

Окончателен текст на стандарта
декември 2020 г.

*Международен одиторски стандарт 220
(преработен)*

МОС 220 (преработен)

*Управление на качеството на
одита на финансови отчети*

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

За Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС)

Настоящият документ е разработен и одобрен от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност.

Целта на СМОССИС е да служи на обществения интерес, като изготвя и въвежда висококачествени одиторски стандарти, стандарти за изразяване на сигурност и други свързани с одита или изразяването на сигурност стандарти и като съдейства за сближаването на международните и национални одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, повишавайки по този начин качеството и последователността на практиката в световен мащаб и укрепвайки общественото доверие в глобалната одиторска професия.

СМОССИС разработва одиторски стандарти, стандарти за изразяване на сигурност и насоки за използване от всички професионални счетоводители съгласно споделен процес по изготвяне и въвеждане на стандарти с участието на Съвета за публичен надзор, който осъществява надзор над дейността на СМОССИС, и Консултативната съвещателна група на СМОССИС, която предоставя информация от гледната точка на обществения интерес при разработването на стандартите и насоките. Структурите и процесите, които подкрепят дейността на СМОССИС, се обезпечават от Международната федерация на счетоводителите (IFAC).

За информация относно авторските права, запазената марка и разрешенията, моля вижте [стр. 50](#).



**International Auditing
and Assurance
Standards Board®**

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 220

Управление на качеството на одита на финансови отчети

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2022 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Системата на фирмата за управление на качеството и ролята на екипите по ангажименти	2–9
Дата на влизане в сила	10
Цел	11
Дефиниции	12
Изисквания	
Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одита	13–15
Приложими етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта	16–21
Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит	22–24
Ресурси за ангажимента	25–28
Изпълнение на ангажимента	29–38
Текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците	39
Поемане на цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество	40
Документация	41
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Обхват на настоящия МОС	A1
Системата на фирмата за управление на качеството и ролята на екипите по ангажименти	A2–A14
Дефиниции	A15–A27
Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одита	A28–A37
Приложими етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта	A38–A48
Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит	A49–A58
Ресурси за ангажимента	A59–A79
Изпълнение на ангажимента	A80–A108
Текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците	A109–A112
Поемане на цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество	A113–A116
Документация	A117–A120

Международен одиторски стандарт (МОС) 220, *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с международните одиторски стандарти*.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда специфичните отговорности на одитора по отношение управлението на качеството на ниво ангажимент при одит на финансови отчети и свързаните с това отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента. Настоящият МОС трябва да бъде разглеждан заедно с приложимите етични изисквания. (Вж: параграфи А1, А38)

Системата на фирмата за управление на качеството и ролята на екипите по ангажименти

2. Съгласно МСУК 1, целта на фирмата е да разработи, внедри и приложи система за управление на качеството при одит или преглед на финансови отчети, други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги, изпълнявани от фирмата, която да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че: (Вж: параграфи А13–А14)
 - (а) фирмата и нейният персонал изпълняват отговорностите си в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и изпълняват ангажиментите в съответствие с тези стандарти и изисквания; и
 - (б) докладите за ангажиментите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи при конкретните обстоятелства.¹
3. Настоящият МОС се базира на предположението, че фирмата е предмет на МСУК или на национални изисквания, които са поне толкова високи. (Вж: параграфи А2–А3)
4. Екипът по ангажимента, ръководен от съдружника, отговорен за ангажимента, носи отговорност, в рамките на контекста на системата на фирмата за управление на качеството и посредством спазване изискванията на настоящия МОС, за: (Вж: параграфи А4–А11)
 - (а) прилагане отговорите на фирмата на рисковете за качеството (т.е., политиките или процедурите на фирмата), които са приложими по отношение ангажимента за одит, използвайки информацията, комуникирана или получена от фирмата;
 - (б) имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, определяне дали да разработи и приложи отговори на ниво ангажимент, отвъд тези, включени в политиките или процедурите на фирмата; и
 - (в) комуникиране до фирмата на информация от ангажимента за одит, която се изисква да бъде комуникирана от политиките или процедурите на фирмата, за да се подкрепи разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството.
5. Спазването на изискванията на други МОС може да предостави информация, която да има отношение към управлението на качеството на ниво ангажимент. (Вж: параграф А12)
6. Общественият интерес бива обслужван чрез последователното изпълнение на качествени ангажименти за одит посредством постигане целта на настоящия стандарт и други МОС при всеки ангажимент. Качествен ангажимент за одит се постига чрез планиране и изпълнение на ангажимента и издаване на доклад върху него в съответствие с професионалните стандарти и

¹ МСУК 1, параграф 14

приложимите закони и регулаторни изисквания. Постигането на целите на тези стандарти и спазването на изискванията на приложим закон или нормативна разпоредба включва използването на професионална преценка и упражняването на професионален скептицизъм.

7. В съответствие с МОС 200,² от екипа по ангажмента се изисква да планира и изпълни одита с професионален скептицизъм и да използва професионална преценка. Професионална преценка се използва при вземане на информирани решения относно курса на действие, който е целесъобразен за управляване на качеството и за постигане на качество, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажмента за одит. Професионалният скептицизъм подкрепя качеството на преценките, направени от екипа по ангажмента, и посредством тези преценки подкрепя цялостната ефективност на екипа по ангажмента при постигането на качество на ниво ангажимент. Подходящото упражняване на професионален скептицизъм може да бъде демонстрирано посредством действията и комуникациите на екипа по ангажмента. Такива действия и комуникации може да включват специфични стъпки за смекчаване на пречките, които биха могли да нарушат подходящото упражняване на професионален скептицизъм, като например, неволна предубеденост или ограничения върху ресурсите. (Вж: параграфи А33–А36)

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

8. Изискванията на настоящия МОС са замислени да бъдат прилагани в контекста на естеството и обстоятелствата на всеки одит. Така например:
- (а) Когато одитът се извършва изцяло от съдружника, отговорен за ангажмента, какъвто може да е случаят при одит на по-малко сложно предприятие, някои изисквания в настоящия МОС не са приложими, тъй като те са под условие участието на други членове на екипа по ангажмента. (Вж: параграфи А13–А14)
 - (б) Когато одитът не се извършва изцяло от съдружника, отговорен за ангажмента, или при одит на предприятие, чието естество и обстоятелства са по-сложни, съдружникът, отговорен за ангажмента, може да възложи разработването или изпълнението на някои процедури, задачи или действия на други членове на екипа по ангажмента.

Отговорностите на съдружника, отговорен за ангажмента

9. Съдружникът, отговорен за ангажмента, носи крайната отговорност и следователно може да бъде държан отговорен за спазване изискванията на настоящия МОС. Изразът „съдружникът, отговорен за ангажмента, следва да поеме отговорност за...“ се използва по отношение на тези изисквания, при които на съдружника, отговорен за ангажмента, е разрешено да възложи разработването или изпълнението на процедури, задачи или действия на членове на екипа по ангажмента с подходящи умения или подходящ опит. По отношение на други изисквания, настоящият МОС изрично предполага съответното изискване или отговорност да бъдат изпълнени от съдружника, отговорен за ангажмента, като съдружникът, отговорен за ангажмента, може да получава информация от фирмата или от други членове на екипа по ангажмента. (Вж: параграфи А22–А25)

² МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с международните одиторски стандарти*, параграфи 15–16 и А20–А24

Дата на влизане в сила

10. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2022 г.

Цел

11. Целта на одитора е да управлява качеството на ниво ангажимент, за да получи разумна степен на сигурност, че се постига качество, така че:
 - (а) одиторът да е изпълнил одиторските отговорности и да е извършил одита в съответствие с професионалните стандарти и приложимите закони и регулаторни изисквания; и
 - (б) издаденият одиторски доклад да е подходящ при конкретните обстоятелства.

Дефиниции

12. За целите на МОС, следните термини имат значението, дадено им по-долу:
 - (а) Съдружник, отговорен за ангажимента³ – Съдружник или друго лице, назначено от фирмата, което носи отговорност за ангажимента за одит и неговото изпълнение и за одиторския доклад, който се издава от името на фирмата, и което, когато това се изисква, разполага с подходящите правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган.
 - (б) Преглед за качеството на ангажимента – Обективно оценяване на съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията във връзка с тях, до които е достигнал, извършено от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и завършено на или преди датата на доклада за ангажимента.
 - (в) Лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента – Съдружник, друго лице във фирмата или външно лице, назначено от фирмата да извърши преглед за качеството на ангажимента.
 - (г) Екип по ангажимента – Всички съдружници и служители, изпълняващи ангажимента за одит, както и други лица, изпълняващи одиторски процедури по ангажимента, изключвайки външен експерт на одитора⁴ и вътрешни одитори, които оказват пряко съдействие при ангажимента.⁵ (Вж: параграфи А15–А25)
 - (д) Фирма – Самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество, капиталово търговско дружество или друго предприятие на професионални счетоводители или съответно техен еквивалент в публичния сектор. (Вж: параграф А26)
 - (е) Фирма, част от мрежа от фирми – Фирма или предприятие, което е част от мрежа от фирми. (Вж: параграф А27)

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

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

⁵ МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори*, установява ограничения за използването на пряко съдействие. Стандартът отбелязва също, че закон или нормативна разпоредба може да забранява на външния одитор да получава пряко съдействие от вътрешните одитори. Следователно, използването на пряко съдействие е ограничено до ситуациите, в които е разрешено.

- (ж) Мрежа – По-голяма структура: (Вж: параграф А27)
 - (i) която цели сътрудничество, и
 - (ii) която е ясно насочена към реализирането на печалба или поделянето на разходи, или която поделя обща собственост, контрол или ръководство, обща политика и процедури за управление на качеството, обща стратегия за дейността, използва общо търговско наименование или съществена част от професионалните ресурси.
- (з) Съдружник – Всяко лице с правомощия да обвързва фирмата във връзка с изпълнението на ангажимент за предоставяне на професионални услуги.
- (и) Персонал – Съдружниците и служителите във фирмата.
- (й) Професионални стандарти – Международните одиторски стандарти (МОС) и приложимите етични изисквания.
- (к) Приложими етични изисквания – Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими по отношение на професионалните счетоводители, когато осъществяват ангажименти за одит. Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на издавания от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМСЕС“), отнасящи се до одит на финансови отчети, заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни.
- (л) Отговор (във връзка със системата за управление на качеството) – Политики или процедури, разработени и приложени от фирмата, за да адресират един или повече рискове за качеството:
 - (i) Политиките са изложения за това какво следва или не следва да се направи, за да се адресира риск или рискове за качеството. Такива изложения може да са документирани, изрично заявени в комуникации или подразбиращи се чрез действия или решения.
 - (ii) Процедурите са действия за прилагане на политиките.
- (м) Служители – Професионалисти, различни от съдружници, включително всякакви експерти, които фирмата наема.

Изисквания

Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одита

13. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимент за одит, включително да поеме отговорност за създаване на среда за ангажимента, която да подчертава културата на фирмата и очакваното от членовете на екипа по ангажимента поведение. Извършвайки това, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва в достатъчна степен и по подходящ начин да участва по време на целия ангажимент за одит, така че съдружникът, отговорен за ангажимента, да разполага с база да определи дали направените съществени преценки и

заклученията, до които е достигнато, са подходящи, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента. (Вж: параграфи А28–А37)

14. При създаване на средата, описана в параграф 13, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за предприемането на ясни, последователни и ефективни действия, които да отразяват ангажираността на фирмата с качеството и да установяват и комуникират очакваното поведение на членовете на екипа по ангажимента, включително да акцентират върху: (Вж: параграфи А30–А34)
 - (а) това, че всички членове на екипа по ангажимента носят отговорност да допринасят за управляване на качеството и за постигането на качество на ниво ангажимент;
 - (б) значението на професионалната етика, ценности и нагласи пред членовете на екипа по ангажимента;
 - (в) значението на откритата и ясна комуникация в рамките на екипа по ангажимента и подкрепата за възможността на членовете на екипа по ангажимента да изразяват опасения, без страх от ответни действия или разправа; и
 - (г) значението на това всеки член на екипа по ангажимента да упражнява професионален скептицизъм по време на целия ангажимент за одит.
15. В случай, че съдружникът, отговорен за ангажимента, възложи разработването или изпълнението на процедури, задачи или действия във връзка с изискване в настоящия МОС на други членове на екипа по ангажимента, които да окажат съдействие на съдружника, отговорен за ангажимента, при спазване изискванията на настоящия МОС, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да продължи да носи цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимента за одит посредством ръководство и надзор на тези членове на екипа по ангажимента и преглед на извършената от тях работа. (Вж: параграфи 9, А37)

Приложими етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта

16. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да притежава разбиране за приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които са приложими, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. (Вж: параграфи А38–А42, А48)
17. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за това другите членове на екипа по ангажимента да са информирани за приложимите етични изисквания, които са приложими, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, както и свързаните с тях политики или процедури на фирмата, включително тези, които адресират: (Вж: параграфи А23–А25, А40–А44)
 - (а) идентифицирането, оценяването и адресирането на заплахите за спазване на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта;
 - (б) обстоятелства, които биха могли да причинят нарушаване на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, и отговорностите на членовете на екипа по ангажимента, когато им станат известни нарушения; и

