. Някои закони или нормативни разпоредби може изрично да забраняват комуникация или друго действие, което може да навреди на разследване от компетентен орган на действително или подозирано незаконно деяние, включително привличането на вниманието на предприятието към съответния въпрос. Така например, от одитора може да се изисква да докладва до компетентен орган идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на законодателство за противодействие на изпирането на пари. Ако съществува потенциален конфликт между задълженията на одитора за спазване на конфиденциалност и задълженията за комуникиране, одиторът може да обмисли възможността да получи правен съвет.

Когато некоригираните от ръководството неправилни отчитания бъдат докладвани до лицата, натоварени с общото управление, и корекциите продължават да не са направени, от одитора се изисква да получи подобни изявления. Те посочват, че лицата, натоварени с общото управление, считат, че ефектът от некоригираните неправилни отчитания е несъществен, както индивидуално, така и взети в съвкупност, за финансовия отчет като цяло. Обобщение на тези позиции трябва също да бъде приложено или включено към писмените изявления.

## 21.7 Достатъчни и уместни одиторски доказателства

Параграф	Уместни извадки от МОС
330.26	Одиторът прави заключение дали са били получени достатъчни и уместни одиторски доказателства. При формирането на мнение, одиторът взема под внимание всички съответстващи одиторски доказателства, независимо дали изглежда, че те потвърждават или противоречат на твърденията за вярност във финансовия отчет. (Вж.: Пар. А62)
330.27	Ако одиторът не е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства относно съществено твърдение за вярност във финансовия отчет, одиторът се опитва да получи допълнителни одиторски доказателства. Ако одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът изразява квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение за финансовите отчети.

Цялостната цел е да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства с оглед да се намалят рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет до приемливо ниско ниво.

Какво представлява достатъчни и уместни одиторски доказателства в крайна сметка е въпрос на професионална преценка. Тя ще се базира преди всичко на удовлетворителното изпълнение на допълнителни одиторски процедури, разработени да адресират оценените рискове от съществени неправилни отчитания. Това включва всички допълнителни или модифицирани процедури, изпълнени за да адресират промените, идентифицирани в първоначалната оценка на риска. Някои от факторите, които да бъдат взети под внимание при оценяване достатъчността и уместността на одиторските доказателства включват факторите, изложени в следното приложение.

#### Приложение 21.7-1

### Оценяване на достатъчността и уместността на одиторските доказателства

#### Фактори, които да бъдат взети под внимание

##### Същественост на неправилните отчитания

- Доколко важно е неправилното отчитане в адресираното твърдение за вярност и каква е вероятността то да има съществен ефект (индивидуално или взето като съвкупност с други потенциални неправилни отчитания) върху финансовия отчет?

##### Отговорите на ръководството

- Доколко склонно е ръководството да реагира на одиторските констатации и доколко ефективен е вътрешният контрол при адресиране на рисковите фактори?

##### Предходен опит

- Какъв е предходният опит при изпълнение на сходни процедури и идентифицирани ли са някакви неправилни отчитания?

##### Резултати от изпълнените одиторски процедури

- Резултатите от изпълнените одиторски процедури подкрепят ли целите и съществуват ли индикации за измама или грешка?

##### Качество на информацията

- Източниците и надеждността на наличната информация подходящи ли са за подкрепа на одиторските заключения?

##### Убедителност

- Доколко убедителни са одиторските доказателства?

##### Разбиране за предприятието

- Получените доказателства подкрепят ли или противоречат на резултатите от процедурите за оценка на риска (които са изпълнени за да се получи разбиране за предприятието и неговата среда, включително вътрешния контрол)?

Ако не е възможно да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът изразява квалифицирано мнение или отказва да изрази мнение.

## 21.8 *Заклучителни аналитични процедури*

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.: параграфи А17–А19)

В допълнение към изпълнението на аналитични процедури за оценка на риска, и по-късно като процедури по същество, от одитора се изисква да приложи аналитични процедури в или близо до края на одита, когато формира цялостно заключение (МОС 520).

Целите при изпълнение на тези заключителни аналитични процедури са:

- да се идентифицира преди това непризнат риск от съществени неправилни отчитания;
- да се гарантира, че заключенията, формирани по време на одита относно отделни компоненти или елементи на финансовия отчет, могат да бъдат потвърдени; и
- да се подпомогне достигането до цялостно заключение относно разумността на финансовия отчет.

Ако бъдат идентифицирани нови рискове или неочаквани взаимовръзки между данните, може да е необходимо одиторът да оцени повторно планираните или изпълнени одиторски процедури.

## 21.9 *Съществени констатации и въпроси*

Заклучителната стъпка в процеса на оценяване е да се документират всички съществени констатации и въпроси в документ за приключване на ангажимента. Този документ може да включва:

- цялата информация, необходима за да бъдат разбрани съществените констатации или въпроси; или
- кръстосани препратки, когато е уместно, към други налични подкрепящи одиторски документи.

Този документ съдържа също така заключенията относно информацията, която одиторът е идентифицирал и която се отнася до съществени въпроси, които не съответстват или противоречат на окончателните заключения на одитора. Това изискване, обаче, не се разпростира върху съхранението на документация, която е неправилна или заменена, като например, проекти на финансовия отчет, които може да са били непълни.

## ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

### Ключови одиторски въпроси

Когато се прилагат изискванията на МОС 701 *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*, одиторът може да реши на базата на професионална преценка, че естеството и обхватът на идентифицираните неправилни отчитания представляват съществена одиторска констатация. Ако това е така, те биха могли да бъдат определени като съставляващи ключови одиторски въпроси, които ще бъдат комуникирани в одиторския доклад.

### **21.10 Казуси—Оценяване на одиторските доказателства**

За подробности относно казусите, виж том 2, глава 2 – Въведение в казусите.

В резултат на изпълнението на планираните одиторски процедури, бяха отбелязани следните некоригирани неправилни отчитания и въпроси.

**Казус А—Dephta Furniture, Inc.**

18 февруари 20x3 г.

**Извадка от обобщението на възможните корекции —Dephta**

Описание	Обстоятелства при възникване	Реф. РК.	Сума на надценяване (подценяване)				Коригирани?
			Активи	Пасиви	Доход преди данъци	Собствен капитал	
Грешки при изчисляване стойността на материалните запаси	Нов служител е допуснал няколко грешки.	D.300	(19,000)		(19,000)	(15,200)	Да
Лични разходи, платени чрез Dephta, а не чрез добавяне към сметката на акционерите.	Установени при тестване на разходите. Това предизвиква извършване на допълнителна работа за установяване на сходни позиции.	550.8		(4,800)	(4,800)	(3840)	Да
Сметка на клиент над 90 дни без получаване на последващо плащане.	Преглед на остарелите и последващите плащания.	C.305	12,000		12,000	9,600	Да
Общо идентифицирани неправилни отчитания по време на одита			(7,000)	(4,800)	(11,800)	(9,440)	
Неправилни отчитания, коригирани от ръководството			(7,000)	(4,800)	(11,800)	(9,440)	
Общо некоригирани неправилни отчитания			0	0	0	0	

В горепосочения списък се включва и препратка към случаите, когато е извършена допълнителна работа, за да се гарантира, че не съществуват и други сходни неправилни отчитания или че неправилното отчитане не е показателно за по-сериозни въпроси, като например, пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството.

**Извадка от паметна бележка към дохието относно оценката на одиторските доказателства**

Констатации при одита	Планиран отговор
Някои математически грешки при оценяване на материалните запаси са довели до подценяване в размер на 19 000 евро.	Естеството на грешките следва да се подложи на преглед с цел да се идентифицират области на слабост във вътрешния контрол.  Следва да бъде извършена допълнителна работа, за да се гарантира, че всички съществени грешки са открити.  Включване на коментар в писмото до ръководството.
По време на тестването на разходите е открито, че разходи за поддръжка на оборудване в размер на 4 800 евро се отнасят до разходи по обслужване на личния Мерцедес-Бенц на Suraj.	Следва да бъде извършена допълнителна работа, за да се идентифицират други неидентифицирани сделки и операции, отнасящи се до лична употреба. Ако бъдат установени такива, обмислете дали това е пропуск в почтеността на ръководството и признак за възможна измама.

<p>По време на тестването на вземанията, забелязахме, че някои разчети надхвърлят 90 дни без да бъде получено плащане по тези сметки в течение на тестването. Макар Suraj да ни увери, че тези вземания са събираеми (доколкото клиентът е потвърдил салдото), събирането им изглежда малко вероятно. Отразени като некоригирана грешка.</p>	<p>Да се продължи текущото наблюдение на паричните постъпления до датата на приключване на работата по последващите събития. Да се направи преглед на историята по събиране на вземанията от тези клиенти в миналото и да се опита да се получи повече информация относно дружествата.</p>
<p>Някои от инструментите и оборудването, които се водят в счетоводните регистри, изглежда че вече не се използват. Закупени са машини, които извършват същите операции за малка част от времето. Ръководството счита, че инструментите и оборудването все още имат стойност, тъй като ще бъдат използвани в случай на авария с машините.</p>	<p>Отправете проучващи запитвания дали инструментите и оборудването са използвани на практика през изминалия период.</p> <p>Определете цената на придобиване на инструментите и оборудването и дали е необходимо намаляване на стойността им.</p>



## Казус Б—Kumar & Co.

### Извадка от паметна бележка относно обобщение на възможните корекции

#### **Материални запаси**

*Инвентаризационният опис от извършената от нас инвентаризация не съответства на окончателния опис – материалните запаси са подценени с 1 800 евро, а доходът е подценен с 1 800 евро; виж РК Г.108.*

#### **Одиторски отговор**

*Грешката се дължи на това, че Ruby не е използвала окончателния инвентаризационен опис. Нашите процедури по същество ще бъдат разширени, за да се гарантира, че всички корекции, обсъдени по време на инвентаризацията, са отразени в окончателния опис.*

#### **Грешка при отграничаване на задълженията**

*Ruby не е начислила задължение за извършен основен ремонт и обслужване на струга. Грешката е регистрирана по време на тестването на последващите плащания. Виж РК ВВ.110. Засяга пасивите и печалбата преди данъци с 9 000 евро.*

#### **Одиторски отговор**

*Следва да се разшири обхватът на нашето тестване на отграничаването, тъй като изглежда, че Ruby е била твърде заета през този период, за да води списък на всички разходи, платени след края на периода, отнасящи се до финансовата 20X2 г. Прагът за тестване е намален до 400 евро.*

*Ръководството се съгласи да коригира тези неправилни отчитания.*

**Изготвил:** FJ      **Дата:** 24 февруари 20X3 г.

**Преглед, извършен от:** LF      **Дата:** 5 март 20X3 г.



## 22. Комуникиране с лицата, натоварени с общо управление

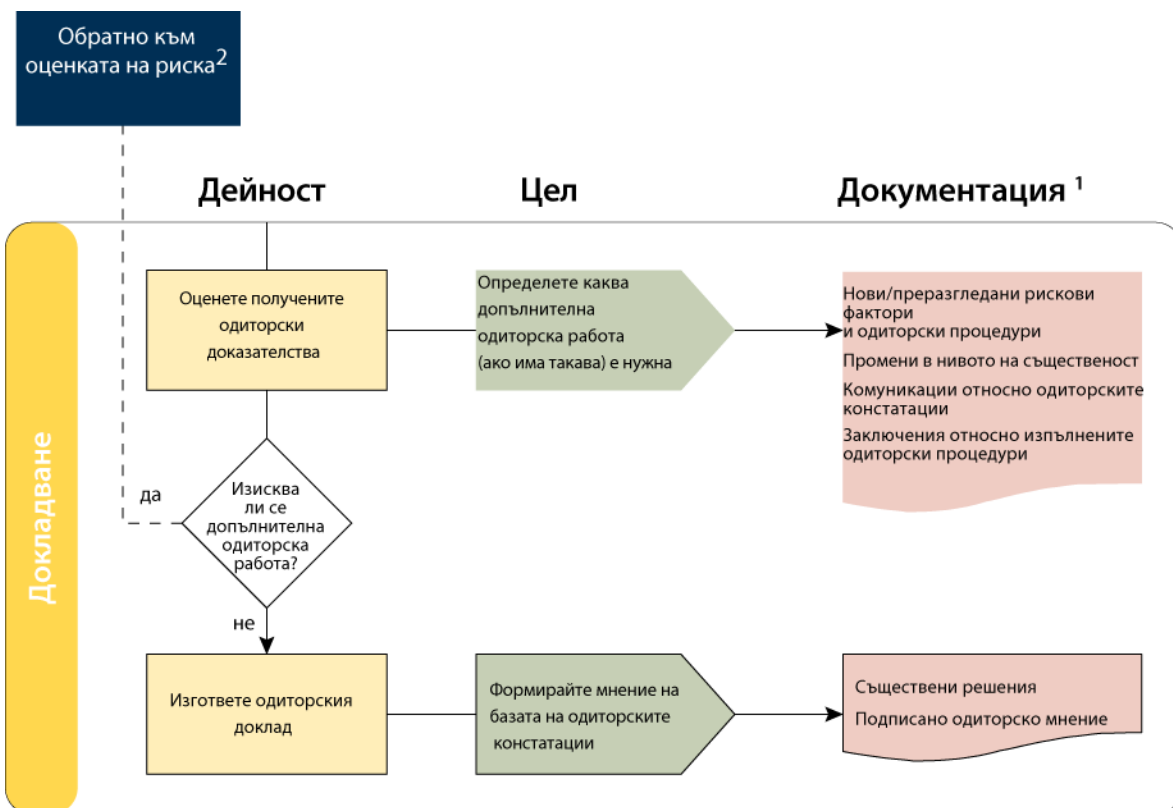
### Съдържание на главата

Насоки относно начина, по който да се насърчи ефективна двустранна комуникация между одитора и лицата, натоварени с общото управление, както и какви одиторски констатации и други въпроси трябва да бъдат комуникирани.

