

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

Ръководство за
прилагане на
стандарта за първи
път

юли 2022 г.



IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

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

Ръководство за прилагане на стандарта за първи път

Настоящото Ръководство за прилагане на стандарта за първи път е изготвено от екипа на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност IAASB. Целта на настоящото Ръководство за прилагане на стандарта за първи път е да спомогне за разбирането и прилагането на измененията в Международен одиторски стандарт (МОС) 315 (преработен 2019 г.).

Съдържанието на настоящия документ се фокусира върху направените по-съществени промени; не всяка промяна обаче е открита или адресирана.

Настоящата публикация нито изменя, нито е с по-голяма правна сила от МОС 315 (преработен 2019 г.), като единствено текстът на стандарта е меродавен. Запознаването с настоящата публикация не заменя запознаването с МОС 315 (преработен 2019 г.). При провеждането на одит в съответствие с МОС, одиторите са задължени да спазват всички изисквания, които са приложими спрямо конкретния ангажимент – настоящата публикация не адресира всички изисквания в рамките на МОС 315 (преработен 2019 г.), а се фокусира по-скоро върху тези изисквания, които, в които са направени по-съществени промени.

[Преработеният стандарт](#) и [Основанието за заключения](#) (поясняващо обосновката на Съвета относно направените съществени промени) са публикувани през декември 2019 г.

Какво е обект на разглеждане в МОС 315 (преработен 2019 г.)?

1. МОС 315 (преработен 2019 г.), подобно на МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*, обхваща одиторските процедури, имащи за цел:
 - (а) да се разбере предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието, за да може одиторът да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания.
 - (б) да се идентифицират рисковете от съществени неправилни отчитания;
и
 - (в) да се оценят рисковете от съществени неправилни отчитания.

Вж.
информационен
бюлетин:
[Въведение в МОС
315 \(преработен
2019 г.\)](#)

Защо е променен МОС 315 (преработен)?

2. Проектът за преработване на МОС 315 (преработен)¹ стартира в началото на 2016 г., за да отговори на ключовите констатации в Проекта на IAASB за текущо наблюдение на въвеждането и прилагането на МОС.² Прегледът след въвеждане е приключен през 2013 г., като ключовите съществени констатации по отношение на МОС 315 (преработен) включват:

¹ МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*

² [Изяснени международни одиторски стандарти – констатации от прегледа след въвеждане](#)

- наличие на непоследователност в естеството и броя на идентифицираните на практика съществени рискове.
- трудно приложимо на практика получаване на разбиране за системата за вътрешен контрол.
- недостатъчно адресиране в стандарта на рисковете, свързани с информационните технологии.

Прегледът след въвеждане откроява също така предизвикателствата пред прилагането на МОС 315 (преработен) при одита на малки и средни предприятия (МСП).

Кога влиза в сила МОС 315 (преработен 2019 г.)?

3. Предишната версия на МОС 315 (МОС 315 (преработен)) е заменена от МОС 315 (преработен 2019 г.) по отношение на периоди, започващи на или след 15 декември 2021 г.

Дали други свързани по съдържание стандарти се променят в резултат на промяната на МОС 315 (преработен 2019 г.)?

4. МОС 315 (преработен 2019 г.) е усъвършенстван, за да формира по-стабилна основа за одита, като се очаква в частност по-качественото идентифициране и оценяване на рисковете да подобри процедурите, изисквани от други стандарти, като например МОС 330³ и МОС 540 (преработен).⁴ Направени бяха също така и последващи изменения в редица други МОС, произтичащи от промените в МОС 315 (преработен), включително в МОС 330, МОС 240⁵ и МОС 540 (преработен). Тези промени, когато са съществени (по-голямата част по своя характер са за привеждане на текста в съответствие с направените изменения), са открити в случай че са уместни в рамките на това ръководство за прилагане на стандарта за първи път.
5. МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети* (в сила за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.) адресира отговорностите на одитора по отношение идентифицирането и оценяването на рисковете, свързани с измама.⁶ МОС 330 (в сила за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.) адресира изискванията по отношение процедурите на одитора в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво цялостен финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. С изключение на последвалите съответни изменения, направени като част от проекта за преработка на МОС 315 (преработен), изискванията на тези стандарти остават същите.

Какви са всеобхватните одиторски концепции, използвани в МОС 315 (преработен 2019 г.)?

6. МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, разглежда общите цели на одитора при извършването на одит на финансови отчети. МОС 200 излага общите цели на одитора и

³ МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

⁴ МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*

⁵ МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*

⁶ През 2022 IAASB стартира проект за по-всеобхватна преработка на МОС 240, включително с цел да се фокусира върху начина, по който по-надеждните процедури за идентифициране и оценяване на рисковете в МОС 315 (преработен 2019 г.) биха могли да бъдат вградени в този стандарт.

пояснява естеството и обхвата на одита. По-общите фундаментални концепции при одита, включително модела на одиторски риск, могат да бъдат намерени в МОС 200.

Какво се е променило и какво не се е променило – всеобхватни одиторски концепции в МОС 200

Концепция	Непроменена	Променена
Получаване на доказателства	Получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства с цел намаляване на одиторския риск до приемливо ниско ниво.	-
Модел на одиторския риск	Одиторският риск е функция на рисковете от съществени неправилни отчитания и риска на разкритията. ⁷ Общият модел на одиторски риск не се променя.	-

⁷ МОС 200, параграф 13(в)

Концепция	Непроменена	Променена
Вътрешноприсъщ риск, риск на контрола, риск на разкритията	Концепциите за вътрешноприсъщ риск, риск на контрола и риск на разкритията, описани в МОС 200, не се променят.	• Сега се изисква отделно оценяване на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола. • Въведена е концепцията за <i>спектър на вътрешноприсъщия риск</i>, която да подпомогне оценяването на вътрешноприсъщия риск. Спектърът на вътрешноприсъщия риск помага на одитора да направи преценка, на базата на вероятността и величината на възможното неправилно отчитане, при диапазон от по-нисък към по-висок риск, с цел оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Въведени са фактори за вътрешноприсъщ риск, които да помогнат на одиторите да преценяват рисковете от съществени неправилни отчитания по спектъра на вътрешноприсъщия риск.
Риск от съществено неправилно отчитане	Дефиницията на риск от съществено неправилно отчитане⁸ не се променя: <i>Рискът, че финансовият отчет може да съдържа съществено неправилно отчитане преди одита. Това включва два компонента, описани както следва на ниво твърдение за вярност:</i> (i) <i>Вътрешноприсъщ риск...</i> (ii) <i>Риск на контрола...</i>	Макар дефиницията на риска от съществено неправилно отчитане да не се променя, в материалите за приложение към МОС 200 „прагът“ за идентифициране на възможно неправилно отчитане е изяснен и пояснен. Включването на това пояснение в МОС 200 (а не в МОС 315 (преработен 2019 г.)), подкрепя дефиницията на риска от съществено неправилно отчитане в МОС 200. Пояснението, направено в материалите за приложение към

⁸ МОС 200, параграф 13(н)

Концепция	Непроменена	Променена
		МОС 200, посочва, че риск от съществено неправилно отчитане съществува, когато е налице <u>разумна възможност</u> неправилното отчитане да възникне (т.е., неговата вероятност) и ако неправилното отчитане възникне, то да е съществено (т.е., неговата величина) (вж. новия параграф A15a ⁹ в МОС 200 в Последващи съответни изменения). На базата на това пояснение в МОС 200, терминът „разумна възможност“ се използва в МОС 315 (преработен 2019 г.), доколкото се отнася до прага за идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания.
Професионален скептицизъм	От одиторите се изисква да упражняват професионален скептицизъм при разработването и изпълнението на одиторските процедури.	Включени са усъвършенствани процедури, които да насърчат промяна в поведението на одиторите, когато изпълняват одиторските процедури, както и засилени изисквания по отношение на документацията (вж. раздела „Професионален скептицизъм“ по-долу в настоящата публикация). Когато се открояват въпроси, свързани с професионалния скептицизъм, се използва този символ: 
Професионална преценка	От одитора се изисква също така да използва професионална преценка при планирането и изпълнението на процедурите за оценка на риска. Тази обща концепция не се променя, но са направени	-

⁹ Този параграф ще бъде преномериран, когато последващите съответни изменения бъдат включени във всеки един от засегнатите МОС в Ръководството на IAASB за 2022 г.

Концепция	Непроменена	Променена
	различни подобрения, които да подпомогнат одитора при извършването на преценки.	
Съображения, специфични за по-малките предприятия	Концепцията за възможността мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) (т.е., възможността МОС да се прилагат по отношение на предприятия от всякакъв размер и сложност) е вътрешноприсъща на стандартите на IAASB, като Съветът винаги се фокусира върху това какво още може да се направи, така че да се помогне на всички предприятия да прилагат стандартите на IAASB. IAASB продължава да откроява съображенията на одитора във връзка със съразмерността и пропорционалността на прилагането в рамките на отделни, самостоятелни параграфи в преработения стандарт, озаглавени ясно като съображения, свързани с възможността мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането).	- Преработеният стандарт се фокусира по-скоро върху сложността, а не толкова върху размера (т.е., „по-малко сложни предприятия“, а не „по-малки предприятия“ в съответствие с подхода на IAASB спрямо такива предприятия). - Възможността мащабът да се променя съобразно потребностите е илюстрирана посредством използването в рамките на целия стандарт на контрастиращи примери (т.е., илюстриращи и двата края на спектъра на сложността), вместо фокусиране върху „по-малките предприятия“.
Съображения, специфични за „предприятията от публичния сектор“	Съображенията по отношение на предприятията от публичния сектор са запазени.	Когато това е уместно, тези параграфи са актуализирани, (т.е., за да се отразят уникалните за публичния сектор съображения).