- (в) отговорностите на членовете на екипа по ангажимента, когато им стане известен случай на неспазване на закони или нормативни разпоредби от страна на предприятието.⁶
18. Ако вниманието на съдружника, отговорен за ангажимента, бъде привлечено от въпроси, които сочат, че е налице заплаха за спазване на приложимите етични изисквания, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да оцени заплахата, като спазва политиките или процедурите на фирмата, използвайки уместна информация от фирмата, екипа по ангажимента или други източници, и да предприеме подходящи действия. (Вж: параграфи А43–А44)
 19. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да запази повишено внимание по време на целия ангажимент за одит, чрез наблюдение и при необходимост отправяне на запитвания, за нарушения на приложимите етични изисквания или свързаните с тях политики или процедури на фирмата от страна на членове на екипа по ангажимента. (Вж: параграф А45)
 20. Ако вниманието на съдружника, отговорен за ангажимента, бъде привлечено, чрез системата на фирмата за управление на качеството или посредством други източници, от въпроси, които сочат, че приложимите етични изисквания, приложими за естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, не са били изпълнени, съдружникът, отговорен за ангажимента, консултирайки се с други лица във фирмата, следва да предприеме подходящите действия. (Вж: параграф А46)
 21. Преди да постави дата на одиторския доклад, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за определяне дали приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, са били изпълнени. (Вж: параграфи А38 и А47)

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажменти за одит

22. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че политиките или процедурите на фирмата по отношение приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажменти за одит са били съблюдавани и че заключенията, до които е достигнато в тази връзка са подходящи. (Вж: параграфи А49–А52, А58)
23. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да вземе под внимание информацията, получена по време на процеса по приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажменти при планирането и изпълнението на ангажимента за одит в съответствие с МОС и спазване на изискванията на настоящия МОС. (Вж: параграфи А53–А56)
24. В случай че на екипа по ангажимента стане известна информация, която би накарала фирмата да откаже ангажимента за одит, ако тази информация би била известна на фирмата преди приемането или продължаването на взаимоотношението с клиента или конкретния ангажимент, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва бързо да комуникира тази информация до фирмата, така че фирмата и съдружникът, отговорен за ангажимента, да могат да предприемат необходимите действия. (Вж: параграф А57)

Ресурси за ангажимента

25. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че достатъчни и подходящи ресурси за изпълнението на ангажимента са своевременно насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, вземайки под внимание естеството и обстоятелствата

⁶ МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети*

на ангажимента за одит, политиките или процедурите на фирмата, както и промените, които биха могли да възникнат по време на ангажимента. (Вж: параграфи А59–А70, А73–А74, А79)

26. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че членовете на екипа по ангажимента, както и външните експерти на одитора и вътрешните одитори, които оказват пряко съдействие и които не са част от екипа по ангажимента, взети като цяло разполагат с подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, да изпълнят ангажимента за одит. (Вж: параграфи А62, А71–А74)
27. Ако в резултат на спазване на изискванията в параграфи 25 и 26, съдружникът, отговорен за ангажимента, определи, че насочените или предоставени на разположение ресурси са недостатъчни или неподходящи при обстоятелствата на ангажимента за одит, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да предприеме целесъобразни действия, включително комуникиране с подходящите лица относно необходимостта от насочване или предоставяне на разположение на допълнителни или алтернативни ресурси за ангажимента. (Вж: параграфи А75–А78)
28. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за целесъобразното използване на насочените или предоставени на разположение на екипа по ангажимента ресурси, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. (Вж: параграфи А63–А69)

Изпълнение на ангажимента

Ръководство, надзор и преглед

29. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и за прегледа на извършената от тях работа. (Вж: параграф А80)
30. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа са: (Вж: параграфи А81–А89, А94–А97)
 - (а) планирани⁷ и изпълнени в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, професионалните стандарти и приложимите закони и регулаторни изисквания; и
 - (б) съответстващи на естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит и ресурсите, насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента от фирмата.
31. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да извърши преглед на одиторската документация в подходящи моменти по време на ангажимента за одит, включително одиторската документация, отнасяща се до: (Вж: параграфи А90–А93)
 - (а) съществените въпроси;⁸
 - (б) съществените преценки, включително тези, отнасящи се до трудни или спорни въпроси, идентифицирани по време на ангажимента за одит, и заключенията, до които е достигнато; и

⁷ МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*, параграф 11

⁸ МОС 230, *Одиторска документация*, параграф 8(в)

- (в) други въпроси, които съгласно професионалната преценка на съдружника, отговорен за ангажимента, имат отношение към отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента.
32. На или преди датата на одиторския доклад съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, посредством преглед на одиторската документация и обсъждане с екипа по ангажимента, че са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да подкрепят заключенията, до които е достигнато, и за да бъде издаден одиторският доклад. (Вж: параграфи А90–А94)
33. Преди датиране на одиторския доклад съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да извърши преглед на финансовия отчет и на одиторския доклад, включително, ако е приложимо, описанието на ключовите одиторски въпроси⁹ и свързаната с тях одиторска документация, за да определи, че докладът, който ще бъде издаден ще бъде подходящ за конкретните обстоятелства.¹⁰
34. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да извърши преглед, преди тяхното издаване, на формалните писмени комуникации до ръководството, лицата, натоварени с общо управление или регулаторни органи. (Вж: параграф А98)

Консултации

35. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва: (Вж: параграфи А99–А102)
- (а) да поеме отговорност за това екипът по ангажимента да проведе консултации по:
- (i) трудни или спорни въпроси и въпроси, по които политиките или процедурите на фирмата изискват консултации; и
- (ii) други въпроси, които съгласно професионалната преценка на съдружника, отговорен за ангажимента, изискват консултиране;
- (б) да определи, че членовете на екипа по ангажимента са осъществили подходящи консултации по време на ангажимента за одит, както в рамките на екипа по ангажимента, така и между екипа по ангажимента и други лица на подходящо ниво в рамките на фирмата или извън нея;
- (в) да определи, че естеството и обхватът на такива консултации и заключенията, произтичащи от тях са съгласувани със страните, с които са се провели консултациите; и
- (г) да определи, че съгласуваните заключителни решения са били приложени.

Преглед за качеството на ангажимента

36. При ангажименти за одит, за които се изисква преглед за качеството на ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва: (Вж: параграф А103)
- (а) да определи, че е назначено лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента;

⁹ МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

¹⁰ МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети* или МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

- (б) да сътрудничи с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и да информира останалите членове на екипа по ангажимента за тяхната отговорност да сътрудничат с това лице;
- (в) да обсъди съществените въпроси и съществените преценки, възникващи по време на ангажимента за одит, включително тези, идентифицирани по време на прегледа за качеството на ангажимента, с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента; и
- (г) да не датира одиторския доклад преди приключването на прегледа за качеството на ангажимента. (Вж: параграфи А104–А106)

Различия в мнението

- 37. Ако различия в мнението възникнат в рамките на екипа по ангажимента или между екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, или лицата, извършващи дейности в системата на фирмата за управление на качеството, включително тези, които предоставят консултации, екипът по ангажимента следва да съблюдава политиките или процедурите на фирмата за разглеждане и разрешаване на такива различия в мнението. (Вж: параграфи А107–А108)
- 38. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва:
 - (а) да поеме отговорност за това различията в мнението да бъдат адресирани и разрешени в съответствие с политиките или процедурите на фирмата;
 - (б) да определи, че заключителните решения, до които е достигнато са документирани и приложени; и
 - (в) да не датира одиторския доклад преди различията в мнението да бъдат разрешени.

Текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците

- 39. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за: (Вж: параграфи А109–А112)
 - (а) получаване на разбиране за информацията от процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, комуникирана от фирмата, включително, когато е приложимо, информацията от процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците на мрежата от фирми и на всички фирми, част от мрежата;
 - (б) определяне уместността и ефекта върху ангажимента за одит на информацията, посочена в параграф 39(а) и предприемане на подходящи действия; и
 - (в) запазване на повишено внимание по време на целия ангажимент за одит за информация, която би могла да има отношение към процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците и комуникирането на такава информация до лицата, носещи отговорност за този процес.

Поемане на цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество

- 40. Преди да постави дата на одиторския доклад, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че е поел цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на

качество при ангажимента за одит. Извършвайки това, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че: (Вж: параграфи А113–А116)

- (а) участието на съдружника, отговорен за ангажимента, е било достатъчно и подходящо по време на целия ангажимент за одит, така че съдружникът, отговорен за ангажимента, да разполага с база да определи, че направените съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента; и
- (б) естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, промените в тях и отнасящите се до тях политики или процедури на фирмата са били взети под внимание при спазване изискванията на настоящия МОС.

Документация

41. При прилагане на МОС 230,¹¹ одиторът следва да включи в одиторската документация: (Вж: параграфи А117–А120)

- (а) идентифицираните въпроси, уместните обсъждания с персонала и заключенията, до които е достигнато, във връзка с:
 - (i) изпълнението на отговорностите, отнасящи се до приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта.
 - (ii) приемането и продължаването на взаимоотношението с клиента и ангажимента за одит.
- (б) естеството и обхвата на консултациите, осъществени по време на ангажимента за одит, заключителните решения, произтичащи от тези консултации и как тези решения са били приложени.
- (в) в случай че ангажиментът за одит е предмет на преглед за качеството на ангажимента, факта, че прегледът за качеството на ангажимента е бил приключен на или преди датата на одиторския доклад.

* * *

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (Вж: параграф 1)

А1. Настоящият МОС е приложим по отношение на всички одити на финансови отчети, включително одити на финансови отчети на групи. МОС 600¹² разглежда конкретни съображения, които са приложими по отношение на одита на финансови отчети на група и случаите, когато участват одитори на компоненти. МОС 600, адаптиран при необходимост според конкретните обстоятелства, може да е от полза също така при одита на финансови отчети, когато екипът по ангажимента включва лица от друга фирма. Така например, МОС 600 може да е полезен при ангажиране на такова лице да присъства на инвентаризация, да

¹¹ МОС 230, параграфи 8–11 и А6

¹² МОС 600, *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

инспектира имот, машини или съоръжения или да изпълни одиторски процедури в споделен център за услуги в отдалечено място.

Системата на фирмата за управление на качеството и ролята на екипите по ангажименти (Вж: параграфи 2–9)

- A2. МСУК 1 разглежда отговорностите на фирмата за разработване, внедряване и функциониране на системата на фирмата за управление на качеството.
- A3. Фирмите или националните изисквания може да използват различна терминология или рамки, за да опишат компонентите на системата за управление на качеството. Националните изисквания, които разглеждат отговорностите на фирмата за разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството, са поне толкова високи, колкото МСУК 1, когато адресират изискванията на МСУК 1 и налагат задължения на фирмата да постигне целта на МСУК 1.