### Приложими МОС

260  
(преработен),  
265, 450

#### Приложение 22.0-1



#### 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
260.9	<p>Целите на одитора са:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) да комуникира ясно с лицата, натоварени с общо управление, отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовия отчет, както и планирания обхват и време на изпълнение на одита;</li> <li>(б) да получи от лицата, натоварени с общо управление, информация, имаща отношение към одита;</li> <li>(в) своевременно да предостави на лицата, натоварени с общо управление, резултатите от наблюденията, направени в хода на одита, които са съществени и имат отношение към тяхната отговорност за осъществяване на надзор върху процеса на финансово отчитане; и</li> <li>(г) да насърчава ефективната двустранна комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление.</li> </ul>

Параграф	Уместни извадки от МОС
260.10	<p>За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) Лица, натоварени с общо управление – Лицето(ата) или организацията(ите) (например, корпоративен попечител) с отговорност за упражняването на надзор върху стратегическата насока на развитие на предприятието и със задължения, свързани с отчетността на предприятието. Това включва надзор върху процеса на финансово отчитане. При някои предприятия в някои юрисдикции, лицата, натоварени с общо управление, могат да включват ръководния персонал, например, изпълнителните членове на органа за общо управление на предприятие от частния или публичния сектор или собственика-управител. За коментар относно разнообразието на управленски структури, вж. параграфи А1–А8.</li> <li>(б) Ръководство – Лицето(ата) с изпълнителна отговорност за осъществяването на дейността на предприятието. При някои предприятия в някои юрисдикции, ръководството включва част или всички лица, натоварени с общо управление, например, изпълнителните членове на органа за общо управление или собственика-управител.</li> </ul>
260.11	Одиторът следва да определи подходящото(ите) лице(а) в рамките на управленската структура на предприятието, с което(които) да комуникира. (Вж. параграфи А1–А4)
260.12	Ако одиторът комуникира с подгрупа от лица, натоварени с общо управление, например, с одитния комитет или с отделно лице, одиторът следва да определи дали трябва да комуникира и с органа за общо управление. (Вж. параграфи А5–А7)
260.13	В някои случаи, всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, например, малък бизнес, където един единствен собственик управлява оперативно предприятието и никое друго лице не изпълнява функции по общо управление. В тези случаи, ако въпросите, изисквани от настоящия МОС, бъдат комуникирани с лице(а) с отговорности, свързани с изпълнителното ръководство, и това(тези) лице(а) има(т) и отговорности, свързани с общото управление, не е необходимо въпросите да бъдат обсъждани отново със същото(ите) това(тези) лице(а) в неговата(тяхната) роля на лице(а), натоварено(и) с общо управление. Тези въпроси са разгледани в параграф 16(в). Независимо от това, одиторът следва да се увери, че комуникацията с лицето(ата) с отговорности, свързани с изпълнителното ръководство, по подходящ начин информира всички лица, с които в противен случай одиторът би обсъдил тези въпроси в тяхното качество на лица, натоварени с общо управление. (Вж. параграф А8)

260.14	<p>Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовия отчет, включително, че:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>(а) одиторът отговаря за формирането и изразяването на мнение относно финансовия отчет, който е изготвен от ръководството под надзора на лицата, натоварени с общо управление; и</li><li>(б) одитът на финансовия отчет не освобождава ръководството или лицата, натоварени с общо управление, от техните отговорности. (Вж. параграфи А9–А10)</li></ul>
--------	--

Параграф	Уместни извадки от МОС
260.15	Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, общ преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита, което включва комуникиране и относно съществените рискове, идентифицирани от одитора. (Вж. параграфи А11–А16)
260.16	<p>Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление: (Вж. параграфи А17–А18)</p> <p>(а) вижданията на одитора относно съществените качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително счетоводните политики, счетоводните приблизителни оценки и оповестяванията във финансовия отчет. Когато е приложимо, одиторът следва да обясни на лицата, натоварени с общо управление, защо одиторът счита, че дадена съществена счетоводна практика, която е приемлива съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане, не е най-подходяща за конкретната ситуация на предприятието; (вж. параграфи А19–А20)</p> <p>(б) съществените трудности, ако има такива, изпитани по време на одита; (вж. параграф А21)</p> <p>(в) освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието:</p> <p>(i) съществените въпроси, възникнали по време на одита, които са били обсъдени, или са предмет на кореспонденция, с ръководството; и (вж. параграф А22)</p> <p>(ii) писмените изявления, поискани от одитора;</p> <p>(г) обстоятелства, които оказват влияние върху формата и съдържанието на одиторския доклад, ако има такива; и (вж. параграфи А23–А25)</p> <p>(д) други съществени въпроси, възникнали по време на одита, които съгласно професионалната преценка на одитора имат отношение към надзора върху процеса на финансово отчитане. (Вж. параграфи А26–А28).</p>
260.18	Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, формата, времето на провеждане и очакваното общо съдържание на комуникациите. (Вж. параграфи А37–А45)
260.19	Одиторът следва да комуникира писмено с лицата, натоварени с общо управление, съществените констатации от одита, когато, според професионалната преценка на одитора, устната комуникация не би била подходяща. Не е необходимо писмените комуникации да включват всички въпроси, които са възникнали в хода на одита. (Вж. параграфи А46–А48)
260.21	Одиторът следва да комуникира своевременно с лицата, натоварени с общо управление. (Вж. параграфи А49–А50)
260.22	Одиторът следва да оцени дали двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление, е адекватна за целите на одита. Ако не е, одиторът следва да оцени ефекта, ако има такъв, върху оценката на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания и способността за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, като следва да предприеме подходящи действия. (Вж. параграфи А51–А53)
260.23	Когато въпроси, които настоящият МОС изисква да бъдат комуникирани, са комуникирани устно, одиторът следва да ги включи в одиторската документация, като документираща също кога и с кого са били комуникирани тези въпроси. Когато въпросите са били комуникирани в писмена форма, одиторът следва да запази един екземпляр от комуникацията като част от одиторската документация. (Вж. параграф А54)

265.09	Одиторът комуникира своевременно в писмена форма с лицата, натоварени с общо управление, съществени недостатъци във вътрешния контрол, идентифицирани по време на одита. (вж.: параграфи A12–A18, A27)
450.12	Одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление, некоригираните неправилни отчитания и ефектът, който те, индивидуално или взети заедно, биха могли да имат върху мнението, изразено в одиторския доклад, освен ако това не е забранено по силата на закон или нормативна разпоредба. Одиторската комуникация идентифицира съществените некоригирани неправилни отчитания индивидуално. Одиторът иска некоригираните неправилни отчитания да бъдат коригирани. (вж. параграф A26–A28)
450.13	Одиторът също комуникира с лицата, натоварени с общо управление, ефекта на некоригираните неправилни отчитания, свързани с предходни периоди, върху съответните класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и върху финансовия отчет като цяло.

## 22.1 Общ преглед

Ефективната двустранна комуникация между одитора и лицата, натоварени с общото управление, е важен елемент от всеки одит. Тя дава възможност:

- одиторът да комуникира задължителните и други въпроси; и
- лицата, натоварени с общото управление, да предоставят на одитора информация, която да не е на негово разположение по друг начин. Тази информация би могла да е полезна на одитора при планиране и оценяване на резултатите.

## 22.2 Общо управление

Управленските структури варират при отделните юрисдикции и предприятия, отразявайки влиянието на различните културни и правни фактори на средата, големината на предприятието и характерните черти на структурата на собствеността. При повечето предприятия общото управление представлява колективната отговорност на управителен орган, като например, съвет на директорите, надзорен съвет, съдружниците, собствениците, комитет за управление, съвет на управляващите лица, попечителите или лица на равностойни позиции.

При по-малките предприятия едно лице може да е натоварено с общото управление – например, собственикът-управител, когато няма други собственици, или един-единствен попечител. В такива случаи, ако се изисква определени въпроси да бъдат комуникирани с ръководството, те не е необходимо да бъдат комуникирани отново със същото това лице или лица в тяхната управленска функция. Когато, обаче, има повече от едно лице, натоварено с общото управление на предприятието (като например, други членове на семейството), одиторът предприема стъпки да гарантира, че всяко от тези лица е подходящо информирано.

При други предприятия, при които общото управление е колективна отговорност, комуникацията на одитора може да е насочена към подгрупа на лицата, натоварени с общо управление, като например одитния комитет. В такива случаи одиторът определя дали съществува също така необходимост да комуникира с целия управителен орган. Това решение се базира на:

- съответните отговорности на подгрупата и на управителния орган;
- естеството на въпроса, който ще се комуникира;
- съответните правни или регулаторни изисквания; и
- това дали подгрупата има правомощията да предприема действия по отношение на комуникираната информация и е в състояние да предостави допълнителната информация и обяснения, от които може да се нуждае одиторът.

Когато подходящото лице или лица, с които да се комуникира, не може да бъде ясно идентифицирано от приложимата правна рамка или други обстоятелства на ангажимента, може да е необходимо одиторът да обсъди и съгласува с ангажиращата го страна съответното лице/лица, с които да комуникира. При вземането на решение с кого да се комуникира, влияние ще окажат разбирането на одитора за управленската структура и процесите на предприятието. Подходящото лице/лица, с които да се комуникира може да варира също така и в зависимост от въпроса, който ще бъде комуникиран.

Когато предприятието е компонент от група, подходящото лице/лица, с които одиторът на компонента комуникира зависят от обстоятелствата на ангажимента и въпросите, които ще бъдат



комуникирани. В определени случаи няколко компонента могат да осъществяват една и съща стопанска дейност в рамките на една и съща система на вътрешен контрол като използват едни и същи счетоводни практики. Когато лицата, натоварени с общото управление на тези компоненти са едни и същи (например, общи съвети на директорите), дублирането може да бъде избегнато като за целите на комуникацията взаимоотношенията с тези компоненти се осъществяват едновременно.



### 22.3 Въпроси, които да бъдат комуникирани

Одиторските въпроси, представляващи интерес за управителните органи, включват:

- отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовите отчети;
- планирания обхват и време на провеждане на одита; и
- съществените констатации, произтичащи от одита.

По отношение одита на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия и други одити, при които закон или нормативна разпоредба изисква от одитора или одиторът решава да приложи МОС 701, от одитора се изисква също така да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, въпросите, които е определил, че са ключови одиторски въпроси. Когато одиторът не идентифицира такива въпроси или когато при изключително редки обстоятелства одиторът възнамерява да не докладва такива въпроси, от одитора се изисква да комуникира факта, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат включени в одиторския доклад. От одитора не се изисква да разработва одиторски процедури със специфичната цел да идентифицира въпроси, представляващи интерес за управителните органи, освен когато това не е поискано изрично или не се изисква от специфичните за дадената страна одиторски стандарти или от нейното законодателство.

В някои случаи, местни изисквания, закони или нормативни разпоредби могат да налагат задължения за конфиденциалност, които ограничават комуникациите на одитора. Преди комуникиране с лицата, натоварени с общото управление, се прави позоваване на такива изисквания.

#### ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ

Отделете време да установите конструктивни работни отношения с лицата, натоварени с общото управление. Това ще спомогне да се подобри ефективността на комуникацията между страните.

#### Отговорности на одитора

Лицата, натоварени с общото управление трябва да бъдат информирани за съществените въпроси, имащи отношение към тяхната роля да осъществяват надзор върху процеса на финансово отчитане. Това включва комуникиране, че:

- одитът на финансовия отчет не освобождава ръководството и лицата, натоварени с общото управление, от техните отговорности; и
- отговорностите на одитора включват:
  - формиране и изразяване на мнение върху финансовия отчет, който е изготвен от ръководството под надзора на лицата, натоварени с общото управление;
  - комуникиране на съществените въпроси, произтичащи от одита на финансовия отчет; и
  - разглеждане на ключовите одиторски въпроси, ако МОС 701 се изисква или прилага.

Това изискване често може да бъде изпълнено като на лицата, натоварени с общото управление се предостави копие от писмото за одиторския ангажимент. То ги информира относно изложените по-долу въпроси.

Приложение 22.3-1

<b>Естество на комуникацията</b>	
<b>Предоставяне на копие от писмото за одиторския ангажимент</b>	Отговорността на одитора да изпълни одита в съответствие с МОС.
	Изискванията на МОС да бъдат комуникирани съществените въпроси, произтичащи от одита, които имат отношение към осъществявания от лицата, натоварени с общото управление надзор върху финансовото отчитане.
	МОС не изисква одиторът да разработва одиторски процедури, целящи да идентифицират допълнителни въпроси, които да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общото управление.
	Отговорността на одитора (когато е приложимо) да комуникира конкретни въпроси, изисквани съгласно закон или нормативна разпоредба, споразумение с предприятието или допълнителни изисквания, приложими спрямо ангажимента (например, стандартите на национална професионална организация).

### Планираният обхват и време на провеждане на одита

Целта да се обсъди планирането на одита е да се насърчи двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общото управление. Трябва да се внимава, обаче, да не се предоставя детайлизирана информация (като например, характера и времето на изпълнение на специфични одиторски процедури), която би могла да компрометира ефективността на одита. Това е особено важно, когато някои или всички лица, натоварени с общото управление, участват и в ръководството на предприятието.

Въпросите, които трябва да бъдат обсъдени включват изброените по-долу.