Естество и обхват на работата, която трябва да бъде извършена

7. МОС 315 (преработен 2019 г.) пояснява, че характерът и обхватът на процедурите за оценка на риска ще варират в зависимост от естеството и обстоятелствата на предприятието (например, степента на формализиране на политиките и процедурите на предприятието или на неговите процеси и

Пар. A16

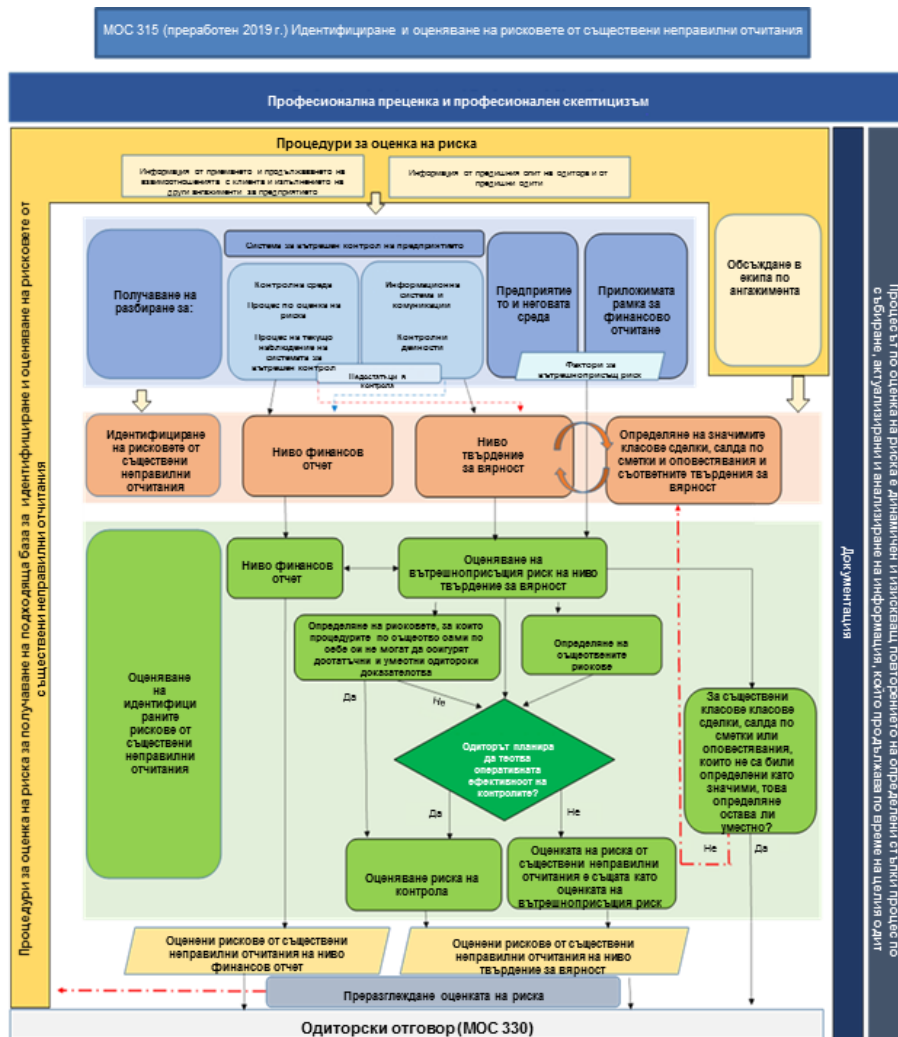
системи). Стандартът пояснява допълнително, че одиторът използва професионална преценка, за да определи естеството и обхвата на процедурите за оценка на риска, които да бъдат изпълнени, за да се удовлетворят изискванията на стандарта.¹⁰

Стандартът посочва, че процесът на одитора изисква повторение на определени стъпки

8. Процесът на одитора за идентифициране и оценяване на рисковете изисква повторение на определени стъпки и е динамичен. Разбирането от страна на одитора на предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол са взаимозависими с концепциите в рамките на изискванията за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. При получаване на разбирането, изисквано от този МОС, одиторът би могъл да разработи първоначални очаквания за рисковете, които да бъдат допълнително прецизирани с напредъка на одитора в хода на процеса по идентифициране и оценяване на рисковете.
9. Диаграмата по-долу илюстрира динамичното, изискващо повторение на определени стъпки, естество на стандарта. Наред с това, когато изпълнението на определени изисквания, които са представени по-рано в рамките на стандарта, зависи от изпълнението на други изисквания, представени по-късно в рамките на стандарта, е добавен материал за приложение, който да направи тези връзки. Така например:
- Параграф А49 от МОС 315 (преработен 2019 г.) пояснява, че одиторът може да разработи първоначални очаквания относно класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които може да са значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания. Това на свой ред формира базата за обхвата на одиторската работа при разбирането на информационната система (вж. параграф 25 от МОС 315 (преработен 2019 г.)).
 - Параграф А127 от МОС 315 (преработен 2019 г.) допълнително отбелязва, че работата, извършена по отношение на информационната система (разбиране и оценяване) може да окаже допълнително влияние върху очакванията на одитора относно значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.
 - Параграф А128 от МОС 315 (преработен 2019 г.) пояснява, че разбирането на потоците на информация в информационната система може да подпомогне идентифицирането на тези специфични контроли, които се изисква да бъдат допълнително разбрани (т.е., в компонента „контролни дейности“).
 - Параграф А129 от МОС 315 (преработен 2019 г.) допълнително пояснява, че някои контроли могат да бъдат идентифицирани само след като възможните рискове от съществени неправилни отчитания са били оценени (например, след като са определени съществените рискове).
10. По-долу е представен общ преглед на МОС 315 (преработен 2019 г.):

Пар. 7 и
А48

¹⁰ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф А16



Обясняване „защо“ дадена процедура се изисква

11. МОС 315 (преработен 2019 г.) се фокусира върху обясняването на това защо се изискват определени процедури (тези параграфи „защо“ могат да бъдат намерени в рамките на материалите за приложение).
12. Тези обяснения имат за цел да разяснят основанията за някои изисквания, когато е възможно да има неразбиране, неправилно или непоследователно прилагане на изискванията. Съветът се съгласи, че чрез включването на обяснение защо е необходимо да се изпълняват тези процедури ще се намали рискът от непоследователно прилагане на съответните изисквания. По-специално, параграфите "защо" са добавени, за да се обясни защо е необходимо разбирането на различните компоненти на системата за вътрешен контрол на предприятието, особено при обстоятелства, при които се предвижда да бъде приложен предимно подход по същество към одита.

Автоматизирани инструменти и техники

13. МОС 315 (преработен 2019 г.) се фокусира върху получаването на одиторски доказателства като *база за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания*.
14. Процедурите за получаване на одиторски доказателства, изложени в МОС 500, *Одиторски доказателства*, т.е., фактическа проверка, наблюдение, потвърждение от външни източници, преизчисляване, повторно изпълнение, аналитични процедури и проучващи запитвания, продължават да са приложими, независимо от това дали тези процедури се изпълняват ръчно или с помощта на технологии. МОС 315 (преработен 2019 г.) не предписва *начина*, по който тези процедури се изпълняват. Вместо това, процедурите за оценка на риска, изпълнявани с помощта на технологии са описани в материалите за приложение като автоматизирани инструменти и техники, отчитайки че автоматизирани инструменти и техники може да не са на разположение на всички одитори по един и същ начин.
15. Когато е уместно, в рамките на материалите за приложение са включени специфични съображения по отношение използването на автоматизирани инструменти и техники в раздели, озаглавени „автоматизирани инструменти и техники.“

Вж. документа „Често задавани въпроси“: Използване на автоматизирани инструменти и техники при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, който излага въпроси и отговори във връзка с използването на автоматизирани инструменти и техники при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания

Приложения

16. Приложенията имат същия статут като материалите за приложение и другите пояснителни материали (т.е. те са част от стандарта). Целта и предназначението на всяко приложение са обяснени или в заглавието на приложението, или във въвеждащия параграф или параграфи. Всяко приложение има за цел да предостави полезни насоки за одитора при разработване и изпълнение на процедурите за оценка на риска.
17. В МОС 315 (преработен 2019 г.) приложенията са използвани предимно за допълнително поясняване на въпроси, свързани по-пряко с предприятието, които се считат за полезни за

одитора при изпълнението на процедурите, изисквани от МОС 315 (преработен 2019 г.). За разлика от тях въпросите, свързани по-пряко с действията на одитора относно начина на прилагане на изискванията, се съдържат в материалите за приложение.

18. Различни въпроси, свързани с предприятието, са преместени от материалите за приложение в МОС 315 (преработен) в приложенията към МОС 315 (преработен 2019 г.), включително:

- (а) въпроси, отнасящи се до разбирането на предприятието и неговия бизнес модел (Приложение 1);
- (б) разбирането на аспектите на системата за вътрешен контрол на предприятието (Приложение 3); и
- (в) съображения за разбирането на функцията вътрешен одит на предприятието (Приложение 4).

19. В допълнение са разработени няколко нови приложения, които да подпомогнат съставянето на стандарта:

Приложение №	Предмет	Съдържание
2	Разбиране на факторите за вътрешноприсъщ риск	• Описва как възниква всеки един от факторите за вътрешноприсъщ риск, включени в МОС 315 (преработен 2019 г.) (т.е., сложност, субективност, промяна, несигурност и податливост към неправилно отчитане поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск). • Предоставя примери за събития или условия, които биха могли да доведат до съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания.

5	Съображения при разбиране на информационните технологии	Представя допълнителни въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при разбиране използването от страна на предприятието на ИТ в неговата система за вътрешен контрол, включително: • Въпроси, които да бъдат взети под внимание при разбиране използването от страна на предприятието на информационни технологии в компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол • Примери за типичните характеристики на информационни системи с различна степен на сложност. • Съображения във връзка с възможността мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането). • Помощен материал за идентифициране на ИТ приложения, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.
6	Съображения при разбиране на общите ИТ контроли	Разработено с цел представяне на въпроси за разглеждане, когато одиторът получава разбиране за общите ИТ контроли, включително: • описание на естеството на общите ИТ контроли. • примерите за налични общи ИТ контроли. • примери за начина, по който общите ИТ контроли може да адресират рисковете, произтичащи от използването на ИТ, включително по отношение на различни ИТ приложения на база тяхната естество.