Отговорностите на екипа по ангажимента, отнасящи се до системата на фирмата за управление на качеството (Вж: параграф 4)

- A4. Управлението на качеството на ниво ангажимент се подкрепя от системата на фирмата за управление на качеството и се влияе от специфичното естество и обстоятелствата на ангажимента за одит. В съответствие с МСУК 1, фирмата носи отговорност за комуникирането на информация, която да даде възможност на екипа по ангажимента да разбере и изпълни своите отговорности, отнасящи се до изпълнението на ангажиментите. Например, такива комуникации може да обхващат политиките или процедурите за провеждане на консултации с определени лица в определени ситуации, при които са налице сложни технически или етични въпроси, или за ангажиране при специфични ангажименти на определени от фирмата експерти, които да изпълнят одиторски процедури, свързани с конкретни въпроси (например, фирмата може да посочи, че определени от фирмата кредитни експерти трябва да бъдат ангажирани при одита на провизиите за очакваните кредитни загуби при одит на финансови институции).
- A5. Отговорите на ниво фирма може да включват политики или процедури, установени от мрежата от фирми или от други фирми, структури или организация в рамките на същата мрежа (изискванията на мрежата от фирми и услугите, предоставяни от мрежата от фирми, са описани допълнително в МСУК 1 в рамките на раздела “Изисквания на мрежата от фирми или услуги, предоставяни от мрежата от фирми”).¹³ Изискванията на настоящия МОС се базират на предпоставката, че фирмата носи отговорност за предприемане на необходимите действия, които да дадат възможност на екипите по ангажименти да приложат или използват изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, при ангажимента за одит (например, изискване за използване на одиторска методология, разработена за употреба от фирма, част от мрежата от фирми). Съгласно МСУК 1, фирмата носи отговорност за определяне как изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, имат отношение към системата на фирмата за управление на качеството и са взети под внимание в тази система.¹⁴

¹³ МСУК 1, параграф 49(б)

¹⁴ МСУК 1, параграф 49(а)

- A6. Някои отговори на ниво фирма по отношение на рисковете за качеството не се изпълняват на ниво ангажимент, но въпреки това са уместни при спазване изискванията на настоящия МОС. Така например, отговорите на ниво фирма, на които екипът по ангажимента би могъл да е в състояние да разчита при спазване изискванията на настоящия МОС, включват:
- процесите по наемане на персонал и професионално обучение;
 - ИТ приложенията, които подкрепят текущото наблюдение от страна на фирмата на независимостта;
 - разработването на ИТ приложения, които подкрепят приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит; и
 - разработването на одиторски методологии и свързаните с тях инструменти и насоки за прилагане.
- A7. Поради специфичното естество и обстоятелства на всеки ангажимент за одит и промените, които биха могли да настъпят по време на ангажимента, фирмата не може да идентифицира всички рискове за качеството, които биха могли да възникнат на ниво ангажимент, или да изложи всички уместни и подходящи отговори. Съответно, екипът по ангажимента използва професионална преценка при определяне дали да разработи и приложи отговори, надхвърлящи тези, изложени в политиките или процедурите на фирмата, на ниво ангажимент, за да изпълни целта на настоящия МОС.¹⁵
- A8. Определянето от екипа по ангажимента дали са необходими отговори на ниво ангажимент (и ако това е така – какви да са тези отговори) се влияе от изискванията на настоящия МОС, разбирането на екипа по ангажимента за естеството и обстоятелствата на ангажимента и от евентуални промени по време на ангажимента за одит. Така например, по време на ангажимента биха могли да възникнат непредвидени обстоятелства, които да накарат съдружника, отговорен за ангажимента, да поиска участието на персонал с подходящ опит в допълнение към първоначално определените или предоставени на разположение по ангажимента лица.
- A9. Относителният баланс на усилията на екипа по ангажимента да спазва изискванията на настоящия МОС (т.е., между прилагането на отговорите на фирмата и разработването и прилагането на специфични за ангажимента отговори, надхвърлящи тези, изложени в политиките или процедурите на фирмата) може да е различен. Така например, фирмата може да разработи одиторска програма, която да бъде използвана при обстоятелства, приложими по отношение на ангажимента за одит (например, специфична за конкретен отрасъл одиторска програма). Освен определяне на времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които да бъдат изпълнени, може да има малка необходимост или да няма никаква необходимост от допълнителни одиторски процедури, които да бъдат добавени към одиторската програма на ниво ангажимент. И обратно, действията на екипа по ангажимента при спазване на изискванията за изпълнение на ангажимента в настоящия МОС може да са фокусирани в по-голяма степен върху разработване и прилагане на отговори на ниво ангажимент, които да се справят със специфичното естество и обстоятелства на ангажимента (например, планиране и изпълнение на процедури за адресиране на рисковете от съществени неправилни отчитания, които не са предвидени в одиторските програми на фирмата).

¹⁵ МОС 200 изисква одиторът да използва професионална преценка при планиране и изпълнение на одит на финансови отчети.

A10. Обикновено екипът по ангажимента може да разчита на политиките или процедурите на фирмата при спазване на изискванията на настоящия МОС, освен ако:

- разбирането или практическят опит на екипа по ангажимента не сочи, че политиките или процедурите на фирмата няма да адресират ефективно естеството и обстоятелствата на ангажимента; или
- информация, предоставена от фирмата или от други страни, относно ефективността на такива политики или процедури, не подсказва друго (например, информация, осигурена от дейностите по текущо наблюдение на фирмата, външни инспекции или други уместни източници, сочи, че политиките или процедурите на фирмата не функционират ефективно).

A11. Ако на съдружника, отговорен за ангажимента, стане известно (включително когато е информиран от други членове на екипа по ангажимента), че отговорите на фирмата на рисковете за качеството са неефективни в контекста на конкретния ангажимент или съдружникът, отговорен за ангажимента, не е в състояние да разчита на политиките или процедурите на фирмата, съдружникът, отговорен за ангажимента, бързо комуникира такава информация до фирмата в съответствие с параграф 39(в), доколкото тази информация има отношение към процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците. Така например, ако член на екипа по ангажимента идентифицира, че програма за одиторски софтуер има недостатък от гледна точка на сигурността, своевременното комуникиране на такава информация до подходящия персонал дава възможност на фирмата да предприеме стъпки за актуализация и преиздаване на одиторската програма. Вижте също параграф A70 във връзка с достатъчните и подходящи ресурси.

Информация, имаща отношение към управлението на качеството на ниво ангажимент (Вж: параграф 6)

A12. Спазването на изискванията на други МОС може да осигури информация, която да има отношение към управлението на качеството на ниво ангажимент. Така например, разбирането за предприятието и средата, в която то функционира, изисквано да бъде получено съгласно МОС 315 (преработен 2019 г.),¹⁶ предоставя информация, която може да има отношение към спазването на изискванията на настоящия МОС. Такава информация може да е уместна за определянето на:

- естеството на ресурсите, които да бъдат насочени към конкретни области на одита, като например, използването на членове на екипа с подходящ опит в областите с висок риск или ангажирането на експерти за справянето със сложни въпроси;
- обема на ресурсите, които да бъдат насочени към конкретни области на одита, като например, броя на членовете на екипа, на които е възложено да присъстват на инвентаризацията в различни местоположения;
- естеството, времето на изпълнение и обхвата на прегледа на работата, извършена от членовете на екипа, на базата на оценените рискове от съществено неправилно отчитане; или
- разпределянето на предвидените в бюджета одиторски часове, включително отделяне на повече време и времето на по-опитни членове на екипа по ангажимента за тези области, в

¹⁶ МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*

които има повече рискове от съществено неправилно отчитане или идентифицираните рискове са оценени като по-високи.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) (Вж: параграфи 2, 8)

- A13. При по-малка фирма, политиките или процедурите на фирмата може да определят съдружник, отговорен за ангажимента, който от името на фирмата да разработи много от отговорите на фирмата на рисковете за качеството, тъй като това може да е по-ефективен подход за разработване и прилагане на отговори като част от системата на фирмата за управление на качеството. Наред с това, политиките или процедурите на по-малката фирма може да са по-малко формални. Така например, в много малка фирма с относително малък брой ангажменти за одит, фирмата може да определи, че няма необходимост от установяване на общофирмена система за текущо наблюдение на независимостта, като вместо това независимостта се наблюдава текущо на ниво ангажимент от съдружника, отговорен за ангажимента.
- A14. Изискванията, отнасящи се до ръководството, надзора и прегледа на работата на други членове на екипа по ангажимента, са приложими само ако има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента.

Дефиниции

Екип по ангажимента (Вж: параграф 12(г))

- A15. Екипът по ангажимента може да е организиран по различни начини. Така например, членовете на екипа по ангажимента може да се намират на едно място или да бъдат в различни географски местоположения и да бъдат организирани в групи според дейността, която извършват. Независимо от начина, по който е организиран екипът по ангажимента, всяко лице, което изпълнява одиторски процедури¹⁷ по даден ангажимент, е член на екипа по ангажимента.
- A16. Дефиницията на екип по ангажимента се фокусира върху лицата, които изпълняват одиторски процедури по ангажимента за одит. Одиторски доказателства, които са необходими, за да подкрепят одиторското мнение и одиторския доклад, се получават основно в резултат на одиторски процедури, изпълнявани в хода на одита.¹⁸ Одиторските процедури обхващат процедури за оценка на риска¹⁹ и допълнителни одиторски процедури.²⁰ Както е пояснено в МОС 500, одиторските процедури включват фактическа проверка, наблюдение, потвърждение, повторно изчисляване, повторно изпълнение, аналитични процедури и проучващи запитвания, често изпълнявани в някаква комбинация.²¹ Други МОС също може да съдържат специфични процедури за получаване на одиторски доказателства, например МОС 520.²²

¹⁷ МОС 500, *Одиторски доказателства*, параграф А10

¹⁸ МОС 200, параграф А30

¹⁹ МОС 315 (преработен 2019 г.) предоставя изисквания, отнасящи се до процедурите по оценка на риска.

²⁰ МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, предоставя изисквания, отнасящи се до допълнителните одиторски процедури, включително тестове на контролите и процедури по същество.

²¹ МОС 500, параграфи А14–А25

²² МОС 520, *Аналитични процедури*

A17. Екипите по ангажименти включват членове на персонала, като може да включват и други лица, изпълняващи одиторски процедури, които са от:

- (а) фирма, част от мрежата от фирми; или
- (б) фирма, която не е част от мрежата от фирми, или друг доставчик на услуги.²³

Така например, лице от друга фирма може да изпълнява одиторски процедури върху финансовата информация на компонент при ангажимент за одит на група, да присъства на инвентаризацията или да инспектира дълготрайни материални активи в отдалечено местоположение.

A18. Екипите по ангажименти може да включват също така лица от центрове за предоставяне на услуги, които изпълняват одиторски процедури. Така например, може да бъде определено, че конкретни задачи, които са повтарящи се или специализирани по своето естество, ще бъдат изпълнявани от група от персонала, притежаваща подходящите умения, и следователно екипът по ангажимента ще включва тези лица. Центрове за предоставяне на услуги може да бъдат създадени от фирмата, от мрежата от фирми или от други фирми, структури или организации в рамките на същата мрежа. Така например, централизирано функционално звено може да бъде използвано за улесняване на процедурите по потвърждения от външни източници.

A19. Екипите по ангажименти може да включват лица с експертни знания и умения в специализирана област на счетоводното отчитане или одита, които да изпълняват одиторски процедури при ангажимента за одит, например, лица с експертни знания и умения в счетоводното отчитане на данъци върху дохода или в анализирането на сложна информация, изготвена чрез автоматизирани инструменти и техники за целите на идентифицирането на необичайни или неочаквани взаимовръзки или взаимоотношения. Дадено лице не е член на екипа по ангажимента, ако участието на това лице в ангажимента е ограничено до консултации. Консултациите са разгледани в параграфи 35 и A99–A102.

A20. Ако ангажиментът за одит е предмет на преглед за качеството на ангажимента, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и други лица, извършващи прегледа за качеството на ангажимента, не са членове на екипа по ангажимента. Такива лица може да са обект на специални изисквания за независимост.

A21. Вътрешен одитор, предоставящ пряко съдействие, и външен експерт на одитора, чиято работа се използва в ангажимента, не са членове на екипа по ангажимента.²⁴ МОС 610 (преработен) 2013 г. и МОС 620 предоставят изисквания и насоки за одитора, съответно когато използва работата на вътрешните одитори в качеството им на лица, предоставящи пряко съдействие, или когато използва работата на външен експерт. Спазването на тези МОС изисква одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно работата, извършена от вътрешен одитор, предоставящ пряко съдействие, и да изпълни одиторски процедури върху работата, извършена от експерт на одитора.

²³ МСУК 1, параграф 16(х)

²⁴ Виж МОС 620, параграфи 12–13 и МОС 610 (преработен 2013 г.), параграфи 21–25.

Отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента (Вж: параграфи 9, 12(г))

A22. Когато настоящият МОС изрично предвижда дадено изискване или отговорност да бъдат изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да трябва да получи информация от фирмата или от други членове на екипа по ангажимента, за да изпълни изискването (например, информация, за да вземе необходимото решение или да направи необходимата преценка). Така например, от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да определи, че членовете на екипа по ангажимента, взети заедно, разполагат с подходящата компетентност и способности, за да изпълнят ангажимента за одит. За да направи преценка относно това дали компетентността и способностите на екипа по ангажимента са подходящи, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да трябва да използва информация, компилирана от екипа по ангажимента или от системата на фирмата за управление на качеството.

Прилагане на политиките или процедурите на фирмата от членовете на екипа по ангажимента (Вж: параграфи 9, 12(г),17)

A23. В контекста на системата на фирмата за управление на качеството, членовете на екипите по ангажименти на фирмата носят отговорност за прилагане на политиките или процедурите на фирмата, които са приложими по отношение на ангажимента за одит. Доколкото членовете на екипа по ангажимента от друга фирма не са нито съдружници, нито служители във фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента, те може да не са обект на системата на фирмата за управление на качеството или на политиките или процедурите на фирмата. Нещо повече, политиките или процедурите на друга фирма може да не са сходни с тези на фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента. Така например, политиките или процедурите по отношение на ръководството, надзора и прегледа може да са различни, особено когато другата фирма е в юрисдикция с различна правна система, език или култура в сравнение с фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента. Съответно, ако екипът по ангажимента включва лица, които са от друга фирма, различни действия може да е необходимо да бъдат предприети от фирмата или от съдружника, отговорен за ангажимента, за прилагане на политиките или процедурите на фирмата по отношение на работата на тези лица.