#### Приложение 22.3-2

	Описание
<b>Одиторският план</b>	Общи детайли на одиторския план, обхват и време на изпълнение.
	Приложението на концепцията за ниво на същественост в одита.
	Как ще бъдат адресирани значимите рискове от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.
	Подходът към вътрешния контрол, имащ отношение към одита.
	Съществени промени в счетоводните стандарти и тяхното вероятно влияние.
<b>Получаване на информация от лицата, натоварени с общото управление (такава, която може да окаже влияние върху плана за одита)</b>	Обсъждане на целите и стратегиите на предприятието, всички съществени комуникации с регулаторните органи, както и съответните бизнес рискове, които биха могли да доведат до съществени неправилни отчитания.
	Описание на надзора, упражнен върху: <ul style="list-style-type: none"> <li>• адекватността на вътрешния контрол, включително рисковете от измама</li> <li>• компетентността и почтеността на ръководството; и</li> <li>• отговори на предходни комуникации с одитора.</li> </ul>
	Въпроси, изискващи конкретно внимание по време на одита.
	Искания одиторът да предприеме допълнителни процедури.
	Други въпроси, които могат да окажат влияние върху одита на финансовия отчет.

### Съществени констатации от одита

С изключение на случаите, когато въпросът се отнася до компетентността или почтеността на ръководството, одиторът обсъжда първоначално одиторските въпроси, представляващи интерес за управителните органи, с ръководството. Тези първоначални обсъждания служат за изясняване на фактите и проблемите и дават на ръководството възможност да предостави допълнителна информация.

Приложение 1 към МОС 260 (преработен) (цитирано по-долу) предоставя списък на специфични въпроси, изискващи комуникация с лицата, натоварени с общото управление. Тези изисквания са разгледани в други части на Ръководството.

## Приложение 22.3-3

МОС	Специфични изисквания за комуникиране	Параграф
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	30(а)
МОС 240	Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети	21, 39 (в) (i) 40-42
МОС 250 (преработен)	Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети	15, 20, 23-25
МОС 265	Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството	9
МОС 450	Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита	12–13
МОС 505	Потвърждения от външни източници	9
МОС 510	Първоначални ангажименти за одит—начални салда	7
МОС 550	Свързани лица	27
МОС 560	Последващи събития	7(б)–(в), 10(а), 13(б), 14(а), 17
МОС 570 (преработен)	Действащо предприятие	25
МОС 600	Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)	49
МОС 610 (преработен 2013 г.)	Ползване работата на вътрешните одитори	20, 31
МОС 700 (преработен)	Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети	40,
МОС 701	Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор	17
МОС 705 (преработен)	Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор	12, 14, 23, 30
МОС 706 (преработен)	Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор	12
МОС 710	Сравнителна информация—съответстващи данни и сравнителни финансови отчети	18
МОС 720 (преработен)	Отговорности на одитора относно друга информация	17, 18, 19

Някои от по-често срещаните въпроси, представляващи интерес за управителните органи, които могат да бъдат комуникирани (за предпочитане в писмен вид) са очертани в следващото приложение.

Приложение 22.3-4

<b>Одиторски въпроси Съображения, свързани с комуникирането</b>	
<b>Счетоводни политики</b>	Избор на (или промени в) съществените счетоводни политики и практики, които имат или биха могли да имат съществен ефект върху финансовия отчет на предприятието.
<b>Комуникации от предходни периоди</b>	Въпроси, представляващи интерес за управителните органи, които са комуникирани през предходни периоди и които биха могли да имат ефект върху финансовия отчет за текущия период.
<b>Рискове от съществени неправилни отчитания</b>	Потенциалният ефект върху финансовия отчет на всички съществени рискове (като например, висящи съдебни дела), изискващи оповестяване във финансовия отчет.
<b>Съществена несигурност</b>	Съществена несигурност, свързана със събития и условия, които могат да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо.
<b>Опасения</b>	<p>Бизнес условия, засягащи предприятието и неговите бизнес планове и стратегии, които могат да окажат влияние върху рисковете от съществени неправилни отчитания.</p> <p>Опасения относно консултациите на ръководството с други счетоводители по счетоводни или одиторски въпроси.</p>
<b>Срещнати значителни затруднения</b>	<p>Това би могло да включва:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• разрешаване на трудни счетоводни или одиторски въпроси;</li> <li>• липса на документи, необходими за одита;</li> <li>• персонал, който не е в състояние да отговори на поставените въпроси;</li> <li>• ограничения в обхвата и начина, по който те са били разрешени; и</li> <li>• несъгласие с ръководството по въпроси, които, индивидуално или взети като съвкупност, биха могли да бъдат съществени за финансовия отчет на предприятието или за одиторския доклад.</li> </ul>
<b>Коментар относно ръководството на предприятието</b>	<p>Въпроси, отнасящи се до компетентността на ръководството:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• съществени недостатъци във вътрешния контрол;</li> <li>• въпроси, засягащи почтеността на ръководството;</li> <li>• значими сделки и операции със свързани лица;</li> <li>• незаконни действия; и</li> <li>• измама с участието на ръководството.</li> </ul>
<b>Одиторски корекции</b>	Некоригирани одиторски корекции, които имат или биха могли да имат съществен ефект върху финансовия отчет на предприятието.
<b>Некоригирани неправилни отчитания</b>	Некоригирани неправилни отчитания, които са определени от ръководството като несъществени (с изключение на очевидно незначителните суми), както индивидуално, така и взети като съвкупност, за финансовия отчет като цяло.

<b>Одиторският доклад</b>	Изложете причините за всички очаквани модификации на одиторския доклад.
<b>Съгласувани въпроси</b>	Всякакви други въпроси, съгласувани в условията на одиторския ангажимент.
<b>Други въпроси</b>	Други въпроси, ако има такива, произтичащи от одита, които, съгласно професионалната преценка на одитора, са съществени за надзора върху процеса на финансово отчитане.
<b>Ключови одиторски въпроси (КОВ)</b>	МОС 701, когато е приложим (изисква се по отношение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия или от национален закон/нормативна разпоредба), или прилаган на доброволна база, изисква КОВ да бъдат комуникирани в одиторския доклад.



**ОБЪРНЕТЕ ВНИМАНИЕ**

Когато е възможно или когато това се изисква, като например по отношение на съществени недостатъци във вътрешния контрол, комуникирайте съществените въпроси в писмен вид. Едно писмо или доклад осигуряват документ, споделен между двете страни, в който се излагат в общи линии въпросите, които ще бъдат комуникирани. Ако изискваните въпроси са комуникирани устно, съставете протокол от срещата, който може да бъде споделен с предприятието с оглед формиране на подходяща документация, че комуникацията е осъществена.

***Документация***

Когато въпросите, които трябва да бъдат комуникирани съгласно МОС, са комуникирани устно, изгответе бележки за досието, описващи кога и с кого са комуникирани тези въпроси. Когато въпросите са комуникирани в писмен вид, запазете копие от комуникацията като част от одиторската документация.

***Своевременност***

Уверете се, че одиторските въпроси, представляващи интерес са комуникирани своевременно, така че лицата, натоварени с общото управление да могат да предприемат целесъобразните действия.

**22.4 Казуси— Комуникиране с лицата, натоварени с общото управление**

За подробности относно казусите, виж том 2, глава 2 – Въведение в казусите.

**Казус А—Depth Furniture, Inc.*****Одиторски въпроси, представляващи интерес за управителните органи***

По-долу е представена извадка от писмото, изпратено до ръководството и лицата, натоварени с общото управление.



Jamel, Woodwind & Wing LLP

55 Kingston St., Cabetown, United Territories 123-53004

15 март 20X3 г.

Г-н Suraj Dephta, Управител

Dephta Furniture  
2255 West Street  
North Cabetown  
United Territories  
123-50214

Уважаеми г-н Dephta,

Въпросите, повдигнати в настоящия доклад произтичат от извършвания от нас одит на финансовия отчет и се отнасят до въпроси, които ние считаме, че трябва да бъдат представени на Вашето внимание.

Ние приключихме по същество изпълнявания от нас одит на финансовия отчет на Dephta Furniture в съответствие с професионалните стандарти. Очакваме да издадем нашия одиторски доклад с дата 20 март 20X3 г. веднага след като получим подписаното писмо с изявленията.

Нашият одит е извършен с цел получаване на разумна степен на сигурност дали финансовият отчет не съдържа съществени неправилни отчитания. Абсолютна степен на сигурност не е възможна поради вътрешноприсъщите ограничения на одита и на вътрешния контрол, които водят до неизбежен риск някои съществени неправилни отчитания да не бъдат разкрити.

При планирането на извършвания от нас одит ние разглеждаме вътрешния контрол върху финансовото отчитане с цел да определим характера, обхвата и времето за изпълнение на одиторските процедури. Одитът на финансовите отчети, обаче, не осигурява сигурност относно ефективното функциониране на вътрешния контрол в Dephta Furniture. Независимо от това, ако в хода на изпълнявания от нас одит, определени недостатъци на вътрешния контрол привлекат нашето внимание, те ще Ви бъдат докладвани. Моля вижте Приложение А към настоящото писмо (*не е включено*).

Доколкото измамата е умишлена, винаги съществуват рискове да са налице съществени неправилни отчитания, измама или други незаконни действия, които да не бъдат разкрити от нашия одит на финансовия отчет.

По-долу е изложено обобщение на констатациите в резултат на провеждане на одита.

1. Не сме идентифицирали никакви съществени въпроси (освен идентифицираните неправилни отчитания, които вече бяха обсъдени с Вас и които сега са коригирани), които е необходимо да бъдат доведени до Вашето знание.
2. По време на одита получихме добро сътрудничество от страна на ръководството и служителите. Доколкото ни е известно, имахме също пълен достъп до счетоводните регистри и друга документация, която ни бе необходима, за да извършим нашия одит. Нямахме никакви разногласия с ръководството, като всички въпроси, отнасящи се до счетоводството, одита и оповестяванията, бяха разрешени по начин, който ни удовлетворява.

Бихме искали също да привлечем Вашето внимание към следните въпроси:

- Промени през периода в професионалните становища. Виж Приложение Б (*не е включено*)
- Други идентифицирани въпроси, които могат да представляват интерес за ръководството. Виж Приложение В (*не е включено*)

Моля отбележете, че международните одиторски стандарти не изискват ние да разработваме процедури с цел идентифициране на допълнителни въпроси, които да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общото управление. Съответно, одитът обикновено не идентифицира всички подобни въпроси.

Настоящата комуникация е изготвена единствено за информиране на ръководството и не е предназначена за никаква друга цел. Ние не поемаме никаква отговорност пред трети страни, използващи настоящата комуникация.

С уважение,

---

Sang Jun Lee  
Jamel, Woodwind & Wing LLP

## Казус Б—Kumar & Co.

---

### **ПАМЕТНА БЕЛЕЖКА КЪМ ДОСИЕТО: Комуникация с лицата, натоварени с общото управление**

#### **Одиторски корекции и констатации**

Обсъдихме с Raj корекциите на салдата на материалните запаси и начислените задължения. Той посочи, че поради семейните си проблеми, през този период не е отделил толкова време за надзор над Ruby и за одобрение на сделките и операциите, така че не бе изненадан, че някои неща са пропуснати. Той обеща да гарантира, че Ruby ще проследи платените разчети след края на периода с оглед по-добро начисляване през следващия период.

Посочихме, че с изключение на констатираните корекции, не сме установили никакви други съществени въпроси по време на нашия одит и че Ruby е оказала значително съдействие.

#### **Други препоръки**

По време на обсъждането на ИТ контрола ни стана известно, че Ruby никога не е тествала резервните копия на счетоводния пакет и препоръчахме Raj да ги тества, за да се увери, че резервни копия от счетоводната документация биха могли да бъдат създавани. В случай на срив, загубата на счетоводната документация би имала съществено въздействие върху възможността ни да осъществим одита.

Изготвил: SL

Дата: 16 март 20X3 г.



## 23. Модификации на одиторския доклад

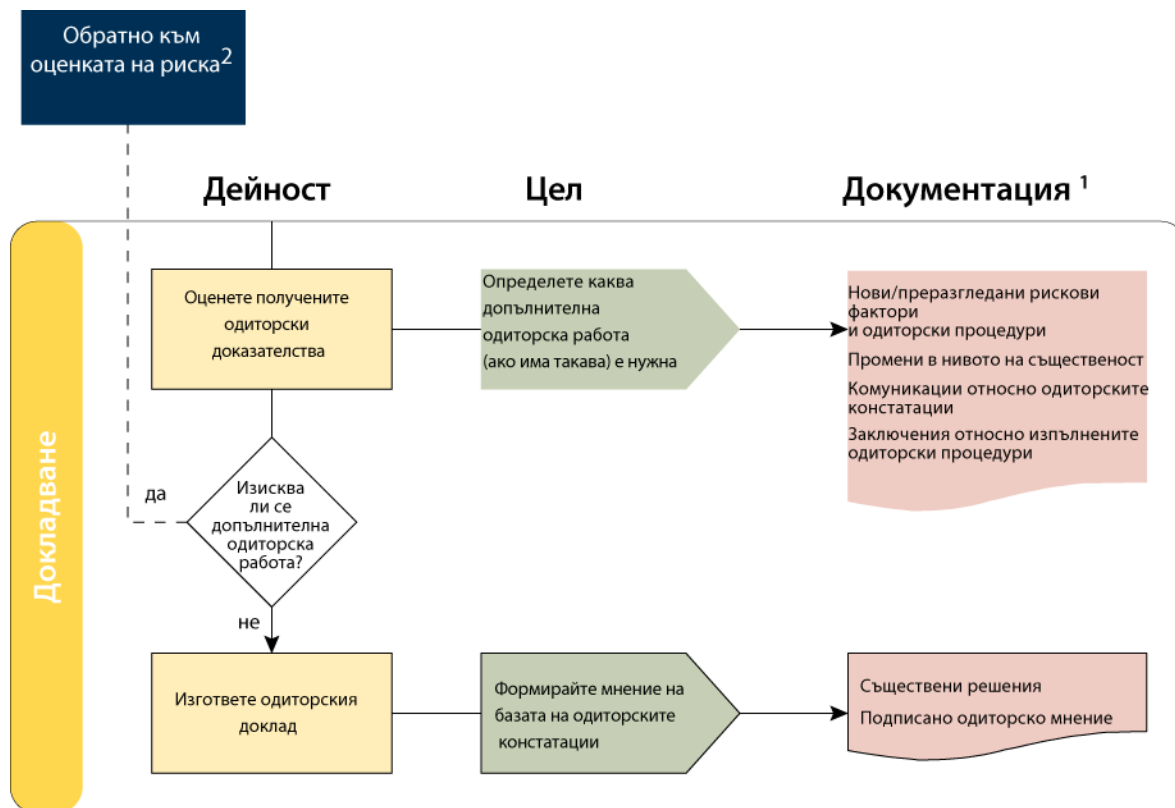
### Съдържание на главата

Насоки относно начина, по който да бъде изразено подходящо модифицирано мнение върху финансовия отчет, когато това е необходимо.