Цел на одитора

20. Общата цел на одитора при изпълнението на процедури за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания остава същата – т.е., да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, като по този начин осигури база за разработване и изпълнение на процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания.

Пар. 11

Нови дефиниции и концепции в МОС 315 (преработен 2019 г.)

21. Въведени са няколко нови дефиниции, които да спомогнат да изясняване на изискванията. Тези нови дефиниции са изложени, когато това е уместно, в настоящото ръководство (в тъмно сини текстови полета). Когато дефинициите са преработени, това също е обяснено.
22. Въведени са също така и нови концепции, като например *спектър на вътрешноприсъщия риск*,¹¹ които също имат за цел да подпомогнат идентифицирането и оценяването на рисковете, като те са обяснени, когато това е уместно, в рамките на цялото ръководство (вж. параграф 84(б) по-долу).

Пар. 12

Промени в процедурите за оценка на риска и свързаните с това дейности

Процедури за оценка на риска—естество и обхват

23. Пояснено е, че целта на изпълнението на процедури за оценка на риска е да се осигури *подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете* от съществени неправилни отчитания и одиторските процедури в отговор на тези рискове (вж. параграф 13 от МОС 315 (преработен 2019 г.)).
24. В преработения стандарт се подчертава също така, че доказателствата, получени при изпълнението на процедури за оценка на риска са одиторски доказателства. Целта на тази промяна е да се помогне на одиторите да разберат естеството и обхвата на това, което трябва да се направи - т.е. необходими са достатъчно доказателства, за да се подкрепи подходящата база за последващите решения на одитора в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания.
25. Важната концепция за професионален скептицизъм е подсилена и в изискването за изпълнението на процедури за оценка на риска в по-широк план, чрез подчертаване, че процедурите за оценка на риска трябва да бъдат разработени по начин, който да не е пристрастен с оглед получаване на одиторски доказателства, които са потвърждаващи или изключване на одиторски доказателства, които са противоречащи.

Пар. 13



Информация от други източници

26. Като цяло, макар и реструктурирани, изискванията, свързани с разглеждането на информация от дейности по приемане или продължаване на взаимоотношенията с клиента или ангажимента за одит и случаите, когато съдружникът, отговорен за ангажимента, е изпълнявал други ангажименти за този клиент, остават същите.
27. Одиторът също така трябва да вземе предвид информацията от предишния му опит с предприятието и предходните одити, като одиторът трябва да оцени не само *уместността* на информацията, но сега трябва да оцени и *надеждността* на тази информация.

Пар. 15
и 16

¹¹ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 5

Обсъждане в екипа по ангажимента

28. Въпросите за обсъждане по време на обсъждането в екипа по ангажимента остават в общи линии същите, както и необходимостта да се комуникира до онези членове на екипа по ангажимента, които не участват в обсъжданията.

Пар. 17
и 18

Промени в изискваното разбиране

Нова дефиниция	Описание	Допълнителен пояснителен материал
Фактори за вътрешноприсъщ риск	Характеристики на събития или условия, които оказват влияние върху податливостта към неправилно отчитане, независимо дали дължащо се на измама или грешка, на твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, преди да бъдат взети под внимание контролите. Такива фактори може да са качествени или количествени и включват сложност, субективност, промяна, несигурност или податливост на неправилно отчитане поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама ¹² доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск.	Факторите за вътрешноприсъщ риск може да са качествени или количествени и оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания. Качествените фактори за вътрешноприсъщ риск, свързани с изготвянето на информацията, изисквана от приложимата рамка за финансово отчитане, включват: • Сложност; • Субективност; • Промяна; • Несигурност; или • Податливост към неправилни отчитания поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск. (параграф А7) Други фактори за вътрешноприсъщ риск, които оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания на твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване може да включват: • количествената или качествена значимост на този клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване; или

¹² МОС 240, параграфи А24–А27

Нова дефиниция	Описание	Допълнителен пояснителен материал
		обемът или липсата на еднородност в състава на позициите, които ще бъдат обработени чрез този клас сделки и операции или салдо по сметка или ще бъдат отразени в оповестяването. (параграф А8)

29. В МОС 315 (преработен 2019 г.) съществуват най-общо 3 ясно разграничени области на разбирането на одитора:

- предприятието и средата, в която то функционира.
- приложимата рамка за финансово отчитане.
- системата за вътрешен контрол на предприятието.

В предходната версия на стандарта, МОС 315 (преработен), приложимата рамка за финансово отчитане не беше самостоятелно разграничена (тя бе включена като част от разбирането за предприятието и средата, в която то функционира) – сега тя е отделена и е с ясно изразен фокус.

Промените в разбирането за предприятието и средата, в която то функционира

30. За да се отчете еволюцията и все по-сложния характер на средата, в която предприятията осъществяват своята дейност, изискваното разбиране за предприятието и неговата среда сега акцентира върху уместните аспекти на бизнес модела на предприятието (вж. параграфи А62–А67 от МОС 315 (преработен 2019 г.)). Този фокус се разширява, за да включи и разбирането на одитора за начина, по който предприятието оценява своите резултати от дейността. Промените имат за цел одиторът наистина да разбере как предприятието функционира и как оценява своите резултати от гледна точка на ръководството, тъй като това може да помогне на одитора да разбере по-добре къде могат да възникнат рискове от съществени неправилни отчитания.

Пар. 19

31. Разглеждането от страна на одитора на факторите за вътрешноприсъщ риск се въвежда за първи път при получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира (вж. параграф 34 по-долу).

Промените в разбирането на приложимата рамка за финансово отчитане

32. Рисковете от съществени неправилни отчитания стават явни, когато ръководството приложи изискванията на рамката за финансово отчитане спрямо конкретните обстоятелства на предприятието. Ето защо в МОС 315 (преработен 2019 г.) това става все по-важна област за одитора, тъй като рискове от съществени неправилни отчитания могат да възникнат в резултат на начина, по който приложимата рамка за финансово отчитане се прилага към обстоятелствата на предприятието.

Пар. 20

33. Начинът, по който се прилага приложимата рамка за финансово отчитане, може да бъде повлиян от много фактори, включително факторите за вътрешноприсъщ риск (вж. по-долу), компетентността на лицата, които тълкуват и прилагат изискванията, както и обема тълкувания, необходими за прилагането на изискванията. Някои или всички тези фактори могат да доведат до рискове от съществени неправилни отчитания, когато се прилага приложимата рамка за финансово отчитане.

Фактори за вътрешноприсъщ риск

34. Целта на факторите за вътрешноприсъщ риск е да помогнат на одиторите да разберат вътрешноприсъщия риск, както и да подпомогнат одитора при фокусирането върху тези аспекти на събитията или условията, които оказват влияние върху податливостта на съответните твърдения за вярност към неправилно отчитане. Приложение 2 към МОС 315 (преработен 2019 г.) описва всеки един от факторите за вътрешноприсъщ риск и предоставя примери за събития и условия, които биха могли да сочат за съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет. Добавени са материали за приложение, които да дадат допълнителни насоки на одитора при вземането под внимание на факторите за вътрешноприсъщ риск, включително пояснение защо тези фактори са били въведени (вж. параграфи А85–А89 от МОС 315 (преработен 2019 г.)).
35. При „вземането под внимание на даден въпрос“ одиторът съзнателно мисли за нещо, когато преценява съответната ситуация. Това означава, че когато получава необходимото разбиране, одиторът активно мисли за това как факторите за вътрешноприсъщ риск биха могли да повлияят на финансовата отчетност на предприятието, но предприема действия само когато факторът за вътрешноприсъщ риск е приложим. От одитора обаче не се изисква да документира всеки фактор за вътрешноприсъщ риск, който е бил взет под внимание при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност (вж. параграф А241 от МОС 315 (преработен 2019 г.)).
36. Вземането под внимание на факторите за вътрешноприсъщ риск при получаване на разбиране за предприятието и неговата среда и за приложимата рамка за финансово отчитане има за цел да улесни по-фокусираното и по-надеждно идентифициране на рисковете. Съответно, когато одиторът получава разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, факторите за вътрешноприсъщ риск биха могли да спомогнат за идентифициране къде е възможно да са налице рискове от съществени неправилни отчитания.
37. В хода на получаване от одитора на разбиране за въпросите, свързани с предприятието и неговата среда, които трябва да бъдат разбрани, факторите за вътрешноприсъщ риск помагат на одитора да направи връзка между получената информация и онези области, в които е възможно да съществува риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет.
38. За да се подпомогне идентифицирането на случаите, в които биха могли да възникнат възможни неправилни отчитания в резултат на прилагането на приложимата рамка за финансово отчитане, се изисква да се вземат под внимание и факторите за вътрешноприсъщ риск, когато се преценява дали съществуват определени аспекти на рамката за финансово отчитане, които биха могли да доведат до възможен риск от съществено неправилно отчитане. Така например, изискванията в приложимата рамка за финансово отчитане по отношение на приблизителните

Пар. 19(в) и
31(а)

счетоводни оценки може да изискват ръководството да използва преценка при формулиране на дадена приблизителна счетоводна оценка с помощта на предположения относно бъдещето. В някои случаи е възможно тези приблизителни оценки да предполагат съществена несигурност и да са сложни за изчисляване, в който случай факторите за вътрешноприсъщ риск сложност, субективност и несигурност, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки във финансовия отчет, са уместни. Това на свой ред би могло да доведе до идентифициране на рискове от съществени неправилни отчитания в приблизителната счетоводна оценка.

39. Факторите за вътрешноприсъщ риск се вземат също така под внимание, когато одиторът оценява вътрешноприсъщия риск. Вземайки под внимание факторите за вътрешноприсъщ риск при оценяване на вътрешноприсъщия риск, одиторът преценява степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на неправилно отчитане на съответните твърдения за вярност (т.е., това би могло да спомогне за преценката на одитора относно това дали оценката на вътрешноприсъщия риск по отношение на идентифицирания риск или рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност следва да е по-висока или по-ниска по спектъра на вътрешноприсъщия риск).