A24. По-специално, политиките или процедурите на фирмата може да изискват фирмата или съдружникът, отговорен за ангажимента, да предприемат различни действия, в сравнение с тези, приложими по отношение на персонала, при получаването на разбиране за това дали лицето от другата фирма:

- разполага с подходящата компетентност и способности да изпълни ангажимента за одит. Така например, това лице няма да е предмет на процесите на фирмата по наемане и обучение на персонала и следователно политиките или процедурите на фирмата може да посочват, че това определяне би могло да бъде направено посредством други действия, като например, получаване на информация от другата фирма или от лицензиращ или регистрационен орган. Параграфи 19 и A38 от МОС 600 съдържат насоки относно получаването на разбиране за компетентността и способностите на одиторите на компоненти.
- разбира етичните изисквания, които са приложими по отношение на ангажимента за одит на група. Така например, това лице няма да е подложено на обучението на фирмата във връзка с политиките или процедурите на фирмата по отношение на приложимите етични изисквания. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват, че това

разбиране се получава посредством други действия, като например, предоставяне на информация, наръчници или ръководства, съдържащи разпоредбите на приложимите етични изисквания, приложими по отношение на това лице във връзка с ангажимента за одит.

- ще потвърди независимостта си. Така например, лица, които не са част от персонала, може да не са в състояние да попълнят декларациите за независимост директно в системите на фирмата относно независимостта. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват, че такива лица могат да предоставят доказателства за тяхната независимост във връзка с ангажимента за одит по други начини, като например, писмено потвърждение.

A25. Когато политиките или процедурите на фирмата изискват конкретни дейности да бъдат осъществени при определени обстоятелства (например, консултация по конкретен въпрос), може да е необходимо съответните политики или процедури на фирмата да бъдат комуникирани до лицата, които не са част от персонала. След това тези лица ще бъдат в състояние да привлекат вниманието на съдружника, отговорен за ангажимента, в случай че възникне съответното обстоятелство и това дава възможност на съдружника, отговорен за ангажимента, да спазва изискванията на политиките или процедурите на фирмата. Така например, при ангажимент за одит на група, ако одитор на компонент изпълнява одиторски процедури върху финансовата информация на компонента и идентифицира труден или спорен въпрос, който има отношение към финансовия отчет на групата и е предмет на консултации²⁵ съгласно политиките или процедурите на одитора на групата, одиторът на компонента ще е в състояние да привлече вниманието на екипа по ангажимента за групата, към този въпрос.

Фирма (Вж: параграф 12(д))

A26. Дефиницията на „фирма“ в приложимите етични изисквания може да се различава от дефиницията, изложена в настоящия МОС.

„Мрежа“ и „фирма, част от мрежа от фирми“ (Вж: параграф 12(е)–12(ж))

A27. Дефинициите на „мрежа“ и „фирма, част от мрежа от фирми“ в приложимите етични изисквания може да се различават от дефинициите, изложени в настоящия МОС. Кодексът на СМСЕС също предоставя насоки във връзка с термините „мрежа“ и „фирма, част от мрежа от фирми“. Мрежите от фирми и останалите фирми, част от мрежата, може да са структурирани по различни начини и във всички случаи се явяват външни за фирмата. Разпоредбите в настоящия МОС във връзка с мрежите са приложими също спрямо структури и организации, които не съставляват част от фирмата, но съществуват в рамките на мрежата.

Отговорности на ръководството за управление на качеството и за постигане на качество при одита (Вж: параграфи 13–15)

Поемане на цялостната отговорност за управление на качеството и за постигане на качество

A28. МСУК 1 изисква фирмата да установи цели във връзка с качеството, които да адресират общото управление и ръководството на фирмата и които подкрепят разработването,

²⁵ Виж параграф 35.

внедряването и функционирането на системата за управление на качеството. Отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента, за управляване на качеството и за постигане на качество се подкрепя от фирмена култура, която демонстрира ангажираност с качеството. При адресиране на изискванията в параграфи 13 и 14 от настоящия МОС, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да комуникира директно с други членове на екипа по ангажимента и да подсили тази комуникация чрез личното си поведение и действия (например, чрез даване на личен пример). Културата, която демонстрира ангажираност с качеството, допълнително се оформя и подсилва от членовете на екипа по ангажимента, доколкото те демонстрират очакваното от тях поведение при изпълнение на ангажимента.

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

A29. Естеството и обхватът на действията на съдружника, отговорен за ангажимента, за да демонстрира ангажираността на фирмата с качеството може да зависят от широк кръг фактори, включително големината, структурата, географската разпокъсаност и сложността на фирмата и екипа по ангажимента, както и от естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. При по-малък екип по ангажимента с малък брой членове на екипа, въздействието в посока на желаната култура чрез директно взаимодействие и поведение може да е достатъчно, докато по отношение на по-голям екип по ангажимента, който е разпръснат в различни местоположения, може да са необходими по-формални комуникации.

Достатъчно и подходящо участие

A30. Достатъчното и подходящо участие по време на целия ангажимент за одит може да бъде демонстрирано от съдружника, отговорен за ангажимента, по различни начини, включително:

- поемане на отговорност за естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на извършената от тях работа при спазване на изискванията на настоящия МОС; и
- внасяне на промени в естеството, времето на изпълнение и обхвата на такова ръководство, надзор и преглед в контекста на естеството и обстоятелствата на ангажимента.

Комуникации

A31. Комуникацията е средството, посредством което екипът по ангажимента споделя уместна информация в своевременен порядък, за да спази изискванията на настоящия МОС, допринасяйки по този начин за постигането на качество при ангажимента за одит. Комуникациите може да са между членовете на екипа по ангажимента или с/със:

- (а) фирмата, (например, лицата, извършващи дейности в рамките на системата на фирмата за управление на качеството, включително тези, на които е възложена крайната или оперативна отговорност за системата на фирмата за управление на качеството);
- (б) други лица, участващи в одита (например, вътрешни одитори, които предоставят пряко съдействие²⁶ или външен експерт на одитора²⁷); и

²⁶ Виж МОС 610 (преработен 2013 г.), параграф А41.

²⁷ Виж МОС 620, параграфи 11(в) и А30.

- (в) страни, които са външни за фирмата (например, ръководството, лицата, натоварени с общо управление или регулаторни органи).

A32. Естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит може да окажат влияние върху решенията на съдружника, отговорен за ангажимента, относно подходящите средства за ефективна комуникация с членовете на екипа по ангажимента. Така например, за да подкрепи подходящото ръководство, надзор и преглед, фирмата може да използва ИТ приложения, за да улесни комуникациите между членовете на екипа по ангажимента, когато извършват работа в различни географски местоположения.

Професионален скептицизъм (Вж: параграф 7)

A33. Съдружникът, отговорен за ангажимента, носи отговорност за акцентирание върху значението на това всеки член на екипа по ангажимента да упражнява професионален скептицизъм по време на целия ангажимент за одит. Условието, вътрешноприсъщи на някои ангажимента за одит, могат да породят натиск върху екипа по ангажимента, който е възможно да попречи на подходящото упражняване на професионален скептицизъм при разработването и изпълнението на одиторските процедури и оценяване на одиторските доказателства. Съответно, при разработване на общата одиторска стратегия в съответствие с МОС 300, може да е необходимо екипът по ангажимента да прецени дали такива условия съществуват при ангажимента за одит и ако това е така – какви действия фирмата или екипът по ангажимента трябва да предприеме, за да смекчи такива пречки.

A34. Пречките пред упражняването на професионален скептицизъм на ниво ангажимент може да включват, без да се ограничават до:

- бюджетни ограничения, които биха могли да възпрепятстват използването на достатъчно опитни или технически квалифицирани ресурси, включително експерти, необходими по отношение одита на предприятия, при които за ефективното разбиране, оценяване и предприемането на отговори на рисковете и информираното поставяне под въпрос на действията на ръководството са необходими технически експертни знания или специализирани умения.
- кратки срокове, които биха могли да окажат негативно влияние върху поведението както на лицата, които извършват работата, така и на лицата, които осъществяват ръководство, надзор и преглед. Например, външният натиск от гледна точка на сроковете може да създаде ограничения за ефективното анализиране на сложна информация.
- липса на сътрудничество или неправомерен натиск, наложен от ръководството, които биха могли да окажат негативно влияние върху способността на екипа по ангажимента да разрешава сложни или спорни проблемни въпроси.
- недостатъчно разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, неговата система за вътрешен контрол и приложимата рамка за финансово отчитане, което би могло да ограничи способността на екипа по ангажимента да извършва подходящи преценки и информирано да поставя под въпрос твърденията на ръководството.
- трудности при получаване на достъп до данни, обекти, определени служители, клиенти, доставчици или други лица, което би могло да накара екипа по ангажимента да прояви предубеденост при избора на източници на одиторски доказателства и да потърси одиторски доказателства от източници, които са по-лесно достъпни.

- прекомерно разчитане на автоматизирани инструменти и техники, което би могло да доведе до това екипът по ангажимента да не оценява критично одиторските доказателства.

A35. Неволна или умишлена предубеденост на одитора може да окаже влияние върху професионалните преценки на екипа по ангажимента, включително например, при разработване и изпълнение на одиторски процедури или при оценяване на одиторски доказателства. Примерите за неволна предубеденост на одитора, която би могла да попречи на упражняването на професионален скептицизъм и следователно на разумността на професионалните преценки, направени от екипа по ангажимента, при спазване изискванията на настоящия МОС, може да включват:

- Ефект на достъпността, което представлява тенденция да се отдава по-голяма тежест на събития или възприятия, които първо изникват в съзнанието или са лесно достъпни, отколкото на такива, които не са.
- Склонност към потвърждаване на собствената гледна точка, което представлява тенденция да се отдава по-голяма тежест на информация, която потвърждава съществуващо схващане, отколкото на информация, която влиза в противоречие или хвърля съмнение върху това схващане.
- „Стадно“ мислене, което представлява тенденция да се мисли или да се вземат решения като група, което не стимулира креативността и личната отговорност.
- Самонадеяност, което представлява тенденция да се надценява собствената способност да се правят точни оценки на риска или други преценки или да се вземат решения.
- Пристрастно използване на предишна информация (anchoring bias), което представлява тенденция първоначална частична информация да се използва като ориентир, спрямо който последващата информация се оценява по неадекватен начин.
- Фаворизиране на автоматизацията, което представлява тенденция да се фаворизират резултатите, генерирани от автоматизирани системи, дори когато човешката логика или противоречаща информация повдига въпроси относно това дали тези резултати са надеждни или съответстващи на целевото предназначение.

A36. Възможните действия, които екипът по ангажимента може да предприеме, за да смекчи пречките пред упражняването на професионален скептицизъм на ниво ангажимента, може да включват:

- Запазване на повишено внимание за промени в естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, които налагат допълнителни или различни ресурси за ангажимента и изискването на допълнителни или различни ресурси от лицата в рамките на фирмата, които носят отговорност за разпределяне или насочване на ресурси към ангажимента.
- Изрично привличане на вниманието на екипа по ангажимента към случаи или ситуации, в които уязвимостта спрямо неволна или умишлена предубеденост на одитора може да е по-голяма (например, области, в които се правят повече преценки) и акцентирание върху значението на това да се търси съвет от по-опитни членове на екипа по ангажимента при планиране и изпълнение на одиторските процедури.

- Промяна на състава на екипа по ангажмента, например, искане по ангажмента да бъдат определени по-опитни лица с по-големи умения или познания или със специфични експертни знания и умения.
- Включване на по-опитни членове на екипа по ангажмента за контакт с членове на ръководството, взаимодействието с които е по-трудно или изпълнено с предизвикателства.
- Включване на членове на екипа по ангажмента със специализирани умения и знания или на експерт на одитора, които да окажат съдействие на екипа по ангажмента в сложни или субективни области на одита.
- Модифициране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството, надзора и прегледа чрез включване на по-опитни членове на екипа по ангажмента, повече личен надзор на по-честа база или по-задълбочен преглед на определени работни книжа за:
 - сложни или субективни области на одита;
 - области, които пораждаат рискове за постигане на качество на ангажмента за одит;
 - области с риск от измами; и
 - идентифицирано или подозирано неспазване на закони или нормативни разпоредби.
- Формиране на очаквания за това:
 - по-малко опитните членове на екипа по ангажмента своевременно и често да търсят съвет от по-опитните членове на екипа по ангажмента или от съдружника, отговорен за ангажмента; и
 - по-опитните членове на екипа по ангажмента да бъдат на разположение на по-малко опитните членове на екипа по ангажмента по време на целия ангажмент за одит и да реагират своевременно и позитивно на техните съображения и искания за съвет или съдействие.
- Комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, когато ръководството налага неправилен натиск или екипът по ангажмента изпитва затруднения при получаване на достъп до данни, обекти, определени служители, клиенти, доставчици или други лица, от които биха могли да бъдат търсени одиторски доказателства.

Възлагане на процедури, задачи или действия на други членове на екипа по ангажмента (Вж: параграф 15)

- A37. Достатъчното и подходящо участие по време на целия ангажмент за одит, когато процедури, задачи или действия се възлагат на други членове на екипа по ангажмента, може да бъде демонстрирано от съдружника, отговорен за ангажмента, по различни начини, включително:
- информиране на лицата, на които са възложени процедури, задачи или действия, за естеството на техните отговорности и правомощия, обхвата на работата, която им се възлага и целите на тази работа и предоставяне на всякакви други необходими указания и уместна информация.