### Приложими МОС

705 (преработен)

Приложение 23.0-1



#### 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
705.4	<p>Целта на одитора е ясно да изрази подходящо модифицирано мнение относно финансовия отчет, което е необходимо, когато:</p> <p>(а) одиторът достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че финансовият отчет като цяло съдържа съществени неправилни отчитания; или</p> <p>(б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да достигне до заключение, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания.</p>

Параграф	Уместни извадки от МОС
705.5	<p>За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:</p> <p>(а) Всеобхватен – термин, който се използва, в контекста на неправилните отчитания, за да опише ефекта върху финансовия отчет от неправилните отчитания, или възможния ефект върху финансовия отчет от неправилните отчитания, ако има такива, които не са били разкрити поради невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства. Всеобхватен ефект върху финансовия отчет е този, който по преценка на одитора:</p> <p>(i) не е ограничен до конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет;</p> <p>(ii) в случай че е ограничен, представлява или би могъл да представлява съществена част от финансовия отчет; или</p> <p>(iii) по отношение на оповестяванията, е фундаментален за разбирането от страна на потребителите на финансовия отчет.</p> <p>(б) Модифицирано мнение – квалифицирано мнение, отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение относно финансовия отчет.</p>
705.6	<p>Одиторът следва да модифицира мнението в одиторския доклад, когато:</p> <p>(а) одиторът достигне до заключение, че на базата на получените одиторски доказателства, финансовият отчет като цяло съдържа съществени неправилни отчитания; или (вж. параграфи А2–А7)</p> <p>(б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да достигне до заключение, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания. (Вж. параграфи А8–А12)</p>
705.7	<p>Одиторът следва да изрази квалифицирано мнение, когато:</p> <p>(а) одиторът, след като е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, достигне до заключение, че неправилните отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са съществени, но не и всеобхватни, за финансовия отчет; или</p> <p>(б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението, но одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такъв, би могъл да бъде съществен, но не и всеобхватен.</p>
705.8	<p>Одиторът следва да изрази отрицателно мнение, когато одиторът, след като е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, достигне до заключение, че неправилните отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са както съществени, така и всеобхватни за финансовия отчет.</p>

705.9	Одиторът следва да откаже изразяване на мнение, когато одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението си и одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да бъде както съществен, така и всеобхватен.
705.10	Одиторът следва да откаже изразяване на мнение, когато, в изключително редки случаи, включващи множество елементи на несигурност, одиторът достигне до заключение, че независимо че е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства по отношение на всеки един от отделните елементи на несигурност, не е възможно да формира мнение относно финансовия отчет поради потенциалното взаимодействие между елементите на несигурност и техния възможен кумулативен ефект върху финансовия отчет.



Параграф	Уместни извадки от МОС
705.11	Ако след като е приел ангажимента одиторът узнае, че ръководството е наложило ограничение върху обхвата на одита, което одиторът счита за вероятно да доведе до необходимостта от изразяване на квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение относно финансовия отчет, одиторът следва да поиска от ръководството да отстрани това ограничение.
705.12	Ако ръководството откаже да отстрани ограничението, посочено в параграф 11 от настоящия МОС, одиторът следва да комуникира въпроса с лицата, натоварени с общо управление, освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието, и да реши дали е възможно да изпълни алтернативни процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.
705.13	Ако одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да определи последствията от това по следния начин: (a) ако одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да бъде съществен, но не и всеобхватен, одиторът следва да квалифицира мнението си; или (б) ако одиторът достигне до заключение, че възможният ефект върху финансовия отчет от неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да бъде както съществен, така и всеобхватен, така че квалифицирането на мнението не би било адекватно за комуникиране сериозността на ситуацията, одиторът следва: (i) да се оттегли от одита, когато това е практически осъществимо и възможно съгласно приложимото законодателство или нормативна уредба; или (вж. параграф А13) (ii) ако оттеглянето от одита преди издаване на одиторския доклад е практически неосъществимо или невъзможно, да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет. (Вж. параграф А14)
705.14	Ако одиторът се оттегли, както е посочено в параграф 13(б)(i), преди да се оттегли одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, всякакви въпроси, свързани с неправилни отчитания, идентифицирани в хода на одита, които биха предизвикали модифициране на мнението. (Вж. параграф А15)
705.15	Когато одиторът счете за необходимо да изрази отрицателно мнение или да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет като цяло, одиторският доклад не следва да включва немодифицирано мнение във връзка със същата обща рамка за финансово отчитане относно компонент (отделен отчет) на финансовия отчет или относно един или повече конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет. Включването на такова немодифицирано мнение в същия доклад при тези обстоятелства би противоречало на отрицателното мнение или на отказа от изразяване на мнение от страна на одитора относно финансовия отчет като цяло. (Вж. параграф А16)
705.16	Когато одиторът модифицира одиторското мнение, одиторът следва да използва съобразно случая заглавие на раздела, посветен на мнението „Квалифицирано мнение”, „Отрицателно мнение” или „Отказ от изразяване на мнение”. (Вж. параграфи А17–А19)

705.17	<p>Когато одиторът изразява квалифицирано мнение поради съществено неправилно отчитане във финансовия отчет, одиторът следва да посочи, че, съгласно мнението на одитора, с изключение на ефекта от въпроса(ите), описан(и) в раздела „База за изразяване на квалифицирано мнение“:</p> <p>(a) когато докладва в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти (или дава вярна и честна представа за) [...] в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]; или</p> <p>(b) когато докладва в съответствие с обща рамка за съответствие, приложеният финансов отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане].</p> <p>Когато модифицирането е предизвикано от невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да използва съответно фразата „с изключение на възможния ефект от въпроса(ите)...“ по отношение на модифицираното мнение. (Вж. параграф A20)</p>
--------	--

Параграф	Уместни извадки от МОС
Отрицателно мнение	
705.18	<p>Когато одиторът изразява отрицателно мнение, одиторът следва да посочи, че, съгласно мнението на одитора, поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в раздела „База за изразяване на отрицателно мнение“:</p> <p>(а) когато докладва в съответствие с обща рамка за достоверно представяне, приложеният финансов отчет не представя достоверно, във всички съществени аспекти (или не дава вярна и честна представа за) [...] в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане]; или</p> <p>(б) когато докладва в съответствие с обща рамка за съответствие, приложеният финансов отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата обща рамка за финансово отчитане].</p>
Отказ от изразяване на мнение	
705.19	<p>Когато одиторът отказва изразяване на мнение поради невъзможност да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва:</p> <p>(а) да посочи, че одиторът не изразява мнение относно приложения финансов отчет;</p> <p>(б) да посочи, че поради значимостта на въпроса(ите), описан(и) в раздела „База за отказ от изразяване на мнение“, одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за одиторското мнение относно финансовия отчет; и</p> <p>(в) да измени изявлението, изисквано от параграф 24(б) от МОС 700 (преработен), посочващо, че финансовият отчет е одитиран, така че да посочва, че одиторът е бил ангажиран да извърши одит на финансовия отчет.</p>
База за изразяване на мнение	
705.20	<p>Когато одиторът модифицира мнението относно финансовия отчет, одиторът следва, в допълнение към конкретните елементи, изисквани от МОС 700 (преработен): (вж. параграф A21)</p> <p>(а) да измени заглавието „База за изразяване на мнение“, изисквано от параграф 28 от МОС 700 (преработен), на „База за изразяване на квалифицирано мнение“, „База за изразяване на отрицателно мнение“ или „База за отказ от изразяване на мнение“, съобразно конкретния случай; и</p> <p>(б) в рамките на този раздел, да включи описание на въпроса, предизвикал модифицирането.</p>
705.21	<p>В случай че във финансовия отчет е налице съществено неправилно отчитане, което се отнася до конкретни суми във финансовия отчет (включително количествените оповестявания), одиторът следва да включи в раздела „База за изразяване на мнение“ описание и количествено изразяване на финансовия ефект от неправилното отчитане, освен в случаите, в които това е практически неосъществимо. В случай че количественото изразяване на финансовия ефект е практически неосъществимо, одиторът следва да посочи това в този раздел. (Вж. параграф A22)</p>
705.22	<p>В случай че във финансовия отчет е налице съществено неправилно отчитане, което се отнася до качествени оповестявания, одиторът следва да включи в раздела „База за изразяване на мнение“ обяснение как оповестяванията съдържат съществени неправилни отчитания.</p>

705.23	<p>В случай че във финансовия отчет е налице съществено неправилно отчитане, което се отнася до липсващо оповестяване на информация, която се изисква да бъде оповестена, одиторът следва:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) да обсъди липсващото оповестяване с лицата, натоварени с общо управление;</li> <li>(б) да опише в раздела „База за изразяване на мнение“ естеството на пропуснатата информация; и</li> <li>(в) освен ако не е забранено от закон или нормативна уредба, да включи пропуснатите оповестявания, при условие, че това е практически осъществимо и одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства относно пропуснатата информация. (Вж. параграф А23)</li> </ul>
705.24	<p>В случай че модифицирането произтича от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да включи в раздела „База за изразяване на мнение“ причините за тази невъзможност.</p>
705.25	<p>Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение, одиторът следва да измени изискваното от параграф 28(г) от МОС 700 (преработен) изявление относно това дали получените одиторски доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят база за изразяване на одиторско мнение, така че да включи съобразно случая думата „квалифицирано“ или „отрицателно“.</p>
705.26	<p>Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, одиторският доклад не следва да включва елементите, изисквани от параграфи 28(б) и 28(г) от МОС 700 (преработен). Тези елементи са:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) препратка към раздела от одиторския доклад, в който са описани отговорностите на одитора; и</li> <li>(б) изявление относно това дали получените одиторски доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят база за одиторското мнение.</li> </ul>
705.27	<p>Дори ако одиторът е изразил отрицателно мнение или е отказал изразяване на мнение относно финансовия отчет, одиторът следва да опише в раздела „База за изразяване на мнение“ причините за други въпроси, известни на одитора, които биха изисквали модифициране на мнението и ефекта от тях. (Вж. параграф А24)</p>

## 23.1 Общ преглед

От одитора се изисква да изрази ясно и подходящо модифицирано мнение върху финансовия отчет при ситуации като изложените по-долу.

### Приложение 23.1-1

Ситуации	
Необходим е модифициран доклад (квалифицирано мнение, отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение)	<p><b>Финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания</b></p> <p>На базата на получените одиторски доказателства, финансовият отчет като цяло съдържа съществени неправилни отчитания. Това включва некоригирани неправилни отчитания, които са съществени, уместността или приложението на счетоводни принципи и неоповестяването на информация, което води до съществени неправилни отчитания.</p>
	<p><b>Невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства</b></p> <p>Невъзможност да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да се направи заключение, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания. Това включва:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• обстоятелства извън контрола на предприятието, като например, пожар, който унищожава счетоводната документация;</li> <li>• обстоятелства, отнасящи се до естеството и времето на изпълнение на одиторската работа, като например, невъзможност да се присъства на инвентаризацията; или</li> <li>• ограничения, наложени от ръководството, като например, случаите, когато ръководството не дава възможност одиторът да получи потвърждение от външни източници на определени вземания.</li> </ul>

## 23.2 Модификации на одиторското мнение

Модифицирано одиторско мнение се изисква, когато одиторът стигне до заключение, че:

- на базата на получените одиторски доказателства, финансовият отчет като цяло съдържат съществени неправилни отчитания; или
- не е възможно да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания.

Съществуват три вида модифицирано мнение. Това са квалифицирано мнение, отрицателно мнение и отказ от изразяване на мнение.

Приложението по-долу (възпроизведено от МОС 705 (преработен).A1) илюстрира как видът мнение, който ще бъде изразено, се влияе от одиторската преценка относно:

- естеството на въпроса, пораждащ модификацията; и
- всеобхватността на ефектите или възможните ефекти от него върху финансовия отчет.

Приложение 23.2-1

Естество на въпроса, пораждащ модификацията	Одиторската преценка относно всеобхватността на ефектите или възможните ефекти върху финансовия отчет	
	Съществени, но НЕ всеобхватни	Съществени И всеобхватни
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 трите вида модификации е описана в приложението по-долу.

Приложение 23.2-2

Вид	Приложимост
<b>Квалифицирано мнение</b>	<p>Когато ефектът е съществен, но не и всеобхватен за финансовия отчет. Това е приложимо, когато:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, но одиторът достига до заключение, че са налице неправилни отчитания, които индивидуално или взети като съвкупност са съществени, но не и всеобхватни за финансовия отчет; или</li> <li>одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението си. Одиторът достига до заключение, че възможните ефекти върху финансовия отчет на неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, биха могли да бъдат съществени, но не и всеобхватни.</li> </ul>
<b>Формулирано като:</b>	<p>По наше мнение, с изключение на ефекта (или възможния ефект) от въпроса, описан в раздела от нашия доклад <i>База за изразяване на квалифицирано мнение</i>, приложеният финансов отчет представя достоверно...”</p> <p>(Забележка: Позоваване на „възможния ефект“ се прави само когато одиторът не е в състояние да определи ефекта или количественото изразяване на ефекта не е практически приложимо.)</p>
<b>Отрицателно мнение</b>	<p>Когато ефектът от неправилните отчитания е както съществен, така и всеобхватен. Това е приложимо, когато са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, но одиторът достига до заключение, че неправилните отчитания, индивидуално или взети като съвкупност, са както съществени, така и всеобхватни за финансовия отчет.</p>

**Формулирано  
като:**

„По наше мнение, поради значимостта на въпроса, разгледан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на отрицателно мнение*... приложеният финансов отчет не представя достоверно...”