Промени в разбирането на системата за вътрешен контрол на предприятието

Нова дефиниция	Описание	Допълнителен пояснителен материал
Контроли	Политики или процедури, които предприятието установява, за да постигне целите на ръководството или лицата, натоварени с общо управление във връзка с контрола. В този контекст: (i) Политиките са изявления за това какво следва или не следва да се направи в предприятието, за да се осъществи контролът. Такива изявления може да са документирани, изрично заявени в комуникации или подразбиращи се чрез действия или решения.	Контролите са внедрени в компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието. (параграф А2) Политиките се прилагат посредством действията на персонала в рамките на предприятието или посредством ограничаване на персонала да предприема действия, които биха влезли в противоречие с такива политики. (параграф А3) Процедурите може да бъдат направени задължителни посредством формална документация или други комуникации от страна на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, или да са резултат от поведение, което не е задължително, но

Нова дефиниция	Описание	Допълнителен пояснителен материал
	(ii) Процедурите са действия за прилагане на политиките.	се обуславя от фирмената култура на предприятието. Спазването на процедурите може да бъде принудително наложено чрез действията, разрешени от използваните от предприятието ИТ приложения, или чрез други аспекти на фирмената ИТ среда. (параграф A4) Контролите могат да са преки или непреки. Преките контроли представляват контроли, които са достатъчно прецизни, за да адресират рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Непреките контроли представляват контроли, които подкрепят преките контроли. (параграф A5)

40. Въпреки че подходът за разбиране на системата за контрол на предприятието е като цяло същият, какъвто се изискваше съгласно МОС 315 (преработен) (т.е. разбиране на 5-те компонента на системата за вътрешен контрол), в преработения стандарт са направени много промени по отношение на това какво включва това разбиране за всеки компонент. Материалите за приложение към МОС 315 (преработен 2019 г.) поясняват защо се изисква разбиране на различните компоненти на системата за вътрешен контрол на предприятието (вж. параграфи A97-A98 и A124-A125).

От одитора продължава да се изисква да разбере 5-те компонента на системата за вътрешен контрол на предприятието

41. Част от усилията на IAASB да помогне за изясняване на това, което трябва да се направи, за да се "получи разбиране", е да представи изискванията за всеки от компонентите по последователен начин - в табличен формат. Целта на таблиците е изискванията във всяка от тях да се разглеждат заедно. Одиторът постига целта на изискването, посочено в първия ред на таблицата, като изпълнява изискванията в лявата и дясната страна на таблицата. Това представяне има за цел да помогне на одиторите да приложат тези изисквания към естеството и обстоятелствата на одитираното предприятие. Независимо от това, табличният формат може да бъде премахнат и изискванията да бъдат прочетени по-линейно - и това би имало същия очакван резултат.

42. Изискваното разбиране в таблицата за всеки компонент на системата за вътрешен контрол има за цел да очертае двата основни аспекта, които трябва да се осъществят, за да се получи необходимото разбиране:

- (а) за въпросите, относно които одиторът следва да е информиран във връзка с този компонент; и
- (б) оценка на тези въпроси в контекста на съответния компонент, както и на естеството и обстоятелствата на предприятието. По отношение на компонента контролни дейности тази оценка е малко по-различна и е обяснена в параграф 59 по-долу. При извършването на оценката за съответния компонент следва да се има предвид съразмерността на прилагането, описана в параграф А92 от МОС 315 (преработен 2019 г.), т.е. че начинът, по който се разработва, внедрява и поддържа системата за вътрешен контрол на предприятието, варира в зависимост от неговия размер и сложност. Така например, по-малко сложните предприятия могат да използват по-малко структурирани или по-опростени контроли, за да постигнат целите си (и това може да е подходящо за съответното предприятие).

43. Направени са различни уточнения, когато става дума за конкретни концепции или термини. Целта е съответните формулировки да се използват последователно, така че да няма объркване по отношение на значението на концепцията или термина при прилагането им (същият принцип се прилага и за всички направени съответстващи изменения):

- (а) **система за вътрешен контрол на предприятието** – означава цялата система, съставена от петте компонента, описани в дефиницията в параграф 12(м) от МОС 315 (преработен 2019 г.).
- (б) **контроли** – вж. новата дефиниция по-горе. Контролите представляват *политиките и процедурите*, внедрени в компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието. МОС 315 (преработен 2019 г.) отчита, че е възможно те да не са формализирани или документирани, но въпреки това да са ясни посредством комуникации или да се подразбират посредством действия и решения. Параграфи А156–А157 от МОС 315 (преработен 2019 г.) излагат съображения при одита на по-малко сложни предприятия, в които е възможно контролите да функционират по не толкова формален начин (например, чрез пряко прилагане от собственика-управител). Въпреки това, независимо че политиките и процедурите в някои предприятия може да са по-малко формализирани, се изисква разбиране на тези политики и процедури (до степента, необходима за изпълнение на изискванията на всеки компонент на системата за вътрешен контрол на предприятието),¹³ тъй като това разбиране осигурява информация за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания и за съответните отговори на тези рискове.
- (в) **„идентифициран контрол“** – този термин се използва, за да се уточни, че става дума за контрол, който трябва да бъде идентифициран в компонента контролни дейности.
- (г) **компонент контролни дейности** – този термин се използва само за описание на наименованието на компонента на системата за вътрешен контрол, който определя конкретните индивидуални контроли, които трябва да бъдат идентифицирани (т.е.

¹³ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф А17

терминът "контролни дейности" иначе е премахнат), и за които одиторът трябва да оцени дали контролът е проектиран ефективно и да определи дали контролът е бил внедрен (обозначено по-долу в настоящия документ като „П&В“).

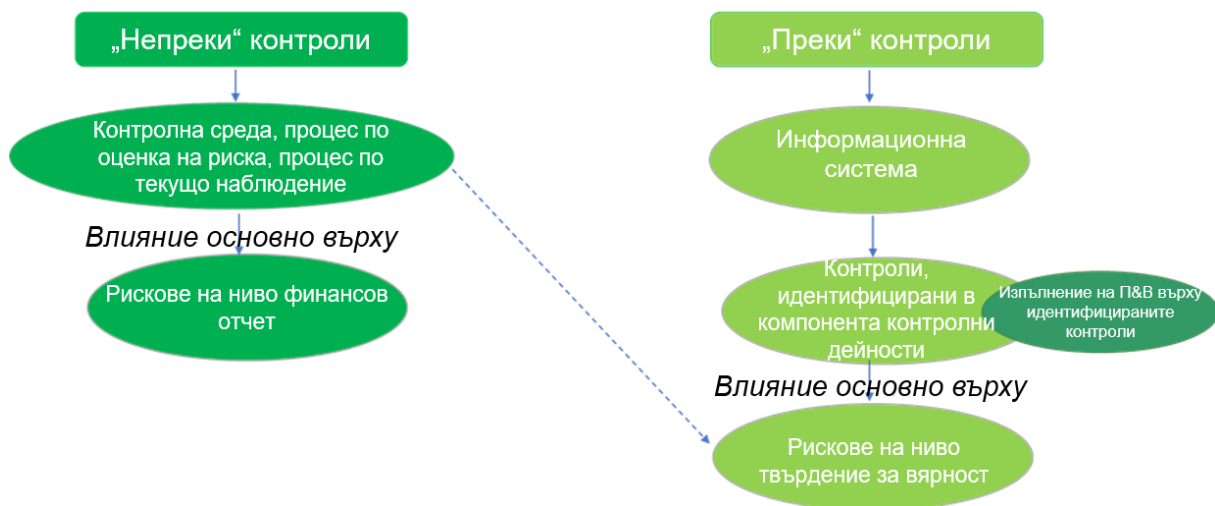
- (д) **непреки контроли** – контроли, които не са достатъчно прецизни, за да предотвратят, разкрият или коригират неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, но които подкрепят други контроли и поради това имат „непряк“ ефект върху правилното функциониране на тези контроли (вж. параграфи А95 и А96 от МОС 315 (преработен 2019 г.)).
- (е) **преки контроли** - контроли, които са достатъчно прецизни, за да предотвратят, разкрият или коригират неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност (вж. параграфи А95 и А123 от МОС 315 (преработен 2019 г.)).

Разграничение между непреки и преки компоненти на системата за вътрешен контрол

44. Петте компонента на вътрешния контрол са разделени на два вида, които съответстват на естеството на контролите в рамките на всеки компонент и могат да повлияят на идентифицирането и оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания, както и на отговора на оценените рискове:

Пар. А95,
А96 и А123

- (а) В компонентите на системата за вътрешен контрол контролна среда, процес на предприятието по оценка на риска и процес по текущо наблюдение контролите са основно *непреки контроли*. (Въпреки че може да има някои преки контроли, те вероятно ще са по-малко в тези компоненти.).
- (б) В компонентите информационна система и комуникации и контролни дейности контролите са основно *преки контроли*.



45. Непреките контроли оказват влияние върху ефективността на преките контроли (например, контролната среда е фундаментална за цялата система за вътрешен контрол и ако тя не функционира така, както се очаква, това би повлияло върху ефективността на всички контроли на предприятието). Параграфи А97–А98 и А124–А125 от МОС 315 (преработен 2019 г.)

допълнително поясняват защо се изисква разбиране на всички компоненти на системата за вътрешен контрол.

46. В преработения стандарт допълнително е пояснено какво точно трябва да се направи във връзка с компонентите на системата за вътрешен контрол, които включват предимно преки контроли (т.е. в компонентите информационна система и комуникации и контролни дейности). Също така, разбирането на информационните технологии (ИТ) във връзка със системата за вътрешен контрол на предприятието е изяснено и подобро (вж. раздела по-долу "Съображения, свързани с информационните технологии").