- ръководство и надзор над лицата, на които са възложени процедури, задачи или действия.
- преглед на работата на лицата, на които са възложени процедури, задачи или действия, за да се оценят заключенията, до които е достигнато, в допълнение към изискванията в параграфи 29–34.

Приложими етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта (Вж: параграфи 16–21)

Приложими етични изисквания (Вж: параграфи 1, 16–21)

- A38. МОС 200²⁸ изисква одиторът да спазва приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, свързани с ангажиментите за одит на финансови отчети. Приложимите етични изисквания може да варират в зависимост от естеството и обстоятелствата на ангажимента. Така например, определени изисквания, отнасящи се до независимостта, може да са приложими само при изпълнението на одит на регистрирани за търгуване на борсата предприятия. МОС 600 съдържа насоки и изисквания в допълнение към тези в настоящия МОС относно комуникациите във връзка с приложимите етични изисквания с одиторите на компоненти.
- A39. На базата на естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит, определен закон, нормативна разпоредба или аспекти на приложимите етични изисквания, например, тези, отнасящи се до неспазването на закони и нормативни разпоредби, може да имат отношение към ангажимента, например закони и нормативни разпоредби, разглеждащи изпирането на пари, корупцията и подкупите.
- A40. Информационната система на фирмата и предоставените от фирмата ресурси може да подпомогнат екипа по ангажимента при разбиране и изпълнение на приложимите етични изисквания, приложими според естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Така например, фирмата може:
- да комуникира изискванията за независимост до екипите по ангажименти.
 - да осигури обучения за екипите по ангажименти по приложимите етични изисквания.
 - да създаде наръчници и ръководства (т.е., интелектуални ресурси), съдържащи разпоредбите на приложимите етични изисквания, и насоки как те да бъдат прилагани според естеството и обстоятелствата на фирмата и нейните ангажименти.
 - да възложи на определен персонал да управлява и наблюдава текущо спазването на приложимите етични изисквания (например, МСУК 1 изисква фирмата да получава поне веднъж годишно документирано потвърждение за спазване на изискванията за независимост от целия персонал, от който приложимите етични изисквания изискват да е независим) или да предоставя консултации по въпроси, свързани с приложимите етични изисквания.
 - да установи политики или процедури, изискващи членовете на екипите по ангажименти да комуникират уместна и надеждна информация до подходящи страни в рамките на

²⁸ МОС 200, параграфи 14 и А16–А19

фирмата или до съдружника, отговорен за ангажимента, като например, политики или процедури, изискващи екипите по ангажменти:

- да комуникират информацията относно ангажиментите за клиенти и обхвата на услугите, включително услугите, които не са за изразяване на сигурност, за да дадат възможност на фирмата да идентифицира заплахи за независимостта по време на периода на ангажимента и по време на периода, обхванат от предмета.
- да комуникират обстоятелства и взаимоотношения, които биха могли да създадат заплаха за независимостта, така че фирмата да може да оцени дали такава заплаха е на приемливо ниво и ако не е – да адресира заплахата, като я елиминира или намали до приемливо ниво.
- да комуникират бързо нарушения на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта.

A41. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание информацията, комуникациите и ресурсите, описани в параграф A40, при определяне дали може да разчита на политиките или процедурите на фирмата при спазване на приложимите етични изисквания.

A42. Откритите и ясни комуникации между членовете на екипа по ангажимента във връзка с приложимите етични изисквания може да помогнат и при:

- привличането на вниманието на членовете на екипа по ангажимента към приложимите етични изисквания, които може да са от особена значимост за ангажимента за одит; и
- непрекъснатото информироване на съдружника, отговорен за ангажимента, относно въпроси, имащи отношение към разбирането и изпълнението от екипа по ангажимента на приложимите етични изисквания и свързаните с тях политики или процедури на фирмата.

Идентифициране и оценяване на заплахи за спазване на приложимите етични изисквания (Вж: параграфи 17–18)

A43. В съответствие с МСУК 1, отговорите на фирмата за адресиране на рисковете за качеството във връзка с приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, по отношение на членовете на екипа по ангажимента, включват политики или процедури за идентифициране, оценяване и адресиране на заплахите за спазване на приложимите етични изисквания.

A44. Приложимите етични изисквания може да съдържат разпоредби относно идентифицирането и оценяването на заплахите и начина за справяне с тях. Така например, Кодексът на СМЕС пояснява, че заплахата, свързана с личен интерес за спазване на фундаменталния принцип за професионална компетентност и надлежно внимание, може да възникне, ако хонорарът, предложен за ангажимента за одит е толкова нисък, че може да е трудно ангажиментът да бъде изпълнен в съответствие с професионалните стандарти.²⁹

²⁹ Кодекс на СМЕС, параграф 330.3 П2

Нарушаване на приложимите етични изисквания (Вж: параграф 19)

A45. В съответствие с МСУК 1, от фирмата се изисква да установи политики или процедури за идентифициране, комуникиране, оценяване и докладване на нарушения на приложимите етични изисквания и предприемане на своевременно и подходящ отговор на причините и последствията от нарушенията.

Предприемане на подходящи действия (Вж: параграф 20)

A46. Подходящите действия може да включват, например:

- Съблюдаване на политиките или процедурите на фирмата по отношение на нарушения на приложимите етични изисквания, включително комуникиране до, или консултиране с, подходящите лица, така че да могат да бъдат предприети подходящи действия, включително когато е приложимо – дисциплинарни мерки.
- Комуникиране с лицата, натоварени с общо управление.
- Комуникиране с регулаторни органи или професионални организации. При някои обстоятелства комуникацията с регулаторните органи може да се изисква от закон или нормативна разпоредба.
- Търсене на правен съвет.
- Оттегляне от ангажимента за одит, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Преди поставяне на дата на одиторския доклад (Вж: параграф 21)

A47. МОС 700 (преработен) изисква одиторският доклад да включва изявление, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с приложимите етични изисквания, отнасящи се до одита, и е изпълнил другите етични отговорности на одитора в съответствие с тези изисквания.³⁰ Изпълнението на процедурите, изисквани от параграфи 16–21 от настоящия МОС осигурява базата за тези изявления в одиторския доклад.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

A48. Законови мерки може да осигуряват предпазни мерки за независимостта на одиторите в публичния сектор. Одиторите или одиторските фирми в публичния сектор обаче, извършващи одити в публичния сектор от името на задължителния одитор, може в зависимост от условията на мандата си в конкретна юрисдикция, да трябва да адаптират подхода си, за да окажат съдействие за спазването на параграф 16. Когато мандатът на одитора в публичния сектор не разрешава оттегляне от ангажимента за одит, това може да включва оповестяване посредством публичен доклад на възникналите обстоятелства, които ако бяха в непубличния сектор биха довели до оттеглянето на одитора.

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за одит (Вж: параграфи 22–24)

A49. МСУК 1 изисква фирмата да установи цели във връзка с качеството, които да адресират приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти.

³⁰ МОС 700 (преработен), параграф 28(в)

- A50. Информация като посочената по-долу може да помогне на съдружника, отговорен за ангажимента, при определяне дали заключенията, до които е достигнато във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажменти за одит са подходящи:
- Почтеността и етичните ценности на основните собственици на предприятието, ключовото му ръководство и лицата, натоварени с общо управление;
 - Дали за изпълнението на ангажимента са на разположение достатъчни и подходящи ресурси;
 - Дали ръководството и лицата, натоварени с общо управление са потвърдили своите отговорности във връзка с ангажимента;
 - Дали екипът по ангажимента разполага с компетентност и способности, включително достатъчно време, да изпълни ангажимента; и
 - Дали съществените въпроси, възникнали по време на текущия или на предходен ангажимент, имат последствия за продължаването на ангажимента.
- A51. Съгласно МСУК 1, по отношение на решенията във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажменти, от фирмата се изисква да направи преценки относно способността на фирмата да изпълни ангажимента в съответствие с професионалните стандарти и приложимите закони и регулаторни изисквания. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да използва разгледаната от фирмата в тази връзка информация при определяне дали заключенията, до които е достигнато по отношение приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиенти и ангажиментите за одит са подходящи. В случай че съдружникът, отговорен за ангажимента, има опасения относно уместността на заключенията, до които е достигнато, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да обсъди основанието за тези заключения с лицата, участвали в процеса по приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиента или конкретния ангажимент.
- A52. Ако съдружникът, отговорен за ангажимента, пряко участва в процеса на фирмата по продължаването на взаимоотношенията с клиента или конкретния ангажимент, на съдружника, отговорен за ангажимента, ще бъде известна информацията, получена или използвана от фирмата при достигане до съответните заключения. Такова пряко участие може да предостави също така и база за определянето от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, че политиките или процедурите на фирмата са били съблюдавани и че заключенията, до които е достигнато, са подходящи.
- A53. Информацията, получена по време на процеса по приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажменти може да помогне на съдружника, отговорен за ангажимента, при спазване на изискванията на настоящия МОС и при вземане на информирани решения относно подходящия курс на действие. Такава информация може да включва:
- Информация относно големината, сложността и естеството на предприятието, включително дали става въпрос за одит на група, отрасъла, в който предприятието осъществява дейност, и приложимата рамка за финансово отчитане;
 - Сроковете за отчитане на предприятието, като например, междинни и окончателни етапи;

- По отношение на одити на групи, естеството на взаимоотношението на контрол между предприятието майка и неговите компоненти; и
- Дали след предходния ангажимент за одит е имало промени в предприятието или в отрасъла, в който предприятието осъществява дейност, които биха могли да окажат влияние върху естеството на необходимите ресурси, както и върху начина, по който работата на екипа по ангажимента ще бъде обект на ръководство, надзор и преглед.

A54. Информацията, получена по време на приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти, може да е уместна също така и при спазване на изискванията на други МОС, както и на настоящия МОС, например, във връзка с:

- установяване на разбиране за условията на ангажимента за одит, както се изисква от МОС 210;³¹
- идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на грешка или измама, в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 240;³²
- разбиране на групата, нейните компоненти и средата, в която те функционират, в случай на одит на финансови отчети на група в съответствие с МОС 600, както и ръководство, надзор и преглед на работата на одитори на компоненти;
- определяне дали и как да бъде ангажиран експерт на одитора в съответствие с МОС 620; и
- структурата на управление на предприятието в съответствие с МОС 260 (преработен)³³ и МОС 265.³⁴

A55. Закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания може да изискват последващият одитор да изиска, преди да приеме ангажимента за одит, предходният одитор да предостави известната му информация относно факти или обстоятелства, които според преценката на предходния одитор, последващият одитор трябва да знае, преди да реши да приеме ангажимента. При някои обстоятелства от предходния одитор може да се изисква, при поискване от предложения последващ одитор, да предостави информация относно идентифицирано или подозирано неспазване на закони или нормативни разпоредби на предложения последващ одитор. Така например, ако предходният одитор се е оттеглил от ангажимента в резултат на идентифицирано или подозирано неспазване на закони или нормативни разпоредби, Кодексът на СМСЕС изисква предходният одитор, при поискване от предложения последващ одитор, да предостави всички уместни факти и друга информация, засягаща такова неспазване, която според мнението на предходния одитор, предложеният последващ одитор трябва да знае преди да приеме назначаването като одитор.

A56. При обстоятелства, когато фирмата е задължена от закон или нормативна разпоредба да приеме или продължи ангажимент за одит, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да

³¹ МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграф 9

³² МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*

³³ МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*

³⁴ МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*

вземе под внимание информацията, получена от фирмата, относно естеството и обстоятелствата на ангажимента.

A57. При вземане на решения относно необходимите действия, съдружникът, отговорен за ангажимента, и фирмата може да достигнат до заключение, че е подходящо да се продължи с ангажимента за одит и ако това е така – да определят какви допълнителни стъпки са необходими на ниво ангажимент (например, определяне на по-голям брой служители или служители със специфични експертни знания и умения). Ако съдружникът, отговорен за ангажимента, има допълнителни опасения или не е удовлетворен, че въпросът е бил разрешен по подходящ начин, може да са приложими политиките или процедурите на фирмата за разрешаване на различия в мнението.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор (Вж: параграфи 22–24)

A58. В публичния сектор одиторите е възможно да бъдат назначавани в съответствие със законови процедури и може да не е необходимо одиторът в публичния сектор да установява всички политики или процедури във връзка с приемането или продължаването на ангажиментите за одит. Независимо от това, изискванията и съображенията по отношение приемането или продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти, изложени в параграфи 22–24 и A49–A57, може да са полезни за одиторите в публичния сектор при оценяване на риска и изпълнение на техните отговорности за докладване.

Ресурси за ангажимента (Вж: параграфи 25–28)

A59. Съгласно МСУК 1, ресурсите, насочени или предоставени на разположение от фирмата, за да подкрепят изпълнението на ангажиментите за одит включват:

- човешки ресурси;
- технологични ресурси; и
- интелектуални ресурси.