Вид	Приложимост
<b>Отказ от изразяване на мнение</b>	<p>Когато възможният ефект на неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, би могъл да бъде както съществен, така и всеобхватен. 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 бъде както съществен, така и всеобхватен.</p> <p>Това е приложимо също при извънредно редките обстоятелства, когато не е възможно да бъде формирано мнение поради потенциалното взаимодействие на множество несигурности и техния възможен кумулативен ефект върху финансовия отчет. Това е приложимо дори когато одиторът е получил достатъчни одиторски доказателства относно всяка от отделните несигурности.</p>
<b>Формулиран като:</b>	<p>„Ние не изразяваме мнение относно приложения финансов отчет на компания АВС. 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 доказателства, които да осигурят база за изразяване на одиторско мнение относно този финансов отчет.“</p>

Единствената алтернатива на издаването на отрицателно мнение или на отказа от изразяване на мнение е цялостното оттегляне от одита (когато това е разрешено) и неиздаването на мнение.

Когато се изисква модификация, подробностите се излагат в „база за модификация“ като описания по-долу параграф.

*Приложение 23.2-3*



**Параграф за  
база за  
модификация**

**Цел**

Излага подробностите за модификацията в отделен раздел непосредствено след раздела за 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.

**Формулировка**

Разделът включва (съобразно случая):

- описание на въпроса, предизвикал модификацията;
- когато същественото неправилно отчитане се отнася до конкретни суми във финансовия отчет (включително количествени оповестявания) - описание и количествено изразяване на възможния ефект на 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 печалбата преди данъци, нетната печалба и собствения капитал;
- когато е приложимо, изявление, че не е практически осъществимо да се определи количествено финансовия ефект;
- когато същественото неправилно отчитане се отнася до текстови оповестявания, обяснение как оповестяванията съдържат неправилно отчитане;
- естеството на пропуснатата информация, освен в случаите, когато оповестяванията не са лесно достъпни, не са изготвени от ръководството или биха заели неправомерно голям обем в доклада; и
- описание на всички идентифицирани въпроси, които биха изисквали модификация на одиторското мнение. Отрицателно мнение или отказ от изразяване на мнение, отнасящи се до един конкретен въпрос не оправдават пропускането на други въпроси, които биха изисквали модифициран одиторски доклад.

**Пояснителни приложения към финансовия отчет**

В раздела „База за модификацията“ одиторът може да направи препратка към по-разширено разглеждане в пояснително приложение към финансовия отчет на въпроса, породил модифицирането.

**23.3 Финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания**

Параграф	Уместни извадки от МОС
450.4	<p>За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:</p> <p>(а) Неправилно отчитане – Разликата между отчетена сума, класификация, представяне или оповестяване на позиция във финансовия отчет и сумата, класификацията, представянето или оповестяването, което се изисква за тази позиция, за да бъде в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Неправилни отчитания могат да възникнат в резултат на грешка или измама. (Вж. параграф А1)</p> <p>Когато одиторът изразява мнение за това дали финансовият отчет дава вярна и честна представа или е представен достоверно, във всички съществени аспекти, неправилните отчитания включват и онези корекции в сумите, класификациите, представянето или оповестяванията, които по преценката на одитора са необходими, за да може финансовият отчет да дава вярна и честна представа или да е представен достоверно, във всички съществени аспекти.</p> <p>(б) Некоригирани неправилни отчитания – неправилни отчитания, които одиторът е натрупал по време на одита и които не са били коригирани.</p>

Това е приложимо, когато са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, но одиторът достига до заключение, че неправилните отчитания, индивидуално или взети като съвкупност, са съществени (изискващи квалифицирано мнение) или съществени и всеобхватни (изискващи отрицателно мнение) за финансовия отчет.

Това би могло да бъде резултат от:

- оценката, която одиторът е направил на некоригираните неправилни отчитания;
- уместността на избраните счетоводни политики;
- прилагането на избраните счетоводни политики; или
- целесъобразността или адекватността на оповестяванията във финансовия отчет.

По-долу е представен пример за уместните елементи на доклад с квалифицирано мнение за съществени неправилни отчитания.

### Приложение 23.3-1

#### Неподходящ избор на счетоводни политики

Оценка = съществени, но не и всеобхватни

Отговор = квалифицирано мнение

Рамка = Международни стандарти за финансово отчитане

- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Ключовите одиторски въпроси не са комуникирани в съответствие с МОС 701, тъй като този стандарт не е приложим по отношение на одита на финансовия отчет на компания ABC.

#### ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC *[или друг подходящ адресат]*

##### Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC, състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на ефекта от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, *(или дава вярна и честна представа за)* финансовото състояние на компания ABC към 31 декември 20X1 г. и *(за)* нейните финансови резултати от дейността и паричните й потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

##### База за изразяване на квалифицирано мнение

Както е разгледано в Пояснително приложение X към приложения финансов отчет, във финансовия отчет не е предвидена амортизация, което съставлява отклонение от МСФО. За периода, завършващ на 31 декември 20X1 г. начислената сума следва да бъде xxx, на базата на линейния амортизационен метод, като се използва годишна норма от 5% за сградите и 20% за оборудването. Съответно, имоти, машини и съоръжения следва да бъдат намалени с натрупаната амортизация в размер на xxx, задълженията за отсрочени данъци върху печалбата и разходът за данъци върху печалбата следва да бъдат увеличени с ууу, а загубата за периода и натрупаният дефицит от минали периоди следва да бъдат увеличени съответно с xxx и xxx.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад

*Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет.* Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [юрисдикция], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано мнение.

*[Останалата част от доклада ще бъде в съответствие с МОС 700 (преработен)]*

## Приложение 23.3-2

По-долу е представен втори пример за уместните елементи на доклад с отрицателно мнение за всеобхватни съществени неправилни отчитания.

### Неконсолидиране на дъщерно предприятие

Оценка = съществени и всеобхватни

Отговор = отрицателно мнение

Рамка = Международни стандарти за финансово отчитане

- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Ключовите одиторски въпроси не са комуникирани в съответствие с МОС 701, тъй като този стандарт не е приложим по отношение на одита на финансовия отчет на компания ABC.

### ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC *[или друг подходящ адресат]*

#### Отрицателно мнение

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания ABC, състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, поради значимостта на въпроса, разгледан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на отрицателно мнение*, приложеният финансов отчет не представя достоверно (или не дава вярна и честна представа за) финансовото състояние на компания ABC и нейните дъщерни предприятия към 31 декември 20X1 г. и (за) техните финансови резултати от дейността и парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

#### База за изразяване на отрицателно мнение

Както е обяснено в Пояснително приложение X, компания ABC не е консолидирала дъщерното предприятие компания XYZ, която групата е придобила през 20X1 г., тъй като все още не е в състояние да потвърди справедливите стойности на определени съществени активи и пасиви на дъщерното предприятие към датата на придобиване. Поради това, тази инвестиция се отчита счетоводно на база цена на придобиване. Съгласно МСФО, дъщерното предприятие следваше да бъде консолидирано, тъй като е контролирано от компания ABC. Ако компания XYZ беше консолидирана, много елементи на приложения финансов отчет биха били съществено засегнати. Ефектът върху финансовия отчет от неконсолидирането не е определен.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме

независими от групата в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на консолидирания финансов отчет в [юрисдикция], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето отрицателно мнение.

*[Останалата част от доклада ще бъде в съответствие с МОС 700 (преработен)]*

**Приложение 23.3-3-**

По-долу е представен трети пример за уместните елементи на доклад с отрицателно мнение за всеобхватни съществени неправилни отчитания.

**Неадекватно оповестяване на съществена несигурност**

Оценка = съществени и всеобхватни

Отговор = отрицателно мнение

Рамка = Международни стандарти за финансово отчитане

- Ключовите одиторски въпроси не са комуникирани в съответствие с МОС 701, тъй като този стандарт не е приложим по отношение на одита на финансовия отчет на компания ABC.

**ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР**

До акционерите на компания ABC [*или друг подходящ адресат*]

**Отрицателно мнение**

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компания ABC, състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, поради значимостта на пропускането на информацията, посочена в раздела от нашия доклад *База за изразяване на отрицателно мнение*, приложеният консолидиран финансов отчет не представя достоверно (или *не дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компанията към 31 декември 20X1 г. и (за) нейните финансови резултати от дейността и парични потоци за периода, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

**База за изразяване на отрицателно мнение**

Споразуменията за финансиране на дружеството са изтекли като оставащата за плащане сума е дължима на 31 декември 20X1 г. Дружеството не е успяло да предоговори или получи заменящо финансиране и обмисля обявяване на несъстоятелност. Тези събития сочат за съществена несигурност, която би могла да породви значителни съмнения относно способността на дружеството да продължи да функционира като действащо предприятие и следователно то може да не е в състояние да реализира активите си и погаси пасивите си в обичайния ход на стопанската си дейност. Финансовият отчет (и пояснителните приложения към него) не оповестяват този факт.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на

консолидирания финансов отчет в [юрисдикция], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето отрицателно мнение.

*[Останалата част от доклада ще бъде в съответствие с МОС 700 (преработен)]*



### 23.4 Невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства

Случаят е такъв, когато одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира мнението си и достига до заключение, че възможните ефекти върху финансовия отчет на неразкритите неправилни отчитания, ако има такива, биха могли да бъдат съществени (квалифицирано мнение) или съществени и всеобхватни (отказ от изразяване на мнение).

Невъзможността одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства (наричана също ограничение в обхвата на одита) може да бъде породена от:

- обстоятелства извън контрола на предприятието, като например унищожаване на счетоводната документация на предприятието (например в резултат на пожар, наводнение, кражба или загуба на компютърни данни) или изземането ѝ от държавни органи;
- обстоятелства, отнасящи се до естеството или времето на изпълнение на одиторската работа. Случаят може да е такъв, когато назначаването на одитора става по начин, който не му дава възможност да наблюдава физически инвентаризацията, счетоводната документация не е пълна към момента на одита или когато одиторът определи, че изпълнението единствено на процедури по същество не е достатъчно, а контролите на предприятието не са ефективни; или
- ограничения, наложени от ръководството, като например недаване възможност за потвърждение от външни източници на определени вземания или ограничаване достъпа до ключов персонал, счетоводна документация или места за извършване на стопанска дейност. Когато случаят е такъв, може да има и други последствия за одита, като например оценката на риска от измама и дали да се продължи с ангажимента. Ако ограничението е известно преди да бъде приет ангажимента, одиторът обикновено не приема такъв ограничен ангажимент.

Преди да достигне до заключение, че е необходимо модифицирано мнение, одиторът:

- прави опит да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства чрез изпълнение на алтернативни процедури; и
- обсъжда въпроса с ръководството и лицата, натоварени с общото управление, за да определи дали проблемът може да бъде разрешен. Ако въпросът не може да бъде разрешен, тогава одиторът комуникира намерението си да модифицира одиторското мнение и предлаганата формулировка.

По-долу е представен пример за уместните елементи на доклад с квалифицирано мнение поради ограничение в обхвата.

*Приложение 23.4.1*

**Ограничение в обхвата, Невъзможност да се наблюдава инвентаризацията**

Оценка = съществени, но не и всеобхватни

Отговор = квалифицирано мнение

Рамка = Международни стандарти за финансово отчитане

- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- Ключовите одиторски въпроси не са комуникирани в съответствие с МОС 701, тъй като този стандарт не е приложим по отношение на одита на финансовия отчет на компания АВС.

**ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР**

До акционерите на компания АВС [или друг подходящ адресат]

**Квалифицирано мнение**

Ние извършихме одит на финансовия отчет на компания АВС, състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа за*) финансовото състояние на компания АВС към ...

**База за изразяване на квалифицирано мнение**

Ние не сме присъствали на инвентаризацията към 31 декември 20XX г, тъй като тази дата предхождаше момента, когато бяхме първоначално ангажирани като одитори на дружеството. Поради естеството на документацията и регистрите на дружеството ние не бяхме в състояние да се уверим във физическите наличности на материални запаси посредством други одиторски процедури. Съответно, ние не бяхме в състояние да определим дали нямаше да бъде констатирано, че са необходими някакви корекции в салдата на материалните запаси и съответно свързани с това промени в отчета за финансовото състояние, отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от групата в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на консолидирания финансов отчет в [юрисдикция], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано мнение.

[Останалата част от доклада ще бъде в съответствие с МОС 700 (преработен)]

## Приложение 23.4-2

По-долу е представен пример за уместните елементи на доклад с отказ от изразяване на мнение поради ограничение в обхвата.

### **Ограничение в обхвата, Ръководството поставя ограничения в обхвата на одиторската работа**

Оценка = съществени и всеобхватни

Отговор = отказ от изразяване на мнение

Рамка = Международни стандарти за финансово отчитане

- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).

### **ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР**

До акционерите на компания ABC [*или друг подходящ адресат*]

#### **Отказ от изразяване на мнение**

Ние бяхме ангажирани да извършим одит на финансовия отчет на компания ABC, състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

Ние не изразяваме мнение относно приложения финансов отчет. Поради значимостта на въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за отказ от изразяване на мнение*, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за изразяване на одиторско мнение относно този финансов отчет.