Отделни промени в рамките на всеки компонент на системата за вътрешен контрол

47. Всеки компонент е преразгледан, за да се изясни "какво" трябва да се разбере (т.е. в лявата част на таблицата за изискванията на всеки компонент на системата за вътрешен контрол), заедно с необходимата оценка в дясната част на таблицата, за да се "получи" съответното разбиране.
48. Целта на оценяването, когато такова се изисква, за всеки от компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието е да се определи дали има недостатък или недостатъци в този компонент (в контекста на естеството и обстоятелствата на предприятието), които може да повлияят на идентифицирането и оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания (както и на разработването на допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330). Изискването да се определи дали са налице идентифицирани недостатъци сега адресира цялата работа, извършвана, за да се разбере системата за вътрешен контрол на предприятието (вж. параграф 27 от МОС 315 (преработен 2019 г.)).

Контролна среда

49. Специфичните въпроси, които се изисква да бъдат разбрани по отношение на контролната среда, сега са включени в изискването (параграф 21(а) от МОС 315 (преработен 2019 г.)), докато преди някои от тези въпроси бяха посочени само в рамките на материала за приложение. Оценяването на компонента сега е и по-конкретно по отношение на въпросите, които трябва да бъдат оценени, а параграф А103 от МОС 315 (преработен 2019 г.) обяснява защо се изисква оценката (и подчертава основополагащия характер на компонента контролна среда).

Пар. 21

Процесът на предприятието по оценка на риска

50. Въпреки че конкретните въпроси, които се изисква да бъдат разбрани по отношение на процеса по оценка на риска на предприятието, са подобни на тези, изисквани съгласно МОС 315 (преработен), сега се изисква оценяване на процеса, който предприятието е въвело, като се вземат предвид естеството и обстоятелствата на предприятието (както е обяснено в параграф 42(б) по-горе). Параграф А111 от МОС 315 (преработен 2019 г.) пояснява защо одиторът оценява дали процесът на предприятието по оценка на риска е подходящ, включително че това подпомага разбирането на начина, по който предприятието е идентифицирало рисковете, които биха могли да възникнат и как тези рискове са били оценени и адресирани.

Пар. 22

Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

51. Фокусът е поставен върху *процеса* на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол на предприятието – преди това ставаше въпрос за разбирането на основните дейности, които предприятието е използвало, за да наблюдава текущо вътрешния контрол. Пар. 24
- Както и при другите компоненти на вътрешния контрол в МОС 315 (преработен 2019 г.), сега се изисква и оценяване на процеса, който предприятието е въвело, като се вземат предвид естеството и обстоятелствата на предприятието (както е обяснено в параграф 42(б) по-горе). Параграф A120 от МОС 315 (преработен 2019 г.) пояснява, че разглеждането на източниците на информация, които предприятието използва за текущо наблюдение на контролите, спомага за разбирането относно това дали самият процес е подходящ за предприятието.

Информационна система и комуникации

52. За да се подпомогне изясняването на обхвата на разбирането, МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква да се разберат дейностите по обработка на информацията за всеки значим клас сделки и операции, салдо по сметка и оповестяване. Въпреки че изискваното определяне на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания се разглежда едва на по-късен етап в стандарта, въз основа на процедурите за оценка на риска, извършени с цел получаване на разбиране за предприятието и неговата среда, както и за приложимата рамка за финансово отчитане, одиторът може да има предварителни очаквания за значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания. Ако определянето на по-късен етап доведе до допълнителни (или различни) значими класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, одиторът ще трябва да получи съответното разбиране за тази част от информационната система. Пар. 25
53. В допълнение към разбиране на данните и информацията, МОС 315 (преработен 2019 г.) сега изисква също да бъдат включени и ресурсите в рамките на информационната система (параграф A133 от МОС 315 (преработен 2019 г.) адресира аспектите във връзка с човешките ресурси, които е възможно да са уместни (като например, компетентността на лицата, извършващи работата, дали са налице адекватни ресурси и дали е налице подходящо разделяне на отговорностите). ИТ ресурсите и свързаните с тях въпроса са отделно обяснени по-долу.
54. В материалите за приложение се посочва, че разбирането на одитора може да бъде получено посредством проучващи запитвания, фактическа проверка, наблюдение или подбор на сделки и операции и проследяването им през приложимия процес в информационната система (т.е., изпълнение на документално обхождане/ проследяване) (вж. параграф A136 от МОС 315 (преработен 2019 г.)).
55. Запазва се фокусът върху информацията, получена от източници извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки (по-специално, във връзка с оповестяванията) (вж. параграфи A138–A139 от МОС 315 (преработен 2019 г.)).
56. Този компонент на системата за вътрешен контрол изисква също така оценяване дали информационната система и комуникациите на предприятието подкрепят по подходящ начин изготвянето на финансовия отчет на предприятието (както е обяснено в параграф 42(б) по-горе).

Контролни дейности

57. Компонентът контролни дейности сега изброява специфичните контроли, които от одитора се изисква да идентифицира и във връзка с които трябва да изпълни П&В. Преди това контролите, които трябваше да бъдат разбрани за целите на този компонент, бяха по-скоро всеобхватно изискване, основано на разбирането на системата за вътрешен контрол на предприятието като цяло. Сега е изяснено кои контроли се изисква да бъдат разбрани (включително, че П&В се изисква САМО по отношение на тези контроли).
58. По-долу са представени контролите, които параграф 26(a)(i)-(iv) от МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква да бъдат идентифицирани:
- (а) контроли, които адресират съществените рискове (вж. параграфи 86–89 по-долу);
 - (б) контроли над счетоводните записи (вж. параграфи 60–63 по-долу);
 - (в) контроли, чиято оперативна ефективност одиторът планира да тества, или защото одиторът е решил, че това е най-ефективният одиторски подход, или защото процедурите по същество сами по себе си не биха осигурили достатъчни и уместни одиторски доказателства (примери за такива контроли са предоставени в параграф A163 от МОС 315 (преработен 2019 г.); и
 - (г) други контроли, които одиторът, на базата на професионалната си преценка, счита че са целесъобразни (вж. параграф 64 по-долу).
59. Параграфи A175–A179 от МОС 315 (преработен 2019 г.) допълнително обясняват одиторските процедури при извършване на П&В. От одитора се изисква да идентифицира специфични контроли (в компонента контролни дейности) и да извърши П&В по отношение на тези контроли, тъй като това допринася за разбирането на одитора за подхода на ръководството към адресирането на определени рискове и поради това предоставя база за разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури, които да са в отговор на тези рискове съгласно изискването от МОС 330. Параграф A180 обяснява обстоятелствата, при които П&В е достатъчно за „тестване на оперативната ефективност“ (т.е. по отношение на автоматизираните контроли).

Пар. 26

Контроли над счетоводните записи

60. Параграф 26(a)(ii) от МОС 315 (преработен 2019 г.) (в компонента контролни дейности) изисква одиторът да идентифицира „контролите над счетоводните записи, включително нестандартни счетоводни записи, използвани за документиране на еднократни, необичайни сделки и операции или корекции.“
61. За определяне на счетоводните записи, които са уместни с цел идентифициране на контролите в параграф 26(a)(ii)¹⁴ от МОС 315 (преработен 2019 г.) се използва професионална

Пар. 26(a)(ii)

¹⁴ Параграф 26(a)(ii) в МОС 315 (преработен 2019 г.) се отнася до *контролите над счетоводните записи*, които се изисква да бъдат разбрани като част от разбирането на системата за вътрешен контрол на предприятието. Параграф 26(a)(ii) в МОС 315 (преработен 2019 г.) адресира както измами, така и грешки и се фокусира върху контролите над счетоводните записи, които адресират рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Параграф 33(a)

преценка. В днешната среда, в която са налице значителни автоматизирани процеси, одиторът ще трябва да разграничи контролите върху тези счетоводни записи, върху които трябва да се съсредоточи за целите на параграф 26(a)(ii) от МОС 315 (преработен 2019 г.).

62. Параграф 25 от МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква одиторът „да получи разбиране за информационната система и комуникациите на предприятието, имащи отношение към изготвянето на финансовите отчети ...” по отношение на значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, включително „как сделките и операцията се инициират и как информацията за тях се документира, обработва, коригира при необходимост, включва в главната книга и отчита във финансовия отчет ...”¹⁵ При получаване на така изискваното разбиране, одиторът ще се е информирал как се обработват сделките и операцията и поради това ще е в състояние да идентифицира счетоводните записи и контролите над тях, независимо дали тези счетоводни записи са стандартни или нестандартни, автоматизирани или неавтоматизирани. Идентифицирането на счетоводните записи и свързаните с тях контроли следователно представлява преценка, базирана на естеството и обстоятелствата на предприятието, включително неговата информационна система.
63. Фокусът на параграф 26(a)(ii) е поставен върху контролите над счетоводните записи, които адресират риска или рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност и които е възможно да са податливи на неразрешена или неправомерна намеса или манипулация. Тези контроли включват:
- (а) контроли над нестандартни счетоводни записи – когато счетоводни записи, автоматизирани или неавтоматизирани, се използват за отразяване на еднократни, необичайни сделки и операции или корекции.
 - (б) контроли над стандартни счетоводни записи – когато счетоводни записи, автоматизирани или неавтоматизирани, са податливи на неразрешена или неправомерна намеса или манипулация. В случай на счетоводни записи, които са автоматизирани, това би могло да се случи например, когато лица без подходящи правомощия имат достъп до програмния код или са в състояние да извършват неправомерни промени в конфигурациите (т.е., счетоводният запис, макар и автоматизиран, може да е предмет на манипулация). Обратно, контролите над стандартни счетоводни записи, които са автоматизирани, като например контролите върху генерираните от системата счетоводни записи, които се обработват директно и рутинно в главната книга, не биха оправдали фокуса на параграф 26(a)(ii), когато се преценява, че има малка или никаква податливост на неразрешена или неправомерна намеса или манипулация и следователно не пораждат риск от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност.

Други контроли, които одиторът счете за целесъобразни

64. Параграф A165 от МОС 315 (преработен 2019 г.) пояснява, че „другите контроли, които трябва да бъдат идентифицирани на базата на преценката на одитора“ може да включват:

Пар. 26(a)(iv)

в МОС 240 изисква одиторът да тества целесъобразността на счетоводните записи и се фокусира конкретно върху рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. Изискването в МОС 240 е насочено към *тестване на счетоводните записи* и е в отговор на риска ръководството да пренебрегне или заобиколи контролите.