A60. Ресурсите при ангажимент за одит основно се насочват или предоставят на разположение от фирмата, макар че може да съществуват обстоятелства, при които екипът по ангажимента директно получава ресурси за ангажимента за одит. Така например, случаят може да е такъв, когато от одитора на компонент се изисква съгласно закон, нормативна разпоредба или поради друга причина да изрази одиторско мнение относно финансовия отчет на компонента, а одиторът на компонента е назначен също така от ръководството на компонента да изпълни одиторски процедури от името на екипа по ангажимента за групата.³⁵ При такива обстоятелства, политиките или процедурите на фирмата може да изискват съдружникът, отговорен за ангажимента, да предприеме различни действия, като например, изискването на информация от одитора на компонента, за да определи дали достатъчни и подходящи ресурси са насочени или предоставени на разположение.

A61. Уместно съображение за съдружника, отговорен за ангажимента, при спазване на изискванията в параграфи 25 и 26, може да е дали ресурсите, насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, позволяват изпълнението на приложимите етични

³⁵ МОС 600, параграф 3

изисквания, включително етичните принципи, като професионална компетентност и надлежно внимание.

Човешки ресурси

А62. Човешките ресурси включват членовете на екипа по ангажимента (вижте също параграфи А5, А15–А21) и, когато е приложимо, външния експерт на одитора и лицата от звеното за вътрешен одит на предприятието, които оказват пряко съдействие при одита.

Технологични ресурси

А63. Използването на технологични ресурси при ангажимента за одит може да помогне на одитора при получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Технологичните инструменти биха могли да позволят на одитора да управлява одита по-ефикасно и по-ефективно. Технологичните инструменти биха могли да позволят също така на одитора по-лесно да оценява големи обеми данни, за да предостави например, по-задълбочени анализи, да идентифицира необичайни тенденции или по-ефективно да подложи на критична оценка твърденията на ръководството, което повишава способността на одитора да упражнява професионален скептицизъм. Технологичните инструменти биха могли да бъдат използвани и за провеждане на заседания и за предоставяне на комуникационни инструменти на екипа по ангажимента. Неподходящото използване на такива технологични ресурси обаче, може да повиши риска от прекомерно разчитане на информацията, изготвена за целите на вземане на решения, или да създаде заплахи за спазване на приложимите етични изисквания, например, изискванията, отнасящи се до конфиденциалността.

А64. Политиките или процедурите на фирмата може да включват задължителни съображения или отговорности за екипа по ангажимента при използването на одобрени от фирмата технологични инструменти за изпълнение на одиторски процедури и може да изискват участието на лица със специализирани умения или експертни знания при оценяване или анализиране на резултатите.

А65. Когато съдружникът, отговорен за ангажимента, изисква лица от друга фирма да използват конкретни автоматизирани инструменти или техники при изпълнение на одиторски процедури, комуникациите с тези лица може да посочват, че използването на такива автоматизирани инструменти или техники трябва да е в съответствие с указанията на екипа по ангажимента.

А66. Политиките или процедурите на фирмата може изрично да забраняват използването на определени ИТ приложения или функции на ИТ приложения (например, софтуер, който все още не е изрично одобрен за ползване от фирмата). И обратно, политиките или процедурите на фирмата може да изискват екипът по ангажимента да предприеме определени действия, преди да използва ИТ приложение, което не е одобрено от фирмата, за да определи, че то е подходящо за ползване, например, като изискват:

- екипът по ангажимента да разполага с подходяща компетентност и способности да използва ИТ приложението.
- тестване функционирането и сигурността на ИТ приложението.
- включване в одиторското досие на специфична документация.

А67. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да упражни професионална преценка, когато разглежда въпроса дали използването на дадено ИТ приложение по ангажимента за одит е

подходящо в контекста на ангажимента и ако това е така – как трябва да бъде използвано това ИТ приложение. Факторите, които биха могли да бъдат взети под внимание при определяне дали конкретно ИТ приложение, което не е било изрично одобрено за ползване от фирмата, е подходящо за използване в ангажимента за одит, включват дали:

- използването и сигурността на ИТ приложението съответстват на политиките или процедурите на фирмата.
- ИТ приложението функционира така, както е замислено.
- персоналът разполага с компетентността и способностите, необходими, за да се използва ИТ приложението.

Интелектуални ресурси

A68. Интелектуалните ресурси включват, например, одиторски методологии, инструменти за прилагане, одиторски ръководства, еталонни програми, модели, въпросници или формуляри.

A69. Използването на интелектуални ресурси при ангажимента за одит може да способства за последователното прилагане и разбиране на професионалните стандарти, закони и нормативни разпоредби и свързаните с тях политики и процедури на фирмата. За тази цел от екипа по ангажимента може да се изисква, в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, да използва одиторската методология на фирмата и конкретни инструменти и насоки. Екипът по ангажимента може да разгледа също така въпроса дали използването на други интелектуални ресурси е целесъобразно и уместно на базата на естеството и обстоятелствата на ангажимента, например, специфична за даден отрасъл методология или свързани с нея ръководства и помагала за изпълнение.

Достатъчни и подходящи ресурси за изпълнение на ангажимента (Вж: параграф 25)

A70. При определяне дали достатъчни и подходящи ресурси за изпълнението на ангажимента са били насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, обикновено съдружникът, отговорен за ангажимента, може да разчита на отнасящите се до този въпрос политики или процедури на фирмата (включително ресурси) съгласно описаното в параграф А6. Така например, на базата на информацията, комуникирана от фирмата, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да е в състояние да разчита на програмите на фирмата за технологично развитие, внедряване и поддържане, когато за изпълнението на одиторските процедури използва одобрена от фирмата технология.

Компетентност и способности на екипа по ангажимента (Вж: параграф 26)

A71. Когато определя, че екипът по ангажимента разполага с подходяща компетентност и способности, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание такива въпроси, като например:

- разбирането и практическия опит на екипа с ангажименти за одит със сходно естество и сложност, посредством подходящо обучение и участие.
- разбирането на екипа за професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания.

- експертните знания и умения на екипа в специализирани области на счетоводното отчитане и одита.
- експертните знания и умения на екипа в ИТ, използвани от предприятието или автоматизираните инструменти и техники, които ще бъдат използвани от екипа по ангажимента при планирането и изпълнението на ангажимента за одит.
- познанията на екипа за съответните отрасли, в които предприятието, което ще бъде одитирано, осъществява дейност.
- способността на екипа да упражнява професионален скептицизъм и професионална преценка.
- разбирането на екипа за политиките или процедурите на фирмата.

A72. Вътрешните одитори и външният експерт на одитора не са членове на екипа по ангажимента. МОС 610 (преработен 2013 г.)³⁶ и МОС 620³⁷ съдържат изисквания и насоки, отнасящи се съответно до оценяването на компетентността и способностите на вътрешните одитори и външния експерт на одитора.

Управление на проекта

A73. В ситуации, когато има много членове на екипа по ангажимента, например при одит на по-голямо или сложно предприятие, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да ангажира лице, което притежава специализирани умения или знания в управлението на проекти, подкрепено от подходящи технологични и интелектуални ресурси на фирмата. И обратно, при одит на по-малко сложно предприятие с малък брой членове на екипа по ангажимента, управлението на проекта може да бъде осъществено от член на екипа по ангажимента посредством по-малко формални средства.

A74. Техниките и инструментите за управление на проекти може да подкрепят екипа по ангажимента при управлението на качеството на ангажимента за одит, като например:

- повишат способността на екипа по ангажимента да упражнява професионален скептицизъм, чрез смекчаване на ограниченията от гледна точка на бюджет и време, които иначе биха могли да попречат на упражняването на професионален скептицизъм;
- улеснят своевременното извършване на одиторската работа с оглед ефективно управление на времевите ограничения към края на одиторския процес, когато биха могли да възникнат по-трудни или спорни въпроси;
- осъществяват текущо наблюдение на напредъка на одита в сравнение с плана на одита,³⁸ включително достигането на ключови целеви ориентири, което би могло да помогне на екипа по ангажимента да бъде активен при идентифициране на необходимостта от извършването на своевременни корекции в плана на одита и на насочените за одита ресурси; или
- улеснят комуникацията между членовете на екипа по ангажимента, например, като координират договореностите с одитори на компоненти и експерти на одитора.

³⁶ МОС 610 (преработен 2013 г.), параграф 15

³⁷ МОС 620, параграф 9

³⁸ Виж МОС 300, параграф 9.

Недостатъчни или неподходящи ресурси (Вж: параграф 27)

- A75. МСУК 1 адресира ангажираността на фирмата с качеството чрез нейната култура, която е налице в цялата фирма, и която отчита и укрепва ролята на фирмата при обслужване на обществения интерес чрез последователното изпълнение на качествени ангажименти и значението на качеството в стратегическите решения и действия на фирмата, включително финансовите и оперативни приоритети на фирмата. МСУК 1 адресира също така отговорностите на фирмата за планиране на потребностите от ресурси и получаване, разпределяне и насочване на ресурсите по начин, който да е в съответствие с ангажираността на фирмата с качеството. При определени обстоятелства обаче, финансовите и оперативни приоритети на фирмата може да поставят ограничения на ресурсите, насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента. При такива обстоятелства тези ограничения не отменят отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента, за постигане на качество на ниво ангажимент, включително за определяне, че ресурсите, насочени или предоставени на разположение от фирмата са достатъчни и подходящи за изпълнението на ангажимента за одит.
- A76. При одит на финансовите отчети на група, когато ресурсите са недостатъчни или неподходящи, от гледна точка на работата, извършвана в компонент от одитор на компонента, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да обсъди въпроса с одитора на компонента, ръководството или фирмата, за да бъдат осигурени достатъчни и подходящи ресурси.
- A77. Определянето от съдружника, отговорен за ангажимента, относно това дали са необходими допълнителни ресурси на ниво ангажимент, е въпрос на професионална преценка и се влияе от изискванията на настоящия МОС и от естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Както е описано в параграф А11, при определени обстоятелства, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да определи, че отговорите на фирмата на рисковете за качеството са неефективни в контекста на конкретния ангажимент, включително че определени ресурси, насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, са недостатъчни. При такива обстоятелства, от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да предприеме подходящи действия, включително комуникирането на такава информация до подходящите лица в съответствие с параграф 27 и параграф 39(в). Така например, ако софтуерна одиторска програма, предоставена от фирмата, не е включила нови или преработени одиторски процедури във връзка с издадена неотдавна нормативна разпоредба в отрасъла, своевременното комуникиране на такава информация до фирмата дава възможност на фирмата бързо да предприеме стъпки да актуализира и преиздаде софтуера или да осигури алтернативен ресурс, който да позволи на екипа по ангажимента, да спази новата нормативна разпоредба при изпълнение на ангажимента за одит.
- A78. Ако ресурсите, които са насочени или предоставени на разположение, са недостатъчни или неподходящи при конкретните обстоятелства на ангажимента, а допълнителни или алтернативни ресурси не са били предоставени на разположение, целесъобразните действия може да включват:
- промяна на планирания подход спрямо естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството, надзора и прегледа (вижте също параграф А94).
 - обсъждане удължаване на крайния срок за издаване на доклада с ръководството или лицата, натоварени с общо управление, когато удължаване е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

- следване на политиките или процедурите на фирмата за разрешаване на различия в мнението, в случай че съдружникът, отговорен за ангажимента, не получи необходимите ресурси за ангажимента за одит.
- следване на политиките или процедурите на фирмата за оттегляне от ангажимент за одит, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор (Вж: параграфи 25–28)

A79. В публичния сектор, за изпълнение на условията на мандата за одит в конкретна юрисдикция, може да са необходими специализирани умения. Такива умения може да включват разбиране за приложимите механизми за докладване, включително докладване до законодателния орган или друг орган за общо управление или докладване в името на обществения интерес. По-общия обхват на одита в публичния сектор може да включва, например, определени аспекти от одитиране на резултатите от дейността.

Изпълнение на ангажимента

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) (Вж: параграф 29)

A80. Когато одитът не се извършва изцяло от съдружника, отговорен за ангажимента, или при одит на предприятие, чието естество и обстоятелства са по-сложни, може да е необходимо съдружникът, отговорен за ангажимента, да възложи ръководството, надзора и прегледа на други членове на екипа по ангажимента. Като част обаче от цялостната отговорност на съдружника, отговорен за ангажимента, за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимента за одит и за неговото достатъчно и подходящо участие, от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да определи, че естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа са в съответствие с параграф 30. При такива обстоятелства персоналът или членове на екипа по ангажимента, включително одиторите на компоненти, може да предоставят на съдружника, отговорен за ангажимента, информация, която да му позволи да вземе решението, изисквано от параграф 30.