#### **База за отказ от изразяване на мнение**

Ние не бяхме в състояние да наблюдаваме физически цялата инвентаризация и да потвърдим разчетите за вземанията поради ограниченията, наложени върху нашата работа от страна на дружеството. Ние не бяхме в състояние да се уверим посредством алтернативни средства в количествата на материалните запаси и вземанията, държани към 31 декември 20XX г, които са посочени в баланса в размер съответно на xxx и xxx. В резултат на това, ние не бяхме в състояние да определим дали нямаше да бъде констатирано, че са необходими някакви корекции по отношение на отразените или неотразени материални запаси и разчети за вземания и елементите, съставляващи салдата в отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци.

#### **Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за консолидирания финансов отчет**

[*Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен)*]

**Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет**

Нашата отговорност е да извършим одит на приложения финансов отчет в съответствие с Международните одиторски стандарти и да издадем одиторски доклад. Поради въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за отказ от изразяване на мнение*, обаче, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за одиторско мнение относно този финансов отчет.

Ние сме независими от компанията в съответствие с етичните изисквания, приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [юрисдикция], като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания.

*[Останалата част от доклада ще бъде в съответствие с МОС 700 (преработен)]*

Приложението към МОС 705 (преработен) включва примери за одиторски доклади с модификации на мнението:

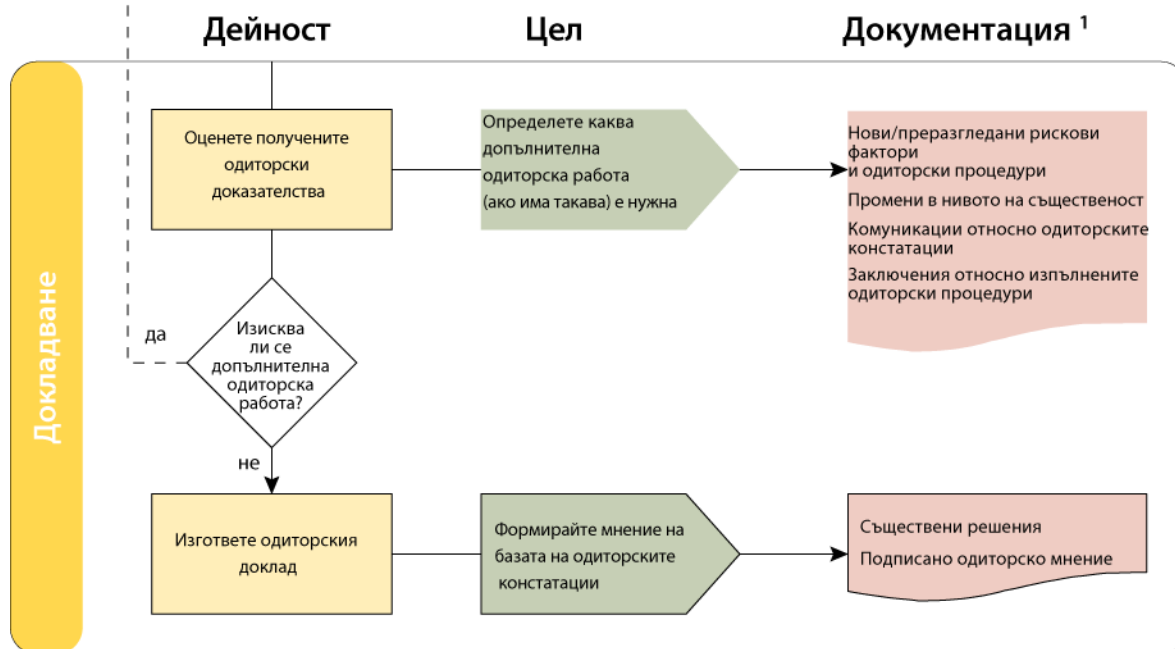
- Пример 1: Одиторски доклад, съдържащ квалифицирано мнение поради съществено неправилно отчитане във финансовия отчет
- Пример 2: Одиторски доклад, съдържащ отрицателно мнение поради съществено неправилно отчитане в консолидирания финансов отчет
- Пример 3: Одиторски доклад, съдържащ квалифицирано мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно чуждестранно асоциирано предприятие
- Пример 4: Одиторски доклад, съдържащ отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент на консолидирания финансов отчет
- Пример 5: Одиторски доклад, съдържащ отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно множество елементи на финансовия отчет.



## 24. Допълнителни комуникации в одиторския доклад: действащо предприятие, параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси

Съдържание на главата	Приложими МОС
Насоки относно допълнителната комуникация в одиторския доклад за привличане вниманието на потребителите на финансови отчети към определени въпроси, включително самостоятелен раздел във връзка с принципа-предположение за действащо предприятие.	570 (преработен) и 706 (преработен)

Приложение 24.0-1

**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.



## 24.1 Счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие и одиторският доклад

Параграф	Уместни извадки от МОС
570.20	<p><b>Адекватност на оповестяванията, когато са идентифицирани събития или условия, но не е налице съществена несигурност</b></p> <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, 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)</p>
570.21	<p><b>Последствия за одиторския доклад</b></p> <p><i>Използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е неуместно</i></p> <p>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)</p>
570.22	<p><b>Използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно, но е налице съществена несигурност</b></p> <p><i>Във финансовия отчет е направено адекватно оповестяване на съществената несигурност</i></p> <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"> <li>(а) привлече вниманието към пояснителното приложение във финансовия отчет, което оповестява въпросите, изложени в параграф 19; и</li> <li>(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.</li> </ul>
570.23	<p>Ако във финансовия отчет не е направено адекватно оповестяване относно съществената несигурност, одиторът следва: (вж. параграфи А32–А34)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) да изрази квалифицирано или съобразно случая отрицателно мнение в съответствие с МОС 705 (преработен); и</li> <li>(б) да посочи, в раздела от одиторския доклад „База за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение”, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и че финансовият отчет не оповестява адекватно този въпрос.</li> </ul>

Съгласно въведението към Глава 14 от Том 1, използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е фундаментално за изготвянето на финансовия отчет. МОС 570 (преработен) предоставя насоки относно отговорността на одитора при одита на финансовия отчет по отношение използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие и оценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, като адресира също и изискванията по отношение на докладването.

МОС 570 (преработен) изисква самостоятелен раздел „Действащо предприятие“ в одиторския доклад, когато е налице съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, която трябва да бъде разгледана отделно, т.е. не в параграфа за обръщане на внимание или в параграфа по други въпроси.

Приложението по-долу обобщава последствията от гледна точка на докладването, ако се определи, че счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е подходяща, но 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 счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е неуместна, от одитора се изисква да изрази отрицателно мнение.

Приложение 24.1-1

<b>Докладване от страна на одитора, ако е налице съществена несигурност, отнасяща се до използването на счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие</b>		
<b>Адекватно оповестена</b>	<b>Ако НЕ Е адекватно оповестена</b>	
	Използвайте <b>професионална преценка</b> , за да оцените какво би било подходящо в съответствие с МОС 705 (преработен)	
		
<b>Немодифицирано мнение</b>	<b>Квалифицирано мнение</b>	<b>Отрицателно мнение</b>
		
Добавете самостоятелен раздел, озаглавен „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие“	Включете в раздела от одиторския доклад „База за изразяване на квалифицирано мнение“ изявление, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на	Включете в раздела от одиторския доклад „База за изразяване на отрицателно мнение“ изявление, че е налице съществена несигурност, която би могла да породи значителни съмнения относно способността на предприятието да

	предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и че финансовият отчет не оповестява адекватно този въпрос	продължи да функционира като действащо предприятие и че финансовият отчет не оповестява адекватно този въпрос
--	--	--

Извадка от МОС 570 (преработен) Пример 1	Извадка от МОС 570 (преработен) Пример 2	Извадка от МОС 570 (преработен) Пример 3
<p><b>Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие</b></p> <p>Обръщаме внимание на Пояснително приложение XXX във финансовия отчет, в което се посочва, че компанията е понесла нетна загуба в размер на ZZZ през годината, завършваща на 31 декември 20X1 г., като към тази дата текущите пасиви на компанията превишават общата сума на активите с YYY. Както е посочено в Пояснително приложение 6, тези събития или условия, наред с останалите въпроси, изложени в Пояснително приложение 6, сочат, че е налице съществена несигурност, която би могла да породии значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.</p>	<p><b>База за изразяване на квалифицирано мнение</b></p> <p>Както е посочено в Пояснително приложение уу, споразуменията за финансиране на компанията изтичат, като непогасените суми са дължими на 19 март 20X2 г. Компанията не е била в състояние да сключи споразумения за предоговаряне или да получи заместващо финансиране. Тази ситуация показва, че е налице съществена несигурност, която би могла да породии значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Финансовият отчет не оповестява адекватно този въпрос.</p>	<p><b>База за изразяване на отрицателно мнение</b></p> <p>Споразуменията за финансиране на компанията са изтекли, като непогасената сума е дължима на 31 декември 20X1 г. Компанията не е била в състояние да сключи споразумения за предоговаряне или да получи заместващо финансиране и обмисля подаване на искане за обявяване в несъстоятелност. Тази ситуация показва, че е налице съществена несигурност, която би могла да породии значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Финансовият отчет не оповестява адекватно този факт.</p>

Както е посочено по-горе, МОС 570 (преработен) предоставя примери за одиторски доклади във връзка с принципа за действащо предприятие, както следва:

- **Пример 1:** Одиторски доклад, съдържащ **немодифицирано мнение**, когато одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност и оповестяването във финансовия отчет е адекватно
- **Пример 2:** Одиторски доклад, съдържащ **квалифицирано мнение**, когато одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност и финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания поради неадекватно оповестяване
- **Пример 3:** Одиторски доклад, съдържащ **отрицателно мнение**, когато одиторът е достигнал до заключение, че е налице съществена несигурност и финансовият отчет не съдържа изискваните оповестявания, свързани със съществена несигурност.

Параграф	Цел/цели на МОС
706.6	<p>Целта на одитора, след като е формирал мнение относно финансовия отчет, е да привлече вниманието на потребителите, когато по негова преценка е необходимо да се направи това, чрез ясна допълнителна комуникация в одиторския доклад:</p> <p>(а) към въпрос, който въпреки че е представен или оповестен по подходящ начин във финансовия отчет, е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите; или</p> <p>(б) към всеки друг въпрос, който съобразно случая има отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад.</p>

Параграф	Уместни извадки от МОС
706.7	<p>За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:</p> <p>(а) Параграф за обръщане на внимание – параграф, включен в одиторския доклад, правещ препратка към въпрос, подходящо представен или оповестен във финансовия отчет, който съгласно преценката на одитора е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите.</p> <p>(б) Параграф "Други въпроси" – параграф, включен в одиторския доклад, правещ препратка към въпрос, различен от тези, представени или оповестени във финансовия отчет, който съгласно преценката на одитора има отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад.</p>
706.8	<p>Ако одиторът прецени, че е необходимо да привлече вниманието на потребителите към въпрос, който е представен или оповестен във финансовия отчет и който съгласно преценката на одитора е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите, той следва да включи параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад, при условие че: (вж. параграфи А5–А6)</p> <p>(а) от одитора няма да се изисква да модифицира мнението в съответствие с МОС 705 (преработен) в резултат на този въпрос; и</p> <p>(б) когато е приложим МОС 701, въпросът не е определен като ключов одиторски въпрос, който да бъде комуникиран в одиторския доклад. (Вж. параграфи А1–А3)</p>
706.9	<p>Когато одиторът включва параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад, одиторът следва:</p> <p>(а) да включи параграфа в рамките на самостоятелен раздел в одиторския доклад с подходящо заглавие, съдържащо израза „обръщане на внимание“;</p> <p>(б) да включи в параграфа ясна препратка към въпроса, който е предмет на обръщането на внимание и къде във финансовия отчет могат да се намерят съответните оповестявания, които напълно описват този въпрос. Параграфът следва да прави препратка единствено към информация, която е представена или оповестена във финансовия отчет; и</p> <p>(в) да посочва, че одиторското мнение не е модифицирано по отношение на въпроса, на който се обръща внимание. (Вж. параграфи А7–А8, А16–А17)</p>
706.10	<p>Ако одиторът прецени, че е необходимо да докладва въпрос, различен от представените или оповестените във финансовия отчет, който съгласно преценката на одитора има отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад, одиторът следва да включи в одиторския доклад параграф по други въпроси, при условие че:</p> <p>(а) това не е забранено от закон или нормативна уредба; и</p> <p>(б) когато е приложим МОС 701, въпросът не е определен като ключов одиторски въпрос, който да бъде докладван в одиторския доклад. (Вж. параграфи А9–А14)</p>

706.11	Когато одиторът включва в одиторския доклад параграф по други въпроси, одиторът следва да включи параграфа в рамките на самостоятелен раздел, озаглавен „Други въпроси“ или по друг подходящ начин. (Вж. параграфи А15–А17)
706.12	Ако одиторът очаква да включи параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в одиторския доклад, одиторът следва да съобщи на лицата, натоварени с общо управление, това очакване, както и формулировката на този параграф. (Вж. параграф А18)

## 24.2 Общ преглед – обръщане на внимание и други въпроси

В някои ситуации одиторът може да поиска да привлече вниманието на потребителите към определени въпроси в одиторския доклад, които са фундаментални за разбирането от страна на потребителите на финансовия отчет или на самия одит и отговорностите на одитора. Това може да бъде постигнато чрез добавяне към одиторския доклад на извънреден параграф в самостоятелен раздел.

По-долу са представени в общи линии двата вида параграфи, които могат да бъдат добавяни.