¹⁵ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 25(a)(i)

- (а) контроли, които адресират рискове, оценени като по-високи в рамките на спектъра на вътрешноприсъщия риск (които не са били определени като представляващи съществен риск);
- (б) контроли, отнасящи се до равнението на детайлните счетоводни записвания с главната книга; или
- (в) допълнителни контроли в предприятието потребител, в случай че се използва обслужваща организация.

Недостатъци на контрола

65. Недостатъци на контрола могат да бъдат идентифицирани при получаването на разбиране за всеки компонент на системата за вътрешен контрол на предприятието (в частност, чрез различните оценявания, които се изискват, може да се установи, че политиките или процедурите на предприятието не са подходящи с оглед естеството и обстоятелствата на предприятието). Материалите за приложение в параграф A182 от МОС 315 (преработен 2019 г.) поясняват, че одиторът може да разгледа ефекта от така идентифицираните недостатъци върху допълнителните одиторски процедури, които одиторът осъществява в съответствие с МОС 330 (т.е., какъв ефект върху одиторския подход би могъл да има съответния недостатък).
66. В допълнение, в съответствие с МОС 265¹⁶ от одитора се изисква да определи дали даден недостатък или комбинация от недостатъци представлява съществен недостатък (който се адресира допълнително в МОС 265).

Пар. 27

Съображения, свързани с информационните технологии

Нови дефиниции	Описание	Допълнителен пояснителен материал
Общи контроли на информационните технологии (ИТ)	Контроли над ИТ процесите на предприятието, които подкрепят непрекъснатото и правилно функциониране на ИТ средата, включително непрекъснатото ефективно функциониране на контролите върху обработката на информацията и интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията) в информационната система на предприятието. Вижте също дефиницията на <i>ИТ среда</i>	НП
Контроли върху обработката на информацията	Контроли, отнасящи се до обработването на информацията в ИТ приложенията или неавтоматизираните информационни	Рискове за интегритета на информацията възникват в резултат на податливост

¹⁶ МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*

Нови дефиниции	Описание	Допълнителен пояснителен материал
	процеси в информационната система на предприятието, които пряко адресират рисковете за интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията за сделките и операциите и друга информация).	към неефективно въвеждане и прилагане на политиките на предприятието по отношение на информацията, които представляват политики, дефиниращи информационните потоци, записи и процеси на отчитане в информационната система на предприятието. Контролите върху обработката на информацията представляват процедури, които подкрепят ефективното въвеждане и прилагане на политиките на предприятието по отношение на информацията. Контролите върху обработката на информацията може да са автоматизирани (т.е., заложи в ИТ приложенията) или неавтоматизирани (например, контроли върху входящата информация или върху крайния резултат), като е възможно да разчитат на други контроли, включително други контроли върху обработката на информацията или общи ИТ контроли. (параграф А6)

Нови дефиниции	Описание	Допълнителен пояснителен материал
ИТ среда	ИТ приложенията и подкрепящата ги ИТ инфраструктура, както и ИТ процесите и ИТ персонала, ангажиран с тези процеси, които предприятието използва за подкрепа на бизнес операциите и постигане на бизнес стратегиите. За целите на настоящия МОС: (i) ИТ приложение е програма или набор от програми, който се използва за инициране, обработване, документиране и отчитане на сделки и операции или информация. ИТ приложенията включват складове на данни/информационни банки и генератори на отчети. (ii) ИТ инфраструктурата обхваща мрежата, операционните системи и базите данни и свързаните с тях хардуер и софтуер. (iii) ИТ процесите представляват процесите на предприятието за управление на достъпа до ИТ средата, управление на промените в програмите или промените в ИТ средата и управление на ИТ операциите.	НП
Рискове, произтичащи от използването на ИТ	Податливостта на контролите върху обработката на информацията на неефективно проектиране или функциониране или рискове за интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията за сделките и операциите и друга информация) в информационната система на предприятието поради неефективно проектиране или функциониране на контролите в ИТ процесите на предприятието (вж. ИТ среда)	НП

67. МОС 315 (преработен 2019 г.) съществено промени и подобри изискванията и материалите за приложение във връзка със съображенията на одитора относно ИТ. По този начин се отчита нарастващото използване и сложност на ИТ за много предприятия. Параграф А170 в МОС 315 (преработен 2019 г.) обяснява, че степента на разбиране от страна на одитора на ИТ процесите, включително степента, до която предприятието разполага с общи ИТ контроли, ще варира в зависимост от естеството и обстоятелствата на предприятието и неговата ИТ среда, както и въз основа на естеството и степента на контролите, идентифицирани от одитора. Отбелязва се също така, че тъй като ИТ средата и ИТ системите на предприятието стават все по-сложни, извършената работа вероятно ще включва членове на екипа със специализирани умения в ИТ.¹⁷ Съразмерността на прилагането, в частност когато ИТ системите са по-малко сложни, също е поставена във фокуса на вниманието – вж. допълнително пояснението в параграф 73 по-долу.
68. Основните промени по отношение на ИТ могат да бъдат намерени в изискваното разбиране на одитора относно компонентите информационна система и контролни дейности.
69. По-общо, за целите на разбирането на информационната система е необходимо да се разберат следните аспекти на ИТ:
- (а) ИТ средата, имаща отношение към информационната система (с нова дефиниция (вж. новата дефиниция по-горе)). Параграфи А140–А141 в МОС 315 (преработен 2019 г.) обясняват „защо“ се изисква това разбиране; и
 - (б) използването от страна на предприятието на ИТ (т.е., ИТ приложенията, имащи отношение към потока на сделките и операциите и обработката на информацията в информационната система). Параграфи А142–А143 в МОС 315 (преработен 2019 г.) допълнително поясняват разбирането на одитора за използването на ИТ при получаването на разбиране за информационната система.
70. От одитора се изисква да идентифицира само ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата, които са обект на рискове, произтичащи от използването на ИТ¹⁸ (вж. новата дефиниция за *рискове, произтичащи от използването на ИТ* по-горе) по отношение на идентифицираните контроли в компонента контролни дейности (т.е., контролите, изложени в параграф 58 по-горе). Така идентифицираните контроли са фокусирани върху контролите над обработката на информацията (нова дефиниция - вж. новата дефиниция по-горе), които са пряко насочени към интегритета на информацията (т.е. пълнотата, точността и валидността на операциите и друга информация).^{19,20} Въз основа на това одиторът трябва да идентифицира съответните рискове, произтичащи от използването на ИТ, и общите ИТ контроли на предприятието, които адресират тези рискове.²¹ (*общите ИТ контроли* са ново

¹⁷ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф А171

¹⁸ МОС 315 (преработен 2019 г.), Параграф 26(б)

¹⁹ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф А148

²⁰ От одитора не се изисква да идентифицира и оцени всички контроли върху обработката на информацията, свързани с политиките на предприятието, които дефинират потоците сделки и операции и други аспекти на дейностите на предприятието по обработка на информацията по отношение на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания (параграф А148 от МОС 315 (преработен 2019 г.)).

²¹ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(в)

дефинирани - вж. новата дефиниция по-горе). По отношение на тези „идентифицирани“ общи ИТ контроли се изисква П&В.

71. Материалите за приложение, изложени в параграфи А166–А174 от МОС 315 (преработен 2019 г.) допълнително поясняват идентифицирането на ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата и свързаните с това рискове, произтичащи от използването на ИТ. Приложение 5 към МОС 315 (преработен 2019 г.) също представя примерни характеристики на ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата, както и насоки, свързани с тези характеристики. Приложение 6 допълнително пояснява „съображенията при разбиране на общите ИТ контроли“.
72. При идентифициране на общите ИТ контроли, които ще бъдат обект на П&В (например, общи ИТ контроли, свързани с идентифицираните контроли съгласно параграф 26(а)(i)-(iv) в МОС 315 (преработен 2019 г.) (като например, контролите над счетоводните записи)), помощните материали за приложение:
 - (а) поясняват, че идентифицираните от одитора контроли може да зависят от генерирани от системата отчети, в който случай ИТ приложенията, които изготвят тези отчети, може да са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. В други случаи, одиторът може да не планира да разчита на контролите над генерирани от системата отчети, а да планира директно да тества входящата информация и крайните резултати от такива отчети, в който случай одиторът може да не идентифицира съответните ИТ приложения като такива, изложени на рискове, произтичащи от ИТ (вж. параграф А169 в МОС 315 (преработен 2019 г.)). В зависимост от естеството на контролите върху счетоводните записи може да съществува комбинация от контроли, които могат да бъдат тествани директно, или одиторът може да планира да тества общите ИТ контроли, които осигуряват последователното функциониране на автоматизирания контрол, вместо да тества директно автоматизирания контрол.
 - (б) изясняват, че степента на разбиране на ИТ процесите ще варира в зависимост от естеството и обстоятелствата на предприятието и неговата ИТ среда (вж. параграф А170 в МОС 315 (преработен 2019 г.) и последвалите го примери).
 - (в) обясняват кога други аспекти на ИТ средата, изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, може да са уместни (вж. параграф А172 в МОС 315 (преработен 2019 г.)).
 - (г) поясняват, че идентифицираните рискове, произтичащи от използването на ИТ се отнасят само до идентифицираните ИТ приложения по отношение на контролите в компонента контролни дейности (идентифицирани в параграф 26(б) в МОС 315 (преработен 2019 г.)), и че при вземането под внимание на общите ИТ контроли те се разглеждат по-общо (т.е., не задължително за всеки един контрол, идентифициран в параграф 26(а)) (вж. примерите в материалите за приложение в параграфи А173-А174 в МОС 315 (преработен 2019 г.)).