Ръководство, надзор и преглед (Вж: параграф 30)

A81. Съгласно МСУК 1, от фирмата се изисква да установи цел във връзка с качеството, която да адресира естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над екипите по ангажименти и прегледа на тяхната работа. МСУК 1 изисква също така това ръководство, надзор и преглед да бъдат планирани и изпълнени на базата на това, че работата, извършвана от по-малко опитните членове на екипа по ангажимента е обект на ръководство, надзор и преглед от страна на по-опитните членове на екипа по ангажимента.

A82. Ръководството и надзорът над екипа по ангажимента и прегледът на работата на екипа по ангажимента представляват отговори на ниво фирма, които се прилагат на ниво ангажимент, като тяхното естество, време на изпълнение и обхват могат допълнително да бъдат пригодени към конкретните обстоятелства от съдружника, отговорен за ангажимента, при управлението на качеството на ангажимента. Съответно, подходът към ръководството, надзора и прегледа ще варира при различните ангажименти, вземайки под внимание естеството и обстоятелствата на ангажимента. По принцип подходът ще включва комбинация от адресирането на политиките или процедурите на фирмата и специфични за конкретния ангажимент отговори.

- A83. Подходът към ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа осигурява подкрепа на съдружника, отговорен за ангажимента, при изпълнение на изискванията на настоящия МОС и при достигане до заключение, че съдружникът, отговорен за ангажимента, в достатъчна степен и по подходящ начин е участвал по време на целия ангажимент за одит в съответствие с параграф 40.
- A84. Непрекъснатото обсъждане и комуникация между членовете на екипа по ангажимента позволява на по-малко опитните членове на екипа по ангажимента да повдигат своевременно въпроси пред по-опитните членове на екипа по ангажимента (включително съдружника, отговорен за ангажимента) и дава възможност за ефективно ръководство, надзор и преглед в съответствие с параграф 30.

Ръководство

- A85. Ръководството на екипа по ангажимента може да включва информиране на членовете на екипа по ангажимента за техните отговорности, като например:
- да допринасят за управляването на качеството и за постигане на качество на ниво ангажимент чрез личното си поведение, комуникация и действия.
 - да запазват критична мисловна нагласа и да осъзнават неволната или умишлена предубеденост на одитора при упражняване на професионален скептицизъм, когато събират и оценяват одиторски доказателства (вижте параграф A35).
 - да изпълняват приложимите етични изисквания.
 - отговорностите на съответните съдружници, когато повече от един съдружник участва в изпълнението на ангажимента за одит.
 - отговорностите на съответните членове на екипа по ангажимента да изпълняват одиторски процедури и на по-опитните членове на екипа по ангажимента да осъществяват ръководство, надзор и преглед на работата на по-малко опитните членове на екипа по ангажимента.
 - да разберат целите на работата, която трябва да бъде извършена, и подробните указания относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираните одиторски процедури, така както са изложени в общата одиторска стратегия и плана на одита.
 - да адресират заплахите за постигането на качество и очаквания от екипа по ангажимента отговор. Така например, бюджетни ограничения или ограничения върху ресурсите не следва да водят до това членовете на екипа по ангажимента да модифицират или да не изпълнят планираните одиторски процедури.

Надзор

- A86. Надзорът може да включва въпроси, като:
- проследяване напредъка на ангажимента за одит, което включва текущо наблюдение върху:
 - напредъка в сравнение с плана на одита;
 - дали целта на извършваната работа е била постигната; и

- постоянната адекватност на насочените ресурси.
- предприемане на подходящи действия за адресиране на възникващи по време на ангажимента въпроси, включително например, повторно възлагане на планираните одиторски процедури на по-опитни членове на екипа по ангажимента, когато проблемните въпроси са по-сложни, отколкото се е очаквало предварително.
- идентифициране на въпроси за консултация или разглеждане от по-опитни членове на екипа по ангажимента по време на ангажимента за одит.
- предоставяне на наставничество и обучение на работното място, за да се помогне на членовете на екипа по ангажимента да развият умения или компетентност.
- създаване на среда, в която членовете на екипа по ангажимента изразяват своите опасения, без страх от ответни действия или разправа.

Преглед

A87. Прегледът на работата на екипа по ангажимента осигурява подкрепа за заключението, че изискванията на настоящия МОС са били адресирани.

A88. Прегледът на работата на екипа по ангажимента се състои от разглеждане на това дали, например:

- работата е извършена в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, професионалните стандарти и приложимите закони и регулаторни изисквания;
- съществените въпроси са поставени за допълнително разглеждане;
- са осъществени подходящи консултации и дали заключителните решения в резултат на тези консултации са документирани и приложени;
- е налице необходимост да се преразгледа естеството, времето на изпълнение и обхвата на извършената работа;
- извършената работа подкрепя заключенията, до които е достигнато и е подходящо документирана;
- получените доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят база за одиторското мнение; и
- целите на одиторските процедури са постигнати.

A89. Политиките или процедурите на фирмата може да съдържат конкретни изисквания относно:

- естеството, времето на изпълнение и обхвата на прегледа на одиторската документация;
- различните видове преглед, които е възможно да са целесъобразни в различни ситуации (например, преглед на всеки отделен документ от работните книжа или на подбрани работни книжа); и
- от кои членове на екипа по ангажимента се изисква да извършат различните видове прегледи.

Преглед от съдружника, отговорен за ангажимента (Вж: параграфи 30–34)

A90. Съгласно изискванията на МОС 230, съдружникът, отговорен за ангажимента, документира датата и обхвата на прегледа.³⁹

A91. Своевременният преглед на документацията от съдружника, отговорен за ангажимента, на подходящи етапи по време на целия ангажимент за одит дава възможност съществените въпроси да бъдат разрешени по начин, удовлетворяващ съдружника, отговорен за ангажимента, на или преди датата на одиторския доклад. Не е необходимо съдружникът, отговорен за ангажимента, да осъществява преглед на цялата одиторска документация.

A92. Съдружникът, отговорен за ангажимента, използва професионална преценка при идентифициране на областите на съществена преценка, направена от екипа по ангажимента. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват определени въпроси, които обикновено се очаква да представляват съществени преценки. Съществените преценки във връзка с ангажимент за одит може да включват въпроси, отнасящи се до общата одиторска стратегия и плана на одита за осъществяване на ангажимента, изпълнението на ангажимента и цялостните заключения, до които е достигнал екипът по ангажимента, например:

- въпроси, свързани с планирането на ангажимента, като например, въпроси, отнасящи се до определяне нивото на същественост.
- съставът на екипа по ангажимента, включително:
 - персонал, използващ експертни знания и умения в специализирана област на счетоводното отчитане или одита;
 - използване на персонал от центрове за предоставяне на услуги.
- решението да се ангажира експерт на одитора, включително решението да се ангажира външен експерт.
- разглеждането от страна на екипа по ангажимента на информация, получена по време на процеса по приемане и продължаване на взаимоотношението с клиента и ангажимента и предложените отговори на тази информация.
- процесът на екипа по ангажимента за оценка на риска, включително ситуации, при които разглеждането на факторите за вътрешноприсъщ риск и оценяването на вътрешноприсъщия риск изискват съществена преценка от екипа по ангажимента.
- разглеждането от страна на екипа по ангажимента на взаимоотношения и сделки със свързани лица и съответните оповестявания.
- резултатите от процедурите, изпълнени от екипа по ангажимента в съществени области на ангажимента, например, заключенията във връзка с определени приблизителни счетоводни оценки, счетоводни политики или съображения във връзка с предположението за действащо предприятие.
- оценката от екипа по ангажимента на работата, извършена от експерти и заключенията от тази работа.
- в ситуации с одит на група:

³⁹ МОС 230, параграф 9(в)

- предложената обща стратегия за одита на групата и плана за одита на групата;
 - решенията относно участието на одиторите на компоненти, включително как да бъде осъществено ръководство и надзор над тях и как да бъде извършен преглед на тяхната работа, включително, например, когато са налице области с по-висок оценен риск от съществени неправилни отчитания във финансовата информация на компонента; и
 - оценката на работата, извършена от одиторите на компоненти и съответно направените в резултат на тази работа заключения.
- как са адресирани въпросите, засягащи общата одиторска стратегия и плана на одита.
 - значимостта и разпределението на коригираните и некоригирани неправилни отчитания, идентифицирани по време на ангажимента.
 - предложеното одиторско мнение и въпросите, които ще бъдат комуникирани в одиторския доклад, например, ключовите одиторски въпроси или параграф „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие”.
- A93. Съдружникът, отговорен за ангажимента, използва професионална преценка при определянето на други въпроси, които да бъдат подложени на преглед, например на базата на:
- естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит.
 - кои членове на екипа по ангажимента са извършили работата.
 - въпроси, свързани с неотдавнашни констатации от инспекции или проверки.
 - изискванията на политиките или процедурите на фирмата.

Естество, време на изпълнение и обхват

- A94. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа се изисква да бъдат планирани и изпълнени в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, както и с професионалните стандарти и приложимите закони и регулаторни изисквания. Така например, политиките или процедурите на фирмата може да включват изисквания:
- работата, планирана да бъде извършена към междинна дата, да бъде обект на ръководство, надзор и преглед в същото време, както изпълнението на процедурите, а не в края на периода, така че необходимите корективни действия да могат да бъдат предприети своевременно.
 - определени въпроси да бъдат обект на преглед от съдружника, отговорен за ангажимента, като фирмата може да посочи обстоятелствата или ангажиментите, при които се очаква такива въпроси да бъдат прегледани.

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

A95. Подходът към ръководството, надзора и прегледа може да бъде индивидуално пригоден към конкретните обстоятелства, в зависимост например от:

- предходния опит на члена на екипа по ангажимента с това предприятие и областта, която ще бъде одитирана. Така например, ако работата, отнасяща се до информационната система на предприятието, се извършва от същия член на екипа по ангажимента, който е извършил работата през предходния период, и няма съществени промени в информационната система, обхватът и честотата на ръководството и надзора над члена на екипа по ангажимента може да са по-малки, а прегледът на съответните работни книжа – по-малко подробен.
- сложността на ангажимента за одит. Така например, ако са настъпили съществени събития, които правят ангажимента за одит по-сложен, обхватът и честотата на ръководството и надзора над члена на екипа по ангажимента може да са по-големи, а прегледът на съответните работни книжа – по-подробен.
- оценените рискове от съществено неправилно отчитане. Така например, по-високият оценен риск от съществено неправилно отчитане може да изисква съответстващо увеличаване на обхвата и честотата на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и по-подробен преглед на тяхната работа.
- компетентността и способностите на отделните членове на екипа по ангажимента, извършващи одиторската работа. Така например, по-малко опитните членове на екипа по ангажимента може да изискват по-подробни указания и по-чести или с лично присъствие взаимодействия в хода на извършване на работата.
- начина, по който се очаква да бъдат осъществени прегледите на извършената работа. Така например, при някои обстоятелства, прегледите от разстояние може да не са ефективни за осигуряване на необходимото ръководство и може да трябва да бъдат допълнени от взаимодействия при лично присъствие.
- структурата на екипа по ангажимента и местоположението на членовете на екипа по ангажимента. Така например, ръководството и надзорът над лицата, намиращи се в центрове за предоставяне на услуги и прегледът на тяхната работа може:
 - да са по-формализирани и структурирани, отколкото когато всички членове на екипа по ангажимента се намират на едно и също място; или
 - да използват ИТ, за да се улесни комуникацията между членовете на екипа по ангажимента.

A96. Идентифицирането на промени в обстоятелствата на ангажимента може да наложи повторно оценяване на планирания подход спрямо естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството, надзора или прегледа. Така например, ако оцененият риск от съществено неправилно отчитане на ниво финансов отчет се повишава поради сложна сделка или операция, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да трябва да промени планираното ниво на преглед на работата, свързана с тази сделка или операция.

A97. В съответствие с параграф 30(б), от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да определи, че подходът спрямо ръководството, надзора и прегледа съответства на естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Така например, ако по-опитен член на екипа по

ангажимента вече не е на разположение да участва в надзора и прегледа на екипа по ангажимента, може да е необходимо съдружникът, отговорен за ангажимента, да увеличи обхвата на надзора и прегледа на по-малко опитните членове на екипа по ангажимента.

Преглед на комуникациите до ръководството, лицата, натоварени с общо управление, или регулаторни органи (Вж: параграф 34)

A98. Съдружникът, отговорен за ангажимента, използва професионална преценка при определяне кои писмени комуникации да подложи на преглед, вземайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Така например, може да не е необходимо съдружникът, отговорен за ангажимента, да прави преглед на комуникациите между екипа по ангажимента и ръководството в обичайния ход на одита.

Консултации (Вж: параграф 35)

A99. МСУК 1 изисква фирмата да установи цел във връзка с качеството, която да адресира консултациите по трудни или спорни въпроси и начина, по който се прилагат съгласуваните заключителни решения. Консултации може да са подходящи или да се изискват, например, по отношение на:

- въпроси, които са сложни или непознати (например, въпроси, отнасящи се до приблизителна счетоводна оценка с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване);
- съществени рискове;
- съществени сделки или операции, които са извън обичайния ход на стопанската дейност на предприятието или които изглеждат необичайни по други причини;
- ограничения, наложени от ръководството; и
- неспазване на закони или нормативни разпоредби.