### Приложение 24.2-1

Параграф	Приложимост
<b>За обръщане на внимание</b>	<b>Привлича се внимание към важни въпроси, отнасящи се до финансовия отчет, които вече са оповестени в него.</b> Въпрос/въпроси, подходящо представени/оповестени във финансовия отчет, които са от такова значение, че са фундаментални за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите.
<b>Примери</b>	Несигурност, свързана с извънредни съдебни производства или мерки от страна на регулаторните органи, съществени последващи събития, значимо катастрофично събитие, други съществени несигурности и несъответствия, както и по-ранно приложение (когато това е разрешено) на нов счетоводен стандарт.
<b>Други въпроси</b>	<b>Въпроси, имащи отношение към разбирането от страна на потребителите на функцията на одита, които не са оповестени във финансовия отчет</b> Всякакви въпроси (с изключение на представените или оповестените във финансовия отчет), които имат отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора и/или одиторския доклад.
<b>Примери</b>	Невъзможност одиторът да се оттегли от ангажимента, допълнителни отговорности на одитора, както и всякакви ограничения при разпространението на одиторския доклад.

Параграфът за обръщане на внимание не е заместител на:

- модифициране на одиторското мнение, когато това е необходимо; или
- включването от страна на ръководството на изискваните оповестявания във финансовия отчет.

Когато одиторът очаква да включи параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси, одиторът комуникира с ръководството и лицата, натоварени с общото управление относно:

- необходимостта от този параграф; и
- предлаганата формулировка.

МОС 570 (преработен) включва също така изисквания за самостоятелен раздел в одиторския доклад, отнасящ се до счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие и свързаните с това въпроси. Включването на въпроси във връзка с предположението за действащо предприятие не следва да бъде идентифицирано като параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси, а следва да представлява самостоятелен раздел, със собствено заглавие в одиторския доклад. (Виж 24.3 от настоящата Глава).





### 24.3 Параграф за обръщане на внимание

Параграфът за обръщане на внимание е предназначен да открие важни въпроси (вече оповестени във финансовия отчет), които биха повишили разбирането от страна на потребителите на финансовия отчет.

По-долу са изложени ключовите изисквания за използване на параграф за обръщане на внимание.

#### Приложение 24.3-1

Условия	Коментар
<b>Въпросът вече е изцяло оповестен във финансовия отчет</b>	Параграфът за обръщане на внимание се отнася до въпроси, които вече са представени или оповестени във финансовия отчет и не замества това оповестяване. Параграфът не съдържа повече подробности, отколкото вече са представени във финансовия отчет.
<b>Не е налице съществено неправилно отчитане</b>	Одиторът трябва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, че във финансовия отчет не е налице съществено неправилно отчитане във връзка с този въпрос.
<b>Поместване</b>	Няма специално изискване за мястото на поместване, но едно възможно предложение е след раздела с базата за мнението. Параграфът се озаглавява „Обръщане на внимание“ или е с друго подходяща заглавие. (Виж МОС 706 (преработен) A16)
<b>Не представлява модификация на мнението</b>	Параграфът посочва, че одиторското мнение не е модифицирано по отношение на въпроса, на който се обръща внимание.

Следните МОС съдържат изисквания за включване в одиторския доклад на параграф за обръщане на внимание.

#### Приложение 24.3-2

МОС	Заглавие	Параграф
210	Договаряне на условията на одиторските ангажименти	19(б)
560	Последващи събития	12(б), 16
800	Конкретни съображения – одити на финансови отчети, изготвени в съответствие с общи рамки със специално предназначение	14

По-долу е изложена примерна формулировка.

### Приложение 24.3-3

#### **Съществена несигурност—съдебно дело**

Допускайки, че оповестяването в пояснителните приложения към финансовия отчет е направено по подходящ начин, формулировката на параграфа би могла да бъде:

#### **Обръщане на внимание**

Ние обръщаме внимание на Пояснително приложение X към финансовия отчет. Дружеството е ответник по съдебно дело, в което се твърди, че е нарушило определени патентни права и се претендират възнаграждения за права и наказателни неустойки. Дружеството е подало насрещен иск и предварителните изслушвания и процедурите за установяване на фактите по двата иска са в ход. Изходът не може да бъде определен понастоящем и във финансовия отчет не е провизирано никакво задължение, което би могло да възникне в резултат на тези съдебни дела. Нашето мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

МОС 706 (преработен) предоставя следните примери за обстоятелства, при които одиторът може да счете за необходимо да включи параграф за обръщане на внимание:

- несигурност, свързана с бъдещ изход от извънредно съдебно дело или регулаторна мярка.
- значимо последващо събитие, настъпило между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад.
- по-ранното прилагане (когато това е разрешено) на нов счетоводен стандарт, който има съществен ефект върху финансовия отчет.
- голямо природно бедствие, което е оказало или продължава да оказва съществен ефект върху финансовото състояние на предприятието. (МОС 706.A4)

## **24.4 Параграф „Други въпроси“**

Параграф „Други въпроси“ може да е необходим за открояване на въпроси, които не са вече оповестени във финансовия отчет и които биха имали отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, одиторските отговорности и/или одиторския доклад.

Параграфите по други въпроси могат да бъдат използвани за открояване на въпроси като:

- ограничение върху разпространението на одиторския доклад —Доколкото финансовите отчети (използващи рамка с общо предназначение) понякога се изготвят със специална цел, параграф „Други въпроси“ би могъл да посочва, че одиторският доклад е предназначен единствено за предвидените потребители и не следва да бъде разпространяван или използван от други лица;

- открояване на допълнителни отговорности—Специфични закони, нормативни разпоредби или общоприети практики в дадена юрисдикция могат да изискват или да разрешават одиторът да доразвие одиторските отговорности; или
- невъзможност за оттегляне от ангажимента—Ако одиторът не е в състояние да се оттегли или напусне, когато възможният ефект от ограничение в обхвата е всеобхватен, параграф „Други въпроси“ би могъл да обясни защо това не е възможно.

По-долу са изложени ключовите изисквания за използването на параграф „Други въпроси“.

#### Приложение 24.4-1

Условия	Коментар
<b>Въпросът не е вече оповестен във финансовия отчет</b>	Отнася се до въпрос, който не е вече представен или оповестен във финансовия отчет. Освен това, параграф „Други въпроси“ не съдържа информация, която се изисква да бъде предоставена от ръководството.
<b>Оповестяването не е забранено</b>	Оповестяването не е забранено от закон, нормативна разпоредба или други професионални стандарти, като стандарти, отнасящи се до конфиденциалността на информацията.
<b>Оповестяването е уместно за потребителите</b>	Оповестяването е уместно за разбирането от страна на потребителите на финансовите отчети на одита, одиторските отговорности или одиторския доклад.
<b>Няма противоречия</b>	Представената информация не противоречи на мнението или позициите, оповестени или представени във финансовия отчет. Параграфът „Други въпроси“ не засяга одиторското мнение.
<b>Поместване</b>	Параграфът може да бъде включен в раздела „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ или да бъде включен като самостоятелен раздел след доклада относно одита на финансовия отчет и раздела с доклада във връзка с други законови и регулаторни изисквания. (Виж МОС 706 (переработен).A16)
<b>Посочва, че подобно оповестяване не е задължително</b>	Съдържанието на параграфа „Други въпроси“ посочва, че не се изисква въпросът да бъде представен или оповестен във финансовия отчет.

Следните МОС правят препратки към ситуации, в които се изисква да бъде включен параграф „Други въпроси“.

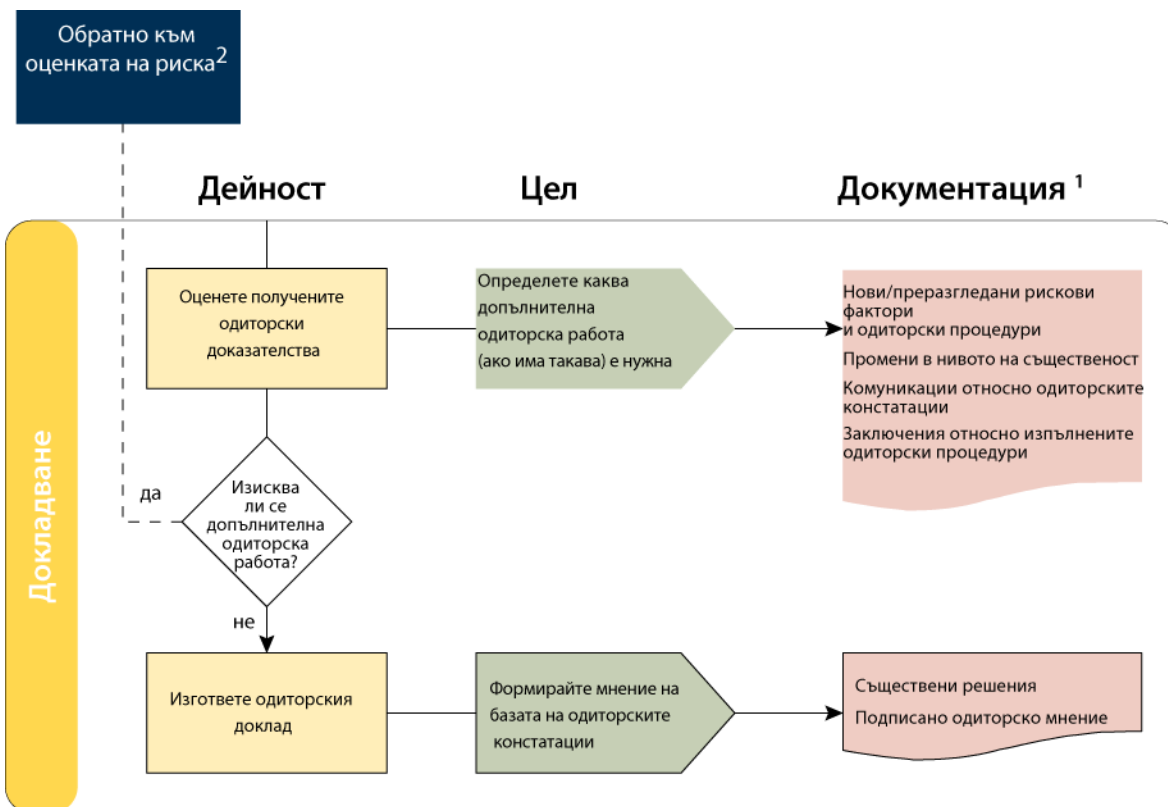
#### Приложение 24.4-2

МОС	Заглавие	Параграфи
560	Последващи събития	12(б), 16
710	Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети	13–14, 16–17, 19

## 25. Сравнителна информация

Съдържание на главата	Приложими МОС
Насоки за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно сравнителната информация и отговорностите на одитора по отношение на докладването.	710

Приложение 25.0-1



**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
710.5	<p>Целите на одитора са:</p> <p>(а) да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства дали сравнителната информация, включена във финансовия отчет, е била представена, във всички съществени аспекти, в съответствие с изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане към сравнителната информация; и</p> <p>(б) да издаде доклад в съответствие с отговорностите за докладване на резултатите от одита.</p>

Параграф	Уместни извадки от МОС
710.6	<p>За целите на този МОС, следните термини имат значението, посочено по-долу:</p> <p>(а) „Сравнителна информация” – сумите и оповестяванията, включени във финансовия отчет, във връзка с един или повече предходни периоди, в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.</p> <p>(б) „Съответстващи данни” - сравнителна информация, при която сумите и другите оповестявания за предходния период са включени като част от финансовия отчет за текущия период и са предназначени да се разглеждат единствено във връзка със сумите и други оповестявания, отнасящи се за текущия период (наричани „данни за текущия период”). Нивото на детайлност на представяне на сравнителните суми и оповестявания се определя основно от неговото отношение към данните от текущия период.</p> <p>(в) „Сравнителен финансов отчет” – сравнителна информация, при която сумите и другите оповестявания за предходния период са включени за сравнение във финансовия отчет за текущия период, но която, ако бъде одитирана, се упоменава в одиторското мнение. Нивото на информацията, включена в този сравнителен финансов отчет, съответства на това във финансовия отчет за текущия период.</p> <p>За целите на този МОС, препратките към „предходен период” трябва да се разглеждат като „предходни периоди”, когато сравнителната информация включва суми и оповестявания за повече от един период.</p>
710.7	<p>Одиторът определя дали финансовият отчет включва сравнителната информация, която се изисква от приложимата обща рамка за финансово отчитане, и дали тази информация е класифицирана по подходящ начин. За целта, одиторът оценява дали:</p> <p>(а) сравнителната информация съответства на сумите и другите оповестявания, представени в предходния период или, когато е уместно, са били преизчислени; и</p> <p>(б) счетоводната политика, отразена в сравнителната информация, съответства на тази, прилагана в текущия период или, ако са били направени промени в счетоводната политика, дали тези промени са били надлежно осчетоводени, представени и оповестени по подходящ начин.</p>
710.8	<p>Ако при извършването на одит на текущия период одиторът разбере за възможно съществено неправилно отчитане в сравнителната информация, той изпълнява такива допълнителни одиторски процедури, каквито са необходими при конкретните обстоятелства, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да му позволят да определи дали е налице съществено неправилно отчитане. Ако одиторът е одитирал финансовия отчет за предходния период, той спазва и съответните изисквания на МОС 560. Ако финансовият отчет за предходния период е променен, одиторът определя дали сравнителната информация съответства на променения финансов отчет.</p>

710.9	Съгласно изискванията на МОС 580, одиторът иска писмени изявления за всички периоди, посочени в одиторското мнение. Също така, одиторът получава конкретни писмени изявления за всякакви преизчисления, които са били направени с цел коригиране на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет за предходния период, които засягат сравнителната информация. (вж. параграф А1)
-------	--