Ето защо, например в случая на контролите над счетоводните записи, не всеки контрол над генериран от системата счетоводен запис, който е идентифициран съгласно параграф 26(а)(ii) от МОС 315 (преработен 2019 г.), трябва да има свързан с него общ ИТ контрол, по отношение на който се изисква П&В. По-скоро общите ИТ контроли се разглеждат от гледна точка на това как се отнасят до съответните рискове, произтичащи от използването на ИТ, във връзка с ИТ приложенията по отношение на идентифицираните контроли в съответствие

с параграф 26(a)(i)-(iv) от МОС 315 (преработен 2019 г.). Идентифицирането на тези общи ИТ контроли, обект на П&В, ще бъде въпрос на преценка на базата на естеството и обстоятелствата на предприятието, включително информационната му система.

73. Степента на разбирането на одитора за ИТ процесите, включително степента, в която предприятието има въведени в действие общи ИТ контроли, ще варира в зависимост от естеството и обстоятелствата на предприятието, неговата ИТ среда и естеството и обхвата на идентифицираните от одитора контроли. Предоставени са примери, които да илюстрират съразмерността на прилагането (т.е., за предприятие, използващо търговски софтуер и за предприятие с множество ИТ приложения и ИТ процеси, които са сложни) (вж. параграфи A170-A171 в МОС 315 (преработен 2019 г.)). Приложение 5 (параграф 15) също се фокусира върху съразмерността на прилагането на ИТ приложенията и рисковете, произтичащи от използването на ИТ.

Промени в идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания

Нови дефиниции	Описание	Допълнителен пояснителен материал
Уместно твърдение за вярност	Твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е уместно, когато то съдържа идентифициран риск от съществени неправилни отчитания. Определянето на това дали дадено твърдение за вярност е уместно се извършва преди да бъдат взети под внимание свързаните с него контроли (т.е., вътрешноприсъщ риск).	Рискът от съществени неправилни отчитания може да се отнася до повече от едно твърдение за вярност, в който случай всички твърдения за вярност, за които се отнася този риск представляват уместни твърдения за вярност. Ако дадено твърдение за вярност няма идентифициран риск от съществени неправилни отчитания, то тогава то не представлява уместно твърдение за вярност. (параграф A9)
Значим клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване	Клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, за които е налице едно или повече уместни твърдения за вярност.	НП

74. МОС 315 (преработен 2019 г.) разделя изискванията по отношение идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания от изискванията по отношение оценяването

на тези рискове. Промените в този раздел имат за цел разработването на рамка за одиторите за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания по един надежден начин.

Идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания

75. Както е отбелязано по-горе, моделът на одиторския риск не се променя. От одитора продължава да се изисква да идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания, както на ниво финансов отчет, така и на ниво твърдение за вярност. Идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания продължава да се извършва преди вземането под внимание на всякакви свързани с тях контроли (т.е., вътрешноприсъщ риск) (вж. параграф A186 в МОС 315 (преработен 2019 г.)). Твърденията за вярност остават същите, като одиторът може да продължава да използва различни твърдения за вярност, стига всички аспекти на твърденията за вярност, изложени в стандарта, да са обхванати (вж. параграфи A189–A191 в МОС 315 (преработен 2019 г.)).
76. Рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет се отнасят до рисковете, отнасящи се всеобхватно до финансовия отчет като цяло, като потенциално засягат множество твърдения за вярност (например, ако ръководството не е компетентно, това ще окаже всеобхватно влияние върху финансовия отчет). МОС 315 (преработен 2019 г.) поставя по-голям фокус върху рисковете на ниво финансов отчет и обяснява по-добре връзката между рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. Причината е че одиторът трябва да определи дали идентифицираните рискове имат всеобхватен ефект върху финансовия отчет и поради това ще изискват цялостен отговор в съответствие с МОС 330.²² Рисковете на ниво финансов отчет може да оказват влияние и върху отделните твърдения за вярност и биха могли да спомогнат за определянето на одиторските процедури за адресиране на така идентифицираните рискове.
77. Идентифицирането на рисковете на ниво финансов отчет се влияе също и от:
- (а) разбирането на одитора за системата за вътрешен контрол на предприятието, по-специално оценяването и идентифицирането на недостатъци в непреките компоненти (вж. параграфи 42(б) и 49-51 по-горе).
 - (б) податливостта на неправилни отчитания, дължащи се на фактори за риск от измама, които засягат вътрешноприсъщия риск (вж. параграф A197 в МОС 315 (преработен 2019 г.))
78. Рискове от съществени неправилни отчитания, които не се отнасят всеобхватно до финансовия отчет, са рискове на ниво твърдение за вярност.
79. При идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност сега от одитора се изисква да определи също така и уместните твърдения за вярност и свързаните с тях значими класове сделки и операции, салда по сметки и опховестявания. И двете концепции са ново дефинирани – вж. новите дефиниции по-горе.

Пар. 28

Пар. 29

²² МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*

80. Уместните твърдения за вярност имат за цел да фокусират вниманието на одитора към тези твърдения за вярност по отношение на клас сделки или операции, салдо по сметка или оповестяване, при които естеството им или обстоятелствата са такива, че е налице както разумна възможност от възникване на неправилно отчитане или отчитания, така и в случай че възникнат – тези неправилно отчитания да са съществени. Както е отбелязано в параграф 6 по-горе, за по-нататъшно поясняване на този праг към дефиницията на „риск от съществени неправилни отчитания“ в МОС 200 са добавени допълнителни материали за приложение.
81. По дефиниция, значим клас сделки или операции, салдо по сметка или оповестяване са такива, за които са налице едно или повече уместни твърдения за вярност. Определянето на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания спомага да изясняване на одиторската работа във връзка с получаването на разбиране за информационната система, както и за разработване на одиторските отговори, изисквани съгласно МОС 330. По отношение на оповестяванията, материалите за приложение в параграф A204 от МОС 315 (преработен 2019 г.) обясняват въпросите, които биха могли да доведат до това оповестяванията да са значими.

Оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет

82. МОС 315 (преработен 2019 г.) изяснява целта на оценяване на рисковете *на ниво финансов отчет*, т.е., че изискването одиторът да оцени рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет има две страни: да определи дали тези рискове оказват влияние върху оценяването на рисковете на ниво твърдение за вярност; и да оцени естеството и обхвата на техния всеобхватен ефект върху финансовия отчет.

Пар. 30

Оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност

83. Въведението към МОС 315 (преработен 2019 г.) описва *спектъра на вътрешноприсъщия риск* като „степената, в която вътрешноприсъщият риск варира.”²³ Оценяването на вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност представлява преценка в рамките на диапазон, от по-ниски към по-високи стойности, по спектъра на вътрешноприсъщия риск (вж. параграфи A208-209 в МОС 315 (преработен 2019 г.)). Одиторът може да определи така оценените рискове от съществени неправилни отчитания в рамките на категории в рамките на спектъра на вътрешноприсъщия риск – тези категории може да са описани по различен начин, стига оценката от страна на одитора на вътрешноприсъщия риск да е подходяща, така че отговорите на тези оценени рискове да отговарят на оценения вътрешноприсъщия риск и на причините за тази оценка.
84. Подходът към оценяването на вътрешноприсъщия риск *на ниво твърдение за вярност* е подобрен. Въпреки че е по-подробен от изискванията в предишната версия на стандарта (МОС 315 (преработен)), той има за цел да улесни по-голямата последователност при оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания. От одитора се изисква:
- (а) *да оцени вероятността и величината на неправилното отчитане* — относителната степен на вероятността и величината на потенциалното неправилно отчитане спомага

Пар. 31

²³ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 7

за определяне къде по спектъра на вътрешноприсъщия риск е оценен идентифицираният риск от неправилно отчитане. Вероятността и величината на потенциалното неправилно отчитане се влияят от факторите за вътрешноприсъщ риск (самостоятелно или в комбинация), но и отчитат, че вътрешноприсъщият риск може да е по-голям при някои твърдения за вярност, отколкото при други. Когато взема под внимание величината на неправилното отчитане, одиторът преценява размера, естеството или обстоятелствата на възможното неправилно отчитане (т.е., взема под внимание количествени и качествени аспекти).

(б) *да определи къде по спектъра на вътрешноприсъщия риск е оценено възможното неправилно отчитане* — Колкото по-голяма е степента, в която даден клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е податливо към съществено неправилно отчитане, толкова по-висока ще бъде и оценката на вътрешноприсъщия риск по спектъра на вътрешноприсъщия риск, и обратно. Одиторът използва професионална преценка при определяне на значимостта на комбинацията от вероятност и величина на дадено неправилно отчитане.

- За да бъде даден риск оценен по-високо по спектъра на вътрешноприсъщия риск, не е необходимо както вероятността, така и величината му да бъдат оценени високо – по-скоро пресечната точка на величината и вероятността ще определи дали оцененият риск е по-висок или по-нисък по спектъра на вътрешноприсъщия риск. Така например, по-висока оценка на вътрешноприсъщия риск може да е резултат от по-малка вероятност за настъпване на риска, но много висока величина.²⁴
- Стандартът не уточнява категории по спектъра на вътрешноприсъщия риск, но признава, че такива могат да се използват от одиторите.²⁵

85. Оценяването на вътрешноприсъщия риск по такъв начин помага на одитора при разработване на подходящ отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания. Така например, колкото по-високо по спектъра на вътрешноприсъщия риск е оценен идентифицираният риск, толкова по-убедителни ще трябва да бъдат одиторските доказателства, за да се отговори на оценения риск. Освен това този начин на оценяване на вътрешноприсъщия риск помага да се определят и съществените рискове (вж. по-долу).