A100. Ефективни консултации по съществени технически, етични или други въпроси в рамките на фирмата или когато е приложимо – извън фирмата, може да бъдат постигнати, когато лицата, с които се провеждат консултациите:

- са запознати с всички уместни факти, които ще им дадат възможност да предоставят информиран съвет; и
- притежават подходящи познания, ранг и опит.

A101. Може да е целесъобразно екипът по ангажимента, в контекста на политиките или процедурите на фирмата, да проведе консултации с лица извън фирмата, например, когато на фирмата липсват подходящи вътрешни ресурси. Екипът по ангажимента може да се възползва от консултантски услуги, предоставяни от фирми, професионални организации и регулаторни органи или от търговски организации, които предоставят уместни услуги във връзка с контрола върху качеството.

A102. Необходимостта от консултации извън екипа по ангажимента по труден или спорен въпрос може да е индикация, че този въпрос представлява ключов одиторски въпрос.⁴⁰

⁴⁰ МОС 701, параграфи 9 и A14

Преглед за качеството на ангажимента (Вж: параграф 36)

A103. МСУК 1 съдържа изисквания фирмата да установи политики или процедури, адресиращи прегледите за качеството на ангажимента в съответствие с МСУК 2,⁴¹ и изискващи преглед за качеството на ангажимента по отношение на определени видове ангажименти.⁴² МСУК 2 разглежда назначаването и съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и отговорностите на това лице, отнасящи се до изпълнението и документирането на прегледа за качеството на ангажимента.

Приключване на прегледа за качеството на ангажимента преди датиране на одиторския доклад (Вж: параграф 36(г))

A104. МОС 700 (преработен) изисква одиторският доклад да е с дата, която не може да бъде по-ранна от датата, на която одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение относно финансовия отчет.⁴³ Ако е приложимо по отношение на ангажимента за одит, МСУК 2 и настоящият МОС изискват съдружникът, отговорен за ангажимента, да няма възможност да датира доклада за ангажимента, преди да бъде получено уведомление от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, че прегледът за качеството на ангажимента е приключен. Така например, ако лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, е комуникирало до съдружника, отговорен за ангажимента, опасения относно съществените преценки, направени от екипа по ангажимента, или че заключенията във връзка с тях, до които е достигнато, не са подходящи, то тогава прегледът за качеството на ангажимента не е приключен.⁴⁴

A105. Преглед за качеството на ангажимента, извършен своевременно на подходящи етапи по време на ангажимента за одит, може да помогне на екипа по ангажимента бързо да разреши повдигнатите въпроси по начин, удовлетворяващ лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, на или преди датата на одиторския доклад.

A106. Честите комуникации между екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, по време на целия ангажимент за одит може да способстват за ефективния и своевременен преглед за качеството на ангажимента. В допълнение към обсъждането на съществените въпроси с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да възложи на друг член на екипа по ангажимента отговорността за координиране исканията на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента.

Различия в мнението (Вж: параграфи 37–38)

A107. МСУК 1 изисква фирмата да установи цел във връзка с качеството, която да адресира различия в мнението, възникващи в рамките на екипа по ангажимента или между екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента или лица, извършващи дейности в рамките на системата на фирмата за управление на качеството. МСУК

⁴¹ МСУК 2, *Прегледи за качеството на ангажимента*

⁴² МСУК 1, параграф 34(е)

⁴³ МОС 700 (преработен), параграф 49

⁴⁴ МСУК 2, параграф 26

1 изисква също така различията в мнението да бъдат довеждани до вниманието на фирмата и да бъдат разрешавани.

A108. При някои обстоятелства съдружникът, отговорен за ангажимента, може да не е удовлетворен от разрешаването на различията в мнението. При такива обстоятелства целесъобразните действия на съдружника, отговорен за ангажимента, може да включват например:

- да потърси правен съвет; или
- да се оттегли от ангажимента за одит, когато оттеглянето е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба.

Текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците (Вж: параграф 39)

A109. МСУК 1 излага изисквания относно процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците. МСУК 1 изисква фирмата да комуникира до екипите по ангажменти информация относно процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, за да им даде възможност да предприемат бързи и подходящи действия в съответствие с техните отговорности.⁴⁵ Наред с това, информацията, предоставяна от членове на екипа по ангажимента, може да бъде използвана от фирмата в процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, а използването на професионална преценка и упражняването на професионален скептицизъм при извършване на одита може да помогне на членовете на екипа по ангажимента да запазят повишено внимание за информация, която би могла да е уместна за този процес.

A110. Информацията, предоставяна от фирмата, може да е уместна за ангажимента за одит, когато например се отнася до констатации по друг ангажимент, изпълнен от съдружника, отговорен за ангажимента, или от други членове на екипа по ангажимента, констатации от местния офис на фирмата или резултати от инспекции във връзка с предходни одити на предприятието.

A111. При разглеждането на информация, комуникирана от фирмата чрез нейния процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците и начина, по който тази информация би могла да повлияе на ангажимента за одит, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание действията по отстраняване на недостатъците, разработени и приложени от фирмата, за да адресират идентифицирани недостатъци, и до степента, в която това е уместно с оглед естеството и обстоятелствата на ангажимента – да ги комуникира съответно до екипа по ангажимента. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да определи също така дали допълнителни дейности по отстраняване на недостатъците са необходими на ниво ангажимент. Така например, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да определи, че:

- е необходим експерт на одитора; или
- естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа трябва да бъдат подобрени или увеличени в област на одита, в която са идентифицирани недостатъци.

В случай че идентифициран недостатък не засяга качеството на одита (например, ако се отнася до технологичен ресурс, който екипът по ангажимента не е използвал), то тогава може да не са необходими допълнителни действия.

⁴⁵ МСУК 1, параграф 47

A112. Идентифициран недостатък в системата на фирмата за управление на качеството не сочи непременно, че ангажиментът за одит не е бил изпълнен в съответствие с професионалните стандарти и приложимите закони и регулаторни изисквания или че одиторският доклад не е бил подходящ при конкретните обстоятелства.

Поемане на цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество (Вж: параграф 40)

A113. МСУК 1 изисква фирмата да установи цел във връзка с качеството, която да адресира разбирането и изпълнението на отговорностите от екипа по ангажимента във връзка с ангажимента. МСУК 1 изисква наред с това целта във връзка с качеството да включва цялостната отговорност на съдружниците, отговорни за ангажименти, за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимента и за тяхното достатъчно и подходящо участие по време на целия ангажимент.

A114. Уместните съображения при адресиране на параграф 40 включват определяне как съдружникът, отговорен за ангажимента, е спазил изискванията на настоящия МОС, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит и как одиторската документация доказва участието на съдружника, отговорен за ангажимента, по време на целия ангажимент за одит, съгласно описаното в параграф A118.

A115. Индикациите, че съдружникът, отговорен за ангажимента, може да не е участвал в достатъчна степен и по подходящ начин, включват, например:

- липса на своевременно преглед от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, на планирането на ангажимента за одит, включително извършване на преглед на оценените рискове от съществено неправилно отчитане и разработването на съответните отговори на тези рискове.
- доказателства, че лицата, на които са били възложени задачи, действия или процедури, не са били адекватно информирани относно естеството на техните отговорности и правомощия, обхвата на работата, която им е възложена, и целите на тази работа и не са им били предоставени други необходими указания и уместна информация.
- липса на доказателства, че съдружникът, отговорен за ангажимента, е осъществил ръководство и надзор над останалите членове на екипа по ангажимента и преглед на извършената от тях работа.

A116. Ако участието на съдружника, отговорен за ангажимента, не осигурява база за определяне, че направените съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, съдружникът, отговорен за ангажимента, няма да е в състояние да достигне до определянето, изисквано от параграф 40. В допълнение към вземането под внимание на политиките или процедурите на фирмата, които може да излагат изискваните действия, които трябва да бъдат предприети при такива обстоятелства, целесъобразните действия, които съдружникът, отговорен за ангажимента, би могъл да предприеме включват, например:

- актуализация или промяна на плана на одита;
- повторно оценяване на планирания подход спрямо естеството и обхвата на прегледа и модифициране на планирания подход с цел увеличаване участието на съдружника, отговорен за ангажимента; или

- провеждане на консултация с персонала, на който е възложена оперативната отговорност за уместните аспекти на системата на фирмата за управление на качеството.

Документация (Вж: параграф 41)

A117. В съответствие с МОС 230,⁴⁶ одиторската документация осигурява доказателства, че одиторът отговаря на изискванията на МОС. Нито е необходимо, нито е практически осъществимо обаче, одиторът да документира всеки разгледан въпрос или всяка направена професионална преценка при одита. Нещо повече, не е необходимо одиторът да документира отделно (например, във въпросник) съответствието с изискванията във връзка с въпроси, за които съответствието е демонстрирано от документи, включени в одиторското досие.

A118. Документирането на изпълнението на изискванията на настоящия МОС, включително доказателствата за участието на съдружника, отговорен за ангажимента, и определянето от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, в съответствие с параграф 40, може да бъде осъществено по различни начини в зависимост от естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Така например:

- ръководството на екипа по ангажимента може да бъде документирано чрез одобрение на плана на одита и дейностите по управление на проекта;
- протоколите от официалните заседания на екипа по ангажимента може да предоставят доказателства за яснотата, последователността и ефективността на комуникациите и други действия на съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с културата и очакваното поведение, които демонстрират ангажираността на фирмата с качеството;
- дневният ред на обсъжданията между съдружника, отговорен за ангажимента, и други членове на екипа по ангажимента и когато е приложимо – лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и съответните одобрения и данни за времето, което съдружникът, отговорен за ангажимента, е изразходвал по ангажимента, може да предоставят доказателства за участието на съдружника, отговорен за ангажимента, по време на целия ангажимент за одит и надзора над останалите членове на екипа по ангажимента; или
- одобряването от страна на съдружника, отговорен за ангажимента и други членове на екипа по ангажимента предоставя доказателства, че работните книжа са били обект на преглед.

A119. При справяне с обстоятелства, които биха могли да представляват риск за постигането на качество при ангажимента за одит, упражняването на професионален скептицизъм и документирането на начина, по който одиторът е разгледал този въпрос, може да е важно. Така например, ако съдружникът, отговорен за ангажимента, получи информация, която би накарала фирмата да откаже ангажимента (вижте параграф 24), документацията може да включва обяснения за начина, по който екипът по ангажимента се е справил с това обстоятелство.

A120. Документацията на проведените с други професионални счетоводители консултации във връзка с трудни или спорни въпроси, която е достатъчно пълна и подробна, допринася за разбирането за:

- естеството и обхвата на въпроса, по който са търсени консултации; и

⁴⁶ МОС 230, параграф А7

- резултатите от консултациите, включително взетите решения, основанието за тези решения и начина, по който те са приложени.

Структурите и процесите, които подкрепят дейността на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) се обезпечават от Международната федерация на счетоводителите (International Federation of Accountants® или IFAC®).

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

Международните одиторски стандарти, Международните стандарти за ангажименти за изразяване на сигурност, Международните стандарти за ангажименти за преглед, Международните стандарти за свързани по съдържание услуги, Международните стандарти за контрол върху качеството, Указанията за международна одиторска практика, Проектите за обсъждане, Документите за провеждане на консултации и други издания на IAASB са публикувани и са обект на авторско право на IFAC.

Copyright © December 2020 by IFAC. All rights reserved. This publication may be downloaded for personal and non-commercial use (i.e., professional reference or research) from www.iaasb.org. Written permission is required to translate, reproduce, store or transmit, or to make other similar uses of, this document.

Авторски права © декември 2020 г. на IFAC. Всички права запазени. Тази публикация може да бъде свалена за лична и нетърговска употреба (т.е., професионални справки или изследвания) от www.iaasb.org. Изисква се писмено разрешение за превод, възпроизвеждане, съхранение, предаване или друга сходна употреба на настоящия документ.

'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', и логото на IAASB са запазени марки на IFAC или регистрирани търговски марки и марки за услуги на IFAC в САЩ и други държави.

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

Настоящият *Международен одиторски стандарт 220 /преработен/ Управление на качеството на одита на финансови отчети* на International Auditing and Assurance Standards Board, публикуван от International Federation of Accountants (IFAC), през 2020 г. на английски език, е преведен на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през м. юни 2021 г. и се възпроизвежда с разрешението на IFAC. Одобреният текст на *Международен одиторски стандарт 220 /преработен/ Управление на качеството на одита на финансови отчети* 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 *Международен одиторски стандарт 220 /преработен/ Управление на качеството на одита на финансови отчети*, издание 2020 © 2020 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Текст на български език на *Международен одиторски стандарт 220 /преработен/ Управление на качеството на одита на финансови отчети*, издание 2020 © 2021 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Оригинално заглавие: International Standard on Auditing (ISA) 220, *Quality Management for an Audit of Financial Statements*, 2020 Edition

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

IAASB

**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

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