Параграф	Уместни извадки от МОС
710.10	Когато се представят съответстващи данни, одиторското мнение не се отнася до тях, освен в ситуациите, описани в параграфи 11, 12 и 14. (вж. параграф А2)
710.11	Ако одиторският доклад за предходния период, както е издаден преди това, съдържа квалифицирано мнение, отказ от изразяване на мнение или отрицателно мнение, и въпросът, който е довел до модификацията не е разрешен, одиторът модифицира одиторското мнение върху финансовия отчет за текущия период. В „База за включване на параграф за модификация” в одиторския доклад одиторът или: <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) посочва данните за текущия период и съответстващите данни в описанието на въпроса, довел до модификацията, когато ефектът или възможният ефект на въпроса върху данните за текущия период е съществен; или</li> <li>(б) в останалите случаи, обяснява, че одиторското мнение е било модифицирано поради ефекта или възможния ефект на неразрешения въпрос върху съпоставимостта на данните за текущия период и съответстващите данни. (вж. параграфи А3–А5)</li> </ul>
710.12	Ако одиторът получи одиторски доказателства, че е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет за предходния период, върху който преди това е било издадено немодифицирано мнение, и съответстващите данни не са били надлежно преизчислени, нито са направени подходящи оповестявания, одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение в одиторския доклад върху финансовия отчет за текущия период, модифицирано във връзка със съответстващите данни, включени в него. (вж. параграф А6)
710.13	Ако финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор и одиторът има право по закон или разпоредба да се позове на одиторския доклад на предходния одитор върху съответстващите данни и реши да направи това, одиторът посочва в параграф „Други въпроси” в одиторския доклад: <ul style="list-style-type: none"> <li>(а) че финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор;</li> <li>(б) вида на мнението, изразено от предходния одитор и, ако мнението е било модифицирано, причините за това; и</li> <li>(в) датата на този доклад. (вж. параграф А7)</li> </ul>
710.14	Ако финансовият отчет за предходния период не е бил одитиран, одиторът посочва в параграф „Други въпроси” в одиторския доклад, че съответстващите данни не са били одитирани. Това изявление обаче не освобождава одитора от изискването да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, че началните салда не съдържат неправилни отчитания, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период (Вж. параграф А8)
710.15	Когато се представят сравнителни финансови отчети, одиторското мнение посочва всеки период, за който се представя финансов отчет, както и върху кои от тях е изразено одиторско мнение. (вж. параграфи А9–А10)
710.16	Когато се издава доклад върху финансов отчет от предходен период във връзка с одит на текущ период, ако одиторското мнение върху финансовия отчет за този предходен период се различава от мнението, което одиторът е изразил преди това, одиторът оповестява съществените причини за различното мнение в параграф „Други въпроси”, в съответствие с МОС 706 (преработен). (Вж. параграф А11)

Параграф	Уместни извадки от МОС
710.17	<p>Ако финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор, в допълнение към изразяването на мнение върху финансовия отчет за текущия период одиторът посочва в параграф „Други въпроси“:</p> <p>(а) че финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор;</p> <p>(б) вида на мнението, изразено от предходния одитор и, ако мнението е било модифицирано, причините за това; и</p> <p>(в) датата на този доклад,</p> <p>освен ако одиторският доклад на предходния одитор върху финансовия отчет за предходния период не бъде преиздаден отново с финансовия отчет.</p>
710.18	<p>Ако одиторът заключи, че е налице съществено неправилно отчитане, което засяга финансовия отчет за предходния период, върху който предходният одитор преди това е издал доклад без модификация, одиторът съобщава неправилното отчитане на подходящото ниво на ръководство и с лицата, натоварени с общо управление, освен ако те не са включени в ръководството на предприятието и иска предходният одитор да бъде уведомен за това. Ако финансовият отчет за предходния период бъде променен и предходният одитор се съгласи да издаде нов одиторски доклад върху променения финансов отчет за предходния период, одиторът издава доклад само за текущия период. (вж. параграф А12)</p>
710.19	<p>Ако финансовият отчет за предходния период не е одитиран, одиторът посочва в параграф „Други въпроси“, че сравнителният финансов отчет не е одитиран. Това изявление обаче не освобождава одитора от изискването да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, че началните салда не съдържат неправилни отчитания, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период (Вж. параграф А13)</p>

## 25.1 Общ преглед

Естеството на сравнителната информация, представена във финансовия отчет на предприятието ще зависи от изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане. Отговорностите на одитора по отношение на докладването ще се базират на възприетия подход спрямо представената сравнителна информация, така както е установен от законодателството, нормативните разпоредби и от условията на ангажимента.

По отношение на сравнителната информация съществуват два широки подхода. Те са илюстрирани по-долу.

### Приложение 25.1-1

Подход	Коментар
<b>Съответстващи данни</b>	<p>Сумите и другите оповестявания за предходния период се включват като неразделна част от финансовия отчет за текущия период, като са предназначени да бъдат разглеждани единствено във връзка към сумите и останалите оповестявания, отнасящи се до текущия период.</p> <p>Одиторското мнение се отнася само до текущия период.</p>



Подход	Коментар
<b>Сравнителен финансов отчет</b>	<p>Сумите и другите оповестявания за предходния период се включват за сравнение с финансовия отчет за текущия период, но ако са одитирани стават обект на отделно позоваване в одиторското мнение. Нивото на информацията, включена в сравнителния финансов отчет, е съпоставимо с това на финансовия отчет за текущия период.</p> <p>Одиторското мнение се отнася до всеки период, за който е представен финансов отчет.</p>

## 25.2 Одиторски процедури

### Приложение 25.2-1

Задача	Процедури
<b>Получаване на необходимите одиторски доказателства</b>	<p>Осигурете получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че сравнителната информация отговаря на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане и дали тази информация е подходящо класифицирана. Това включва оценяване дали:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>счетоводните политики, отразени в сравнителната информация съответстват на тези, прилагани в текущия период и, ако е имало промени в счетоводните политики, дали тези промени са осчетоводени и представени правилно; и</li> <li>сравнителната информация съответства на сумите и другите оповестявания, представени в предходния период или, когато е уместно, те са били преизчислени.</li> </ul>
<b>Идентифициране на потенциални неправилни отчитания</b>	<p>Ако е възможно, същественото неправилно отчитане в сравнителната информация се идентифицира докато се извършва одитът за текущия период и одиторът:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>изпълнява такива допълнителни одиторски процедури, каквито са необходими при дадените обстоятелства, за да определи дали е налице съществено неправилно отчитане; и</li> <li>когато финансовият отчет за предходния период е изменен, определя, че сравнителната информация съответства на изменения финансов отчет.</li> </ul> <p>Ако одиторът е одитирал финансовия отчет за предходния период, одиторът адресира също и съответните изисквания на МОС 560 относно последващите събития. Те са разгледани в том 1, глава 13.</p>
<b>Получаване на писмени изявления</b>	<p>Изискайте писмени изявления относно всички периоди, засегнати в одиторското мнение. Това включва конкретни писмени изявления относно всяко преизчисление, направено за коригиране на съществено неправилно отчитане във финансовия отчет за предходния период.</p>

## 25.3 Съответстващи данни

Отговорностите по отношение на докладването са изложени по-долу.

### Приложение 25.3-1

Процедури	
Без позоваване на сравнителни данни в одиторското мнение	<p>Одиторското мнение не се позовава на съответстващите данни, освен когато одиторският доклад за предходния период съдържа модификация, която не е разрешена. Одиторът модифицира мнението си за текущия период като:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>се позовава както на данните за текущия период, така и на съответстващите данни, когато ефектите или възможните ефекти на въпроса върху данните за текущия период са съществени; или</li> <li>обяснява, че одиторското мнение за текущия период е модифицирано поради ефектите или възможните ефекти на неразрешения въпрос върху съпоставимостта на данните от текущия период и съответстващите данни.</li> </ul>
Изискват ли се преизчисления?	<p>Квалифицирано или отрицателно одиторско мнение върху финансовия отчет за текущия период се изисква, когато е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет за предходния период, върху който:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>преди това е издадено немодифицирано мнение; и</li> <li>съответстващите данни не са били подходящо преизчислени или не са направени целесъобразните оповестявания.</li> </ul>
Данните от предходния период са одитирани от друга фирма	<p>Ако на одитора не се забранява от закон/нормативна разпоредба да се позовава на доклада на предходния одитор и той реши да направи такова позоваване, одиторът посочва в параграф „Други въпроси“ в одиторския доклад:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>че финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор;</li> <li>вида мнение, изразено от предходния одитор и, ако мнението е било модифицирано, причините за това; и</li> <li>датата на този доклад.</li> </ul>

Данните от предходния период не са одитирани

Посочете в параграф „Други въпроси“ в одиторския доклад, че съответстващите данни не са одитирани.

Това, обаче, не освобождава одитора от изискването да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, че началните салда не съдържат съществени неправилни отчитания, които оказват влияние върху финансовия отчет за текущия период. Ако бъде идентифицирано съществено неправилно отчитане, съответстващите данни ще изискват преизчисляване и включване на подходящи оповестявания.

Ако такова преизчисление или оповестяване не е възможно, одиторското мнение се модифицира по отношение на всички включени съответстващи данни.

Ако одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда, МОС 705 (преработен) изисква от одитора да изрази съобразно случая квалифицирано мнение или да откаже да изрази мнение относно финансовия отчет.

## 25.4 Сравнителни финансови отчети

Отговорностите по отношение на докладването са изложени

по-долу. Приложение 25.4-1

Процедури	
<b>Препратка към всеки от представените периоди</b>	Одиторското мнение препраща към всеки период, за който са представени финансови отчети и върху които е изразено одиторско мнение.
<b>Изискват ли се някакви промени в предоставеното предходно мнение</b>	Ако одиторското мнение върху финансовия отчет за предходния период се различава от преди това изразеното мнение, оповестете причините по същество за различното мнение в параграф „Други въпроси“.
<b>Данните от предходния период са одитирани от друга фирма</b>	<p>В допълнение към изразяването на мнение върху финансовия отчет за текущия период, посочете в параграф „Други въпроси“ (освен когато одиторският доклад на предходния одитор не е преиздаден с финансовия отчет):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• че финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор;</li> <li>• вида мнение, изразено от предходния одитор и, ако мнението е било модифицирано, причините за това; и</li> <li>• датата на този доклад.</li> </ul> <p>Ако е налице съществено неправилно отчитане, което засяга финансов отчет за предходния период, върху който предходният одитор преди това е издал доклад без модификация:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• комуникирайте неправилното отчитане с подходящото ниво на ръководството и лицата, натоварени с общото управление; и</li> <li>• изискайте предходният одитор да бъде информиран.</li> </ul> <p>Ако финансовият отчет за предходния период е бил изменен и предходният одитор се съгласи да издаде нов одиторски доклад върху изменения финансов отчет за предходния период, одиторът издава доклад единствено върху текущия период.</p>

	Процедури
<p><b>Данните от предходния период не са одитирани</b></p>	<p>Посочете в параграф „Други въпроси“ в одиторския доклад, че съответстващите данни не са одитирани.</p> <p>Това, обаче, не освобождава одитора от изискването да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, че началните салда не съдържат съществени неправилни отчитания, които оказват влияние върху финансовия отчет за текущия период. Ако бъде идентифицирано съществено неправилно отчитане, съответстващите данни ще изискват преизчисляване и включване на подходящи оповестявания</p> <p>Ако такова преизчисление или оповестяване не е възможно, одиторското мнение се модифицира по отношение на всички включени съответстващи данни.</p> <p>Ако одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда, МОС 705 (преработен) изисква от одитора да изрази съобразно случая квалифицирано мнение или да откаже да изрази мнение относно финансовия отчет.</p> <p>Ако одиторът срещне значителни трудности при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че началните салда не съдържат неправилни отчитания, които съществено засягат финансовия отчет за текущия период, одиторът може да реши също така, че това представлява ключов одиторски въпрос, който да бъде докладван в съответствие с МОС 701.</p>

## Одиторски доклади

МОС 710 включва следните примери за одиторски доклади:

### Пример 1—Съответстващи данни (Вж: параграф А5)

Някои от уместните фактори, използвани в примера, включват:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, **различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие**, използващо обща рамка за достоверно представяне.
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с **МСФО** (рамка с общо предназначение).
- Одиторският доклад относно **предходния период, издаден преди това, включва квалифицирано мнение.**
- Въпросът, пораждащ модификацията, **не е разрешен.**
- Ефектът или възможният ефект от въпроса върху данните за текущия период е съществен и **изисква модифициране на одиторското мнение** относно данните за текущия период.

### Пример 2— Съответстващи данни (Вж: параграф А5)

Някои от уместните фактори, използвани в примера, включват:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, **различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие**, използващо обща рамка за достоверно представяне.
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с **МСФО** (рамка с общо предназначение).
- Одиторският доклад относно предходния период, **издаден преди това, включва квалифицирано мнение.**
- Въпросът, пораждащ модификацията, **не е разрешен.**
- Ефектът или възможният ефект от въпроса върху данните за текущия период е **несъществен**, но изисква модифициране на одиторското мнение, поради ефекта или възможния ефект от неразрешения въпрос върху съпоставимостта на данните за текущия период и съответстващите данни.

### Пример 3— Съответстващи данни (Вж: параграф А7)

Някои от уместните фактори, използвани в примера, включват:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, **различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие**, използващо обща рамка за достоверно представяне.
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с **МСФО** (рамка с общо предназначение).

- **Съответстващи данни са представени**, а финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор.
- **Законодателството или нормативна разпоредба не забранява** на одитора **да се позове на доклада на предходния одитор** върху съответстващите данни и одиторът е решил да постъпи по този начин.

#### Пример 4—Сравнителни финансови отчети (Вж: параграф А9)

Някои от уместните фактори, използвани в примера, включват:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, **различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие**, използващо обща рамка за достоверно представяне.
- Финансовият отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с **МСФО** (рамка с общо предназначение).
- От одитора се **изисква да издаде доклад върху финансовия отчет за текущия период** и финансовия отчет за предходния период във връзка с одита на текущата година.
- Одиторският доклад относно предходния период, **издаден преди това, включва квалифицирано мнение**.
- Въпросът, пораждащ модификацията, **не е разрешен**.
- Ефектът или възможният ефект на въпроса върху данните за текущия период е **съществен както за финансовия отчет за текущия период**, така и за финансовия отчет за предходния период и изискват модификация на одиторското мнение.