Съществени рискове

86. Вместо да се фокусира върху отговорите на рисковете (както прави дефиницията в МОС 315 (преработен)),²⁶ дефиницията за съществен риск в МОС 315 (преработен 2019 г.) е преработена, за да се фокусира върху случаите, в които оценката на вътрешноприсъщия риск е близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск. Следователно се предполага, че това може да се отнася до един или повече рискове и може да се различава през отделните периоди в зависимост от

Пар. 32

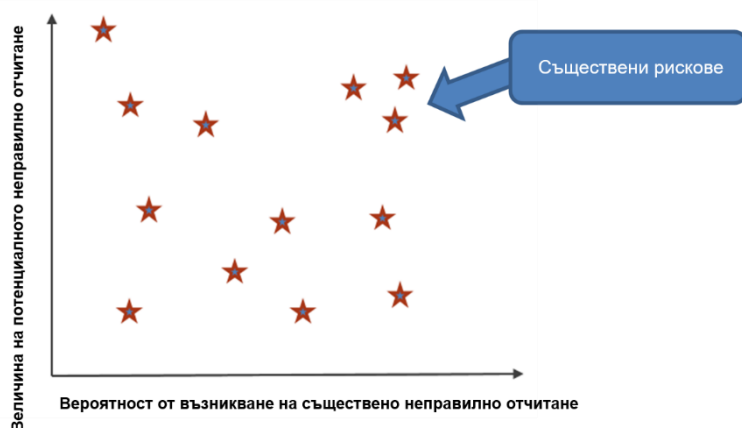
²⁴ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф A213

²⁵ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф A214

²⁶ МОС 315 (преработен) определя „съществения риск“ като „идентифициран и оценен риск от съществени неправилни отчитания, който по преценка на одитора изисква специално отношение при одита.“

естеството и обстоятелствата на предприятието. Следователно две предприятия в един и същи отрасъл не е задължително да имат едни и същи съществени рискове.

87. Преработената дефиниция на съществен риск обхваща два елемента. Рискът се определя като съществен, когато:
- (а) оценката на вътрешноприсъщия риск е близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск поради степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху комбинацията от вероятността от възникване на неправилно отчитане и величината на потенциалното неправилно отчитане в случай че такова възникне. Комбинацията от вероятност и величина означава, че съществен риск може потенциално да има малка вероятност, но ако такъв възникне, величината му би могла да е много голяма. Въпреки че е по-малко вероятно такива рискове да бъдат сметнати за съществени рискове (в сравнение с рисковете, при които и вероятността, и размерът са високи), те не са изрично изключени; или
 - (б) рискът трябва да бъде третиран като съществен риск в съответствие с изискванията на други МОС (например, рисковете от измама).
88. Освен в случаите когато даден риск се изисква да бъде определен като съществен риск съгласно друг МОС, определянето на съществените рискове е въпрос на професионална преценка. Параграф А221 в МОС 315 (преработен 2019 г.) предоставя някои примери за такива обстоятелства, при които съществените рискове може да са по-често срещани.



89. Макар отговорите на рисковете вече да не са водещи при определянето от страна на одитора на това кой риск е съществен, след като даден риск е определен като съществен, МОС 315 (преработен 2019 г.) и други МОС продължават да съдържат определени отговори на тези рискове, които са определени като съществени. Например, както е обяснено в параграф 58 по-горе (компонент контролни дейности), изисква се да бъдат идентифицирани контролите, свързани със съществените рискове и по отношение на тях да бъде извършен П&В.

Риск на контрола

90. МОС 315 (преработен 2019 г.) вече не предоставя възможност за съвместна оценка на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола, т.е. изисква се те да бъдат оценявани поотделно (макар рискът на контрола да не е идентифициран, разбирането на одитора за

компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието помага на одитора да оцени риска на контрола).

91. Съществува и по-силна връзка между оценката на риска на контрола и работата, предприета за получаване на разбиране за компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието. Разбирането на одитора за системата за вътрешен контрол на предприятието осигурява информация за очакванията на одитора относно оперативната ефективност на контролите и за това дали одиторът планира да тества оперативната ефективност на контролите при разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330.
92. Всички планове за тестване на оперативната ефективност на контролите се основават на очакването, че контролите функционират ефективно, и това формира основата на оценката на одитора за риска на контрола. Съответно, ако въз основа на работата, извършена в компонента контролни дейности (вж. параграф 58 по-горе), одиторът не планира да тества оперативната ефективност на контролите, оценката на риска на контрола е такава, че оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания е същата като оценката на вътрешноприсъщия риск (т.е. рискът на контрола е "максимален"). Следователно, ако одиторът планира да възприеме основно подход по същество към одита, след като бъде получено разбиране за компонентите на системата за вътрешен контрол и след като бъде извършена съответната работа за тази цел (съгласно изискваното от параграфи 21 – 27 от МОС 315 (преработен 2019 г.)), няма необходимост от допълнително тестване на контролите.
93. МОС 315 (преработен 2019 г.) подчертава също така, че ако одиторът планира да тества оперативната ефективност на контрола и контролът е автоматизиран, може да е необходимо да се тества оперативната ефективност на съответните общи ИТ контроли, които подкрепят функционирането на този автоматизиран контрол (вж. параграф A229 в МОС 315 (преработен 2019 г.)).

Оценяване на одиторските доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска

Пар. 35

94. За да се подсили използването на професионалния скептицизъм, в стандарта е добавено нови изискване да се оцени дали одиторските доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска осигуряват подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (параграф 35 в МОС 315 (преработен 2019 г.)).



Нов страничен поглед – класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които не са значими, но са съществени

Пар. 36

95. С цел да се подобри пълнотата на процеса по идентифициране на рисковете, се изисква нов страничен поглед, когато одиторът приближава края на процеса (параграф 36 в МОС 315 (преработен 2019 г.)).
96. От одитора се изисква да оцени пълнотата на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, идентифицирани от одитора. Това става чрез фокусиране върху тези класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които са съществени (в количествено или в качествено отношение), но които не са били идентифицирани като

значими (т.е., не са идентифицирани рискове от съществено неправилно отчитане и съответно няма идентифицирани уместни твърдения за вярност).

97. Следва да се отбележи, че параграф 18 в МОС 330, също насочен към „съществените“ класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания продължава да е в сила (т.е., изисква процедури по същество по отношение на всички съществени класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания). Взаимодействието между новия страничен поглед в МОС 315 (преработен 2019 г.) и изискването в МОС 330 е обяснено допълнително в параграфи A233–A235 от МОС 315 (преработен 2019 г.). Като част от проекта за преработка на МОС 315 (преработен), IAASB преразглежда взаимодействието на новото изискване в МОС 315 (преработен 2019 г.) и параграф 18 от МОС 330 и дали последният продължава да е необходим, независимо че тези параграфи служат на една и съща цел, а именно, да се предотврати несъвършеното идентифициране и оценяване на рисковете. Съветът се съгласи да запази параграф 18 от МОС 330, но направи промени, за да:
- поясни, че МОС 330, параграф 18, е приложим по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които са *„съществени в количествено или качествено отношение“*, за да се постигне съответствие с обхвата на МОС 315 (преработен 2019 г.),
 - обясни, в материалите за приложение,²⁷ взаимодействието на изискването с новата концепция за значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.
 - поясни, че не всички твърдения за вярност по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, засегнати от това изискване, се изисква да бъдат тествани. В параграф A42а в последвалите съответни изменения в МОС 330 се обяснява, че при разработването на процедурите по същество, които ще бъдат изпълнени, процедурите се фокусират върху това твърдение или тези твърдения за вярност, където ако възникне неправилно отчитане съществува разумна възможност неправилното отчитане да е съществено.

Документация

98. На базата на поясненията и подобренията, направени в МОС 315 (преработен 2019 г.), IAASB се съгласи, че ще се изисква да бъдат документирани повече неща (от гледна точка на изискванията в МОС 230²⁸), по-специално, изискването да бъдат документирани „съществените преценки“, ²⁹ които ще бъдат направени от одитора при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. За да се фокусираме обаче върху някои от направените ключови промени, в частност по отношение на контролите и съществените рискове, нова и подобрена документация се изисква във връзка с:
- (а) ключовите елементи на разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и всеки един от компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието (отбелязани са конкретните параграфи, където се изисква да бъдат документирани съответните аспекти). Документацията следва да включва източника на информацията, както и изпълнените процедури за оценка на риска.

²⁷ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф A233

²⁸ МОС 230, *Одиторска документация*

²⁹ МОС 230, параграф 8(в)

- (б) П&В на контролите в компонента контролни дейности.
- (в) идентифицираните и оценени рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. Това включва също така и съществените рискове и рисковете, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства. Логическата обосновка на направените съществени преценки също трябва да бъде документирана.
- (г) Параграф A238 в МОС 315 (преработен 2019 г.) също отбелязва различни въпроси, които биха могли да бъдат документирани, за да се демонстрира упражняването на професионален скептицизъм от страна на одитора.



Целта на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) е да служи на обществения интерес, като изготвя и въвежда висококачествени одиторски стандарти, стандарти за изразяване на сигурност и други свързани по съдържание услуги и като улеснява сближаването на международните и национални одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност, повишавайки по този начин качеството и последователността в практическото им приложение по целия свят и укрепвайки общественото доверие в глобалната одиторска професия.

IAASB разработва одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност и насоки за използването им от всички професионални счетоводители съгласно публичен процес с участието на Съвета за публичен надзор, който осъществява надзор над дейността на IAASB, както и на Съвещателната консултативна група на IAASB, която изразява мнения и внася предложения с оглед отразяване на обществения интерес при разработването на стандартите и насоките.

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.

Copyright © July 2022 by IFAC. All rights reserved.

Авторски права © юли 2022 г. на IFAC. Всички права запазени.

'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', 'ISQM', '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](https://www.ifac.org/permissions) или се свържете с permissions@ifac.org.

Настоящото Ръководство за прилагане за първи път на МОС 315 (преработен 2019) на International Auditing and Assurance Standards Board, публикуван от International Federation of Accountants (IFAC), през 2022 г. на английски език, е преведен на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през м. септември 2022 г. и се възпроизвежда с разрешението на IFAC. Одобреният текст на Ръководство за прилагане за първи път на МОС 315 (преработен 2019) е този, публикуван от IFAC на английски език. IFAC не носи отговорност за точността и пълнотата на превода и всякакви действия, произтичащи от това.

Текст на английски език на Ръководство за прилагане за първи път на МОС 315 (преработен 2019), издание 2022 © 2022 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Текст на български език на Ръководство за прилагане за първи път на МОС 315 (преработен 2019), издание 2022 © 2022 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Оригинално заглавие: First-Time Implementation Guide, ISA 315 (Revised 2019), 2022 Edition

